



Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Margarida Santos Simões

Desafios Tributários da economia digital:  
O IVA no *e-commerce*

Desafios Tributários da economia digital: O IVA no *e-commerce*

Margarida Santos Simões

ISCAC | 2024

Coimbra, outubro de 2024



Instituto Politécnico de Coimbra  
Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Margarida Santos Simões

Desafios Tributários da economia digital:  
O IVA no *e-commerce*

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob a orientação do Professor Carlos Miguel Dias Barros.

Coimbra, outubro de 2024

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

## **AGRADECIMENTOS**

“O segredo de ir em frente é começar.” já dizia Mark Twain. E começar foi, talvez, a parte mais desafiadora. Mas esta era uma etapa necessária.

Quero deixar o meu sincero agradecimento à minha família, pai, mana e mano pela paciência e apoio nos momentos de maior ansiedade. Foram tantas as vezes que ouviram a frase “tenho de ir escrever a tese” que acredito, possam sentir que a redação desta dissertação durou bem mais do que um ano.

Agradeço igualmente aos meus amigos, em especial à minha grande amiga e colega de curso Verónica Rodrigues, pelo companheirismo, preocupação constante e amizade eterna.

Um agradecimento especial à minha Tia Teresa e ao meu Primo Diogo, pela paciência nas leituras e correções de escrita que tanto contribuíram para este trabalho. Ao meu professor e orientador, Carlos Barros, pelo voto de confiança e pelas ferramentas que me facultou para a conclusão desta etapa.

E, por fim, mas acima de tudo, quero agradecer à minha mãe, que é o meu apoio constante, a pessoa que nunca me deixa desistir e que está sempre ao meu lado. Somos companheiras, colegas de profissão e o alicerce uma da outra. Mãe, está escrita!

## RESUMO

O *e-commerce* redefiniu, irreversivelmente, o panorama das relações comerciais e sociais, ao suprimir barreiras geográficas e permitir uma expansão global das operações empresariais. Contudo, o crescimento galopante da economia digital, trouxe consigo vários desafios para os regimes tributários vigentes, exigindo a adaptação contínua do enquadramento fiscal na União Europeia, inerente à complexidade das transações digitais e das operações transfronteiriças.

O presente estudo debruça-se acerca das novas regras transpostas para o ordenamento jurídico português, concebidas para mitigar as perdas de receitas fiscais das jurisdições europeias e combater a evasão e fraude fiscal.

Primeiramente, almeja-se uma abordagem ampla, com a definição dos conceitos-chave e das modalidades predominantes na economia digital, bem como a contextualização da tributação do IVA no comércio eletrónico. Prossegue-se, uma análise qualitativa, com recurso à empresa multinacional Apple, de modo a averiguar em que medida as recentes adaptações tributárias têm simplificado o processo de entrega do imposto e promovido a conformidade fiscal no cenário digital.

**Palavras-chave:** Comércio Eletrónico, CESOP, Desafios IVA, Interfaces eletrónicas, IVA, MOSS, OSS

## **ABSTRACT**

E-commerce has irreversibly redefined the landscape of commercial and social relations, breaking down geographical barriers and enabling a global expansion of business operations. However, the rapid growth of the digital economy has introduced several challenges for existing tax regimes, demanding continuous adaptation of the fiscal framework within the European Union to address the complexities of digital transactions and cross-border operations.

This study examines the new rules incorporated into the Portuguese legal framework, designed to mitigate the loss of tax revenue across European jurisdictions and combat tax evasion and fraud. It begins with a comprehensive approach, defining key concepts and the predominant modalities within the digital economy, as well as contextualizing VAT taxation in e-commerce. This is followed by a qualitative analysis focused on the multinational company Apple, to assess how recent tax adaptations have simplified the tax collection process and promoted fiscal compliance within the digital landscape.

**Keywords:** E-commerce, CESOP, Electronic Interfaces, MOSS, OSS, VAT, VAT Gap

# ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO .....	1
1 IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA).....	3
1.1 Regime Geral do IVA português .....	3
1.2 Regime Geral do IVA nas Transações Intracomunitárias .....	6
1.2.1 Transações Intracomunitárias .....	7
1.2.2 Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIIES).....	7
1.2.3 Meios de Prova nas TIB.....	8
1.3 Notas Conclusivas.....	10
2 COMÉRCIO ELETRÓNICO .....	10
2.1 Modalidades do comércio eletrónico .....	11
2.2 Principais tipos de Comércio eletrónico .....	12
2.2.1 Business-to-Business (B2B) .....	12
2.2.2 Business-to-Consumer (B2C).....	13
2.3 Evolução do comércio eletrónico .....	13
2.3.1 <i>E-commerce</i> na União Europeia .....	14
2.3.2 <i>E-commerce</i> em Portugal.....	16
2.4 Notas conclusivas .....	18
3 TRIBUTAÇÃO DO IVA NA ECONOMIA DIGITAL .....	19
3.1 Operações com entrega de bens.....	19
3.1.1 Regime Geral do IVA - B2B .....	19
3.1.2 Regime Geral do IVA - B2C .....	20
3.2 Operações de serviços prestados.....	22
3.2.1 Regime Geral do IVA nas Tributação de Serviços digitais B2B.....	22
3.2.2 Regime Geral do IVA nas Tributação de Serviços B2C .....	23
3.3 Notas conclusivas .....	23

4	REGIME ESPECIAIS E-COMMERCE.....	23
4.1	Mini One Stop Shop (MOSS).....	24
4.2	One Stop Shop (OSS) .....	27
4.2.1	Interfaces eletrônicas .....	28
4.2.2	Regime da União .....	29
4.2.3	Regime Extra-União .....	31
4.2.4	Regime de Importação (IOSS).....	32
4.3	Notas conclusivas .....	34
5	ESTUDO CASO .....	35
5.1	Considerações Iniciais .....	35
5.1.1	Metodologia adotada.....	36
5.2	Contextualização empresa Apple.....	36
5.2.1	O grupo Apple Inc. ....	37
5.3	Estudo de operações Apple.....	38
5.3.1	Operações B2B .....	39
5.3.2	Operações B2C .....	40
5.4	Desafios fiscais oriundos da Apple.....	41
5.4.1	Antes da implementação do OSS.....	41
5.4.2	Após a implementação do OSS .....	42
5.5	Considerações finais .....	45
	CONCLUSÃO .....	46
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	49

## **ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS**

Figura 1: Evolução dos E-shoppers na Europa.....	15
Figura 2: Evolução dos E-DPD na Europa .....	15
Figura 3: Valores em milhares de milhão do comércio eletrónico em Portugal.....	16
Figura 4: Percentagem de empresas com Comércio Eletrónico .....	16
Figura 5- Empresas que receberam encomendas via website/app por tipologia Fonte: ANACOM (2021).....	17
Tabela 1- Tabela elucidativa IOSS Fonte: Elaboração própria .....	34

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

AIB – Aquisição Intracomunitária de Bens

Art. – Artigo

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to Consumer*

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DRE – Diário da República Eletrónico

IE – Interface Eletrónica

IEC – Imposto Especial de Consumo

IOSS – Import One Stop Shop

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MOSS – Mini One Stop Shop

OCC – ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

OCDE – Comissão Europeia e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSS – One Stop Shop

PIB – Produto Interno Bruto

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

SP – Sujeito Passivo

TIB – Transmissão Intracomunitária de Bens

UE – União Europeia

VDBI – Venda à Distância de Bens Importados

VDI – Venda à Distância Intracomunitária de Bens

VIIES – VAT Information Exchange System

## **INTRODUÇÃO**

As notáveis alterações que surgiram com o aparecimento da *Internet* têm tido um impacto de longo alcance na sociedade. Contudo, é no mundo dos negócios que estas transformações têm sofrido um efeito mais evidente.

Anteriormente, o grupo de intervenientes no cenário empresarial era reduzido, porém, com a eliminação de muitos entraves que se colocavam à entrada nos mercados globais, o cenário foi alterado. Com o surgimento da *Internet*, as empresas começaram a implementar técnicas de *marketing* para os seus produtos e/ou serviços, impulsionando o comércio eletrónico e expandindo as possibilidades geográficas. Em 2020, com o surgimento da pandemia de COVID-19, e, mais tarde, em 2022, com o deflagrar do conflito entre a Rússia e a Ucrânia, o crescimento da economia digital acelerou de forma contínua e progressiva (EuroCommerce, 2023).

As medidas de distanciamento social e as restrições de mobilidade incentivaram os consumidores a adotar o comércio eletrónico como uma alternativa segura para adquirir produtos e serviços sem a necessidade de sair de casa. Por outro lado, a mudança no comportamento de compra concedeu às empresas a possibilidade de se expandirem virtualmente e, conseqüentemente, ampliarem os seus negócios para uma escala global.

Neste contexto, tornou-se fundamental implementar medidas que garantam aos consumidores a realização de compras *online* de forma segura, confiável e transparente, independentemente da sua localização. Além de proteger os consumidores, é igualmente importante que as jurisdições europeias desempenhem um papel ativo na legislação da economia digital, de modo a evitar a fraude e evasão fiscal, nomeadamente em sede de IVA.

Assim, o foco primordial da presente dissertação recai sobre a tributação do IVA nas transações transfronteiriças, com especial enfoque na vertente Business-to-Consumer (B2C), dada a relevância crescente no cenário atual. Através de uma análise comparativa entre a legislação vigente e a anterior, este estudo procura responder a questões como “De que forma as novas políticas contribuem para simplificar as transações comerciais?” e “Como as novas regras europeias contribuem para o combate à evasão e fraude fiscal, assegurando uma maior coleta de imposto?”.

À luz do exposto, este estudo explora o tema em torno das evoluções legislativas, das comunicações e demais documentos apresentados pelas organizações internacionais, com

primazia na Comissão Europeia e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). O primeiro capítulo da presente dissertação dedica-se à análise do IVA, com enfoque no regime geral aplicável em Portugal, bem como no regime presente nas transações intracomunitárias, conforme disposto no artigo 14.º do CIVA. Pretende-se analisar a importância do IVA no quadro económico-fiscal português e no contexto da harmonização europeia.

No segundo capítulo, é abordada a influência que os diferentes tipos de operação no comércio eletrónico têm perante as regras aplicáveis ao imposto indireto, assim como os impactos subsequentes que estas exercem sob as receitas fiscais dos Estados-membros. É igualmente pertinente, neste ponto, refletir acerca da evolução do comércio digital na União Europeia e em Portugal, de modo a compreender como as novas dinâmicas do comércio eletrónico desafiam os modelos tradicionais de tributação e exigem a adaptação das legislações fiscais.

O terceiro capítulo concentra-se na tributação do IVA na economia digital, com o intuito de proporcionar um discernimento mais aprofundado das regras aplicáveis à tributação de bens e serviços adquiridos via *Internet*. Em complemento, o quarto capítulo foca-se nos regimes especiais de tributação no *e-commerce*, e analisa a transição do Mini One Stop Shop (MOSS) para o One Stop Shop (OSS).

Por fim, no quinto capítulo é estudado de caso sobre o grupo Apple, uma das maiores multinacionais do setor tecnológico, cujas operações digitais transfronteiriças originam lacunas e desafios eloquentes no que concerne à aplicação e cumprimento das disposições em sede de IVA. Procurar-se compreender as complexidades inerentes ao cumprimento das obrigações tributárias, avaliando de que modo as reformas introduzidas, contribuem para a mitigação de distorções fiscais e combate à fraude.

## **1 IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)**

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) configura-se como um imposto geral que incide sobre o consumo de bens e serviços (OCC, 2024). É reconhecido como uma das principais fontes de receita do Estado português (Braz & Cunha, 2009), e na generalidade das jurisdições europeias (Sokolovska & Sokolovskyi, 2015).

Introduzido inicialmente em França em 1954, o IVA é atualmente um regime de tributação comunitário, caracterizado pela sua neutralidade, natureza plurifásica e caráter indireto, que incide sobre as transações comerciais de bens e serviços, para uso ou consumo na União Europeia (Palma, 2023). Este imposto é geral, obrigatório e único, sendo cobrado ao longo das várias etapas do ciclo económico (Tait, 1988).

A sua abordagem plurifásica implica que cada interveniente, ao participar na produção e/ou venda de bens ou serviços, contribua para a liquidação do imposto com base no valor que adiciona ao processo, através do método do crédito do imposto (Catarino & Correia, 2016). Neste contexto, a distribuição da carga fiscal é equitativa e não cumulativa ao longo do circuito económico (AICEP).

Ao chegar à última instância, é o adquirente que suporta a carga fiscal, seja ele sujeito passivo ou consumidor final. Por conseguinte, a responsabilidade pelo pagamento às administrações tributárias recai sobre a entidade fornecedora da transação (Braz & Cunha, 2009).

Na prática, o apuramento do IVA ocorre mediante o cálculo da diferença entre o imposto liquidado nas operações de venda e o imposto suportado nas compras e aquisições (OCC, 2024). Este mecanismo, denominado método do crédito do imposto, garante que cada agente económico entrega ao Estado somente o montante de imposto que não lhe foi deduzido nas operações realizadas. Desta forma, a neutralidade fiscal é assegurada, independentemente do número de etapas envolvidas, dado que o imposto é sucessivamente repercutido em todas as fases de comercialização. Assim, o IVA não interfere nem distorce as escolhas ao nível da produção ou do consumo (Soares, 2021).

### **1.1 Regime Geral do IVA português**

Até à implementação do IVA, o sistema tributário português era sustentado por um regime arcaico de tributação sobre o consumo, denominado por Imposto de Transações.

A 1 de janeiro de 1986, o IVA foi transposto para o ordenamento jurídico português, através do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, sendo o Imposto de Transações revogado. A alteração na legislação, que impulsionou a evolução e modernização do sistema de tributação indireta nacional, resultou da transposição da Diretiva comunitária 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, oriunda da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), dado que a adoção do IVA representava uma medida de harmonização das regras portuguesas de tributação sobre o consumo perante os restantes Estados-Membros (EUR-Lex, 2006).

No quadro legislativo nacional, a definição das regras de aplicação deste imposto, que incide sobre transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações (Artigos 1.º, 3.º e 4.º, CIVA), estão contempladas no Código do IVA (CIVA), estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, e no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro.

Em Portugal, o IVA apresenta-se, no atual regime jurídico-tributário, nomeadamente no artigo 18º do CIVA, sob três taxas distintas: a reduzida, a intermédia e a normal. A diferenciação das taxas em território nacional reflete um desígnio de justiça tributária, consubstanciado na intenção de determinar a taxa a aplicar em função da localização da operação tributável e especificidade dos bens ou serviços transacionados. Este princípio visa promover uma tributação equitativa, assegurando que, nas regiões com menor capacidade de acessos, como as regiões autónomas da Madeira e Açores, seja aplicada uma tributação ajustada às particularidades geográficas. O mesmo acontece relativamente aos setores de atividades considerados essenciais, como a alimentação, saúde e cultura, que apresentam uma carga fiscal menor, de forma a facilitar o acesso à generalidade da população, enquanto os bens e serviços considerados de luxo ou de menor necessidade são sujeitos a taxas mais elevada, seja a intermédia ou normal. Desta forma, o sistema tributário promove a equidade do consumo, tendo sob orientação as prioridades sociais e económicas do país (Braz & Cunha, 2009).

Num ponto de vista mais amplo, importa realçar que a identificação do território onde a operação se realiza reveste-se de particular importância, na medida em que é a partir deste reconhecimento que se estabelece o local de tributação, definindo-se, conseqüentemente, o sujeito passivo sobre o qual recai a responsabilidade pela liquidação do imposto devido, nos termos dos artigos 6.º e 6.º-A do CIVA.

### **1.1.1.1 Aplicação do IVA território nacional**

O regime geral de aplicação do IVA opera mediante o já referido método do crédito do imposto que consiste em apurar, num determinado período, a diferença entre o imposto devido ao Estado pelas vendas efetuadas pelo sujeito passivo e o montante suportado nas aquisições realizadas no decurso ordinário da atividade, passível de ser recuperado (OCC, 2024). Assim, ao longo das várias etapas da cadeia produtiva e/ou distributiva, o agente económico fornecedor do produto/serviço pode deduzir o IVA suportado, desde que as aquisições tenham sido no exercício da sua atividade comercial.

Na etapa final, quando a transação é efetuada, o valor acrescentado de imposto é incorporado no preço de venda. Assim, apesar da responsabilidade perante o Estado recair sobre o fornecedor, o montante correspondente ao IVA é suportado pelo adquirente. Subsequentemente, através da declaração periódica do IVA, o agente económico apura o valor do imposto a liquidar, deduz o montante previamente suportado e recuperável ao longo do ciclo produtivo, e entrega a diferença à Autoridade Tributária. Se o montante a deduzir for superior ao montante a liquidar, estamos perante um resultado denominado como “IVA a recuperar”, onde o sujeito passivo pode optar por reportar esse valor para o período seguinte ou efetuar o pedido de reembolso (OCC, 2024).

Não obstante, o imposto caracteriza-se pelo seu mecanismo de autoliquidação. Isto significa que, embora o IVA seja reconhecido como uma das principais fontes de receita orçamental para diversos países em desenvolvimento (Sokolovska & Sokolovskyi, 2015), a administração fiscal limita-se a verificar e analisar se os sujeitos passivos cumprem as operações em conformidade com a legislação vigente. A responsabilidade pelos restantes procedimentos, como a determinação do IVA suportado elegível para dedução, recai sobre os agentes económicos fornecedores que providenciam os bens e serviços.

No que diz respeito às obrigações dos sujeitos passivos em matéria do IVA, o artigo 29.º do CIVA, consagra as cinco principais: declarar (artigo 41.º do CIVA), efetuar o pagamento (artigo 27.º do CIVA), emitir faturas (artigo 36.º do CIVA), cumprir com as obrigações contabilísticas (artigo 44.º do CIVA) e conservar os documentos durante 10 anos civis (artigo 52.º do CIVA). Estas medidas visam estabelecer as prerrogativas da administração fiscal de modo a mitigar a evasão fiscal e garantir o cumprimento integral e correto das obrigações relacionadas com o IVA.

## **1.2 Regime Geral do IVA nas Transações Intracomunitárias**

Em matéria de comércio internacional, o princípio da neutralidade fiscal do IVA assegura-se pelo facto de que, em termos gerais, as exportações são isentas de imposto, enquanto as importações são sujeitas a tributação (Charlet & Buydens, 2011). Todavia, no que concerne ao comércio intracomunitário, vigora um regime específico em sede de IVA que visa eliminar entraves técnicos, jurídicos e burocráticos entre os países da União Europeia, estabelecendo, assim, um mercado interno harmonizado, cujas transações efetuadas são denominadas por transações intracomunitárias.

Em contexto evolutivo do comércio intracomunitário, suprimir as barreiras fiscais no território aduaneiro da UE revelou-se crucial no que diz respeito à facilitação das trocas comerciais e no combate à fraude fiscal, uma vez que a neutralidade característica do IVA começava a mostrar-se distorcida, o que prejudicava o bom funcionamento do mercado interno. Assim, de modo a assegurar a tributação equitativa das trocas comerciais de bens e serviços entre os Estados-Membros no local de consumo, tornou-se imperativo complementar e reformular a conhecida 6ª Diretiva Comunitária, Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, a qual constitui o texto normativo relativo ao sistema comum de IVA comunitário.

Estas modificações foram transpostas para o direito português através do CIVA e da implementação do RITI<sup>1</sup>, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro. Assim, o RITI, através um diploma legislativo autónomo, define as diretrizes fiscais aplicáveis às transmissões e aquisições de bens entre Estados-membros da UE, assegurando a correta tributação das trocas comerciais de bens e serviços no espaço comunitário, o que reduz o risco de práticas fraudulentas.

No que concerne ao quadro normativo a aplicar às transações intracomunitárias entre sujeitos passivos, é imperativo averiguar a perspetiva de cada agente económicos de modo a qualificar a operação.

---

<sup>1</sup> Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

### **1.2.1 Transações Intracomunitárias**

Quando um sujeito passivo estabelecido num Estado-membro efetua prestações de serviços, para outro sujeito passivo situado noutra Estado-membro, aplica-se o princípio da tributação no país de destino, como articulado no art.º 6.º n.º 6 a) CIVA.

O mesmo acontece nas transações de bens corpóreos, onde o fornecedor qualifica as operações como Transmissão Intracomunitária de Bens<sup>2</sup> (TIB), as quais se encontram isentas de IVA conforme as disposições do artigo 14.º do RITI, sendo o imposto liquidado no país de destino. Este facto é justificado pela intenção de evitar a ocorrência de dupla tributação.

No que se refere à perspectiva do sujeito passivo adquirente, a transação é qualificada como uma Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB), conforme delineado no artigo 3.º do RITI, sujeita a IVA e não isenta, conforme o artigo 8.º do RITI. Desta forma, o adquirente é responsável pela autoliquidação (*Reverse Charge*) do IVA, aplicando-se o princípio da tributação no país de destino.

Adicionalmente, os sujeitos passivos devem reportar as suas transações intracomunitárias na Declaração Recapitulativa de IVA, de acordo com os artigos 23º n.º1 alínea c) e 30.º do RITI. A precisão na elaboração destes documentos é fundamental para a monitorização das operações e prevenção de fraudes fiscais, como reforça o Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto de 2009.

### **1.2.2 Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES)**

Com o intuito de garantir o estrito cumprimento das obrigações fiscais e a correta aplicação do IVA no território de consumo, foi instituído pelo Regulamento (UE) n.º 904/2010 do conselho, de 7 de outubro, o mecanismo *Value-added Tax Information Exchange System*, conhecido em Portugal como Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

Trata-se de uma ferramenta digital de validação de informações relativas ao registo de IVA, a fim de verificar, através dos números de identificação fiscal (VAT), se os agentes económicos comunitários se encontram devidamente registados para a realização de

---

<sup>2</sup> Artigo 7.º do RITI

operações transnacionais de bens e serviços dentro da UE. Com este mecanismo é possível garantir a fiabilidade das isenções de IVA nas transmissões intracomunitárias.

De forma concisa, o objetivo primordial do VIES centra-se em assegurar a autenticidade da condição de sujeito passivo de IVA de um Estado-Membro distinto, tanto por parte do adquirente, quanto do fornecedor, de modo a permitir a aplicação da tributação no Estado-Membro de destino quando ocorrem aquisições de bens ou serviços.

Assim, para que um sujeito passivo possa beneficiar da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias, é imperativo que, tanto o fornecedor quanto o adquirente, possuam um número de identificação fiscal válido, suscetível de verificação no sistema VIES, conforme disposto no artigo 14.º do RITI.

A inexistência de registo válido no VIES por parte do adquirente implica que o fornecedor, ao não conseguir validar o VAT para efeitos de IVA no referido sistema, aplique, aquando da emissão da fatura, a taxa de IVA vigente no país de origem. Tal exigência encontra-se em conformidade com artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, cujo objetivo é garantir a correta tributação das operações intracomunitárias e prevenir distorções fiscais no mercado interno, promovendo a eficiência e a equidade na circulação de bens e serviços.

Desta forma, é imperativo que qualquer sujeito passivo de IVA que pretenda realizar operações abrangidas por estas disposições assegure a atualização contínua do seu cadastro e validade do seu registo no VIES (Teixeira & OCC, 2024). Esta diligência não só facilita a cooperação entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros ao promover a troca eficiente de informações, como também assegura que os sujeitos passivos cumprem com as exigências fiscais. Além disso, previne a tributação inadequada no Estado-Membro de origem, promovendo a transparência e a integridade nas transações comerciais intracomunitárias (Costa & Silva, 2022).

### **1.2.3 Meios de Prova nas TIB**

É imperativo realçar que, relativamente à aplicação da isenção de IVA nas Transmissões Intracomunitárias de Bens (TIB), foram introduzidas alterações legislativas que estabeleceram um conjunto de exigências adicionais no que concerne aos meios de prova, as quais estão em vigor desde janeiro de 2020 (Pereira, 2024). É, atualmente, necessário

que se verifique o cumprimento de três requisitos cumulativos<sup>3</sup>, conforme o disposto no artigo 14.º do RITI e no Regulamento de Execução (UE) 282/2011<sup>4</sup>.

Primeiramente, o adquirente deve facultar ao fornecedor o VAT<sup>5</sup> atribuído pelo Estado-Membro de destino, de modo a que este possa proceder à verificação da validade e conformidade do número para efeitos de IVA no sistema VIES (Pereira, 2024). Em segundo lugar, a isenção depende também da correta submissão da Declaração Recapitulativa por parte do fornecedor, onde devem constar todas as transmissões intracomunitárias de bens. Como refere Pereira (2024), até 2019, o incumprimento desta obrigação não impedia a aplicação da isenção de IVA, no entanto, após a conclusão desse ano, passou a ser uma condição obrigatória.

Por fim, o terceiro requisito cumulativo consiste na necessidade de o fornecedor estar na posse de documentos de prova suficientes que comprovem a expedição ou o transporte dos bens para outro Estado-Membro. Desde janeiro de 2020, é necessário que o fornecedor reúna pelo menos dois documentos independentes entre si, emitidos por entidades distintas e que comprovem o transporte ou viabilidade efetiva da transmissão. Exemplo elucidativo de meios de prova são uma declaração de expedição CMR<sup>6</sup> assinada pelo adquirente, conhecimento de embarque, fatura de frete aéreo ou documentos bancários relacionados com o pagamento transporte, um recibo emitido por um depositário no Estado membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens, entre outros descritos por Pereira (2024). Se, por outro lado, o transporte for efetuado pelo adquirente, este deverá fornecer uma declaração adicional que confirme o transporte, conforme estipulado no Ofício-Circulado n.º 30231/2021, de 28 de janeiro.

Assim, as disposições legais atuais procuram proporcionar segurança a ambos os operadores económicos, de modo a garantir a prova de que os bens foram efetivamente transportados para outro Estado-Membro, em conformidade com as regras

---

<sup>3</sup> Descritas no artigo 23º do RITI

<sup>4</sup> Alterado pelo Regulamento de Execução (UE) 2018/1912

<sup>5</sup> Value Added Tax, que em português corresponde ao Número de Identificação Fiscal (NIF) quando a atividade está registada para efeitos de operações intracomunitárias

<sup>6</sup> *Convention relative au Contrat de transport international de marchandises par route*, que em português significa “Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada”, associada às questões jurídicas no âmbito do transporte rodoviário de mercadorias.

do IVA estabelecidas pela UE. A Autoridade Tributária reserva-se o direito de ilidir a presunção de transporte caso obtenha informações contraditórias. Contudo, importa notar que a impossibilidade de reunir os documentos mencionados não acarreta a perda automática do direito à isenção. É assim possível apresentar outros meios de prova para demonstrar o cumprimento dos requisitos legais necessários à aplicação da isenção do IVA (Pereira, 2024).

### **1.3 Notas Conclusivas**

O primeiro capítulo dedicou-se à análise do IVA, reconhecido como uma das principais fontes de receita das jurisdições europeias, cuja importância reside na sua aplicação generalizada ao consumo de bens e serviços, em consonância com as exigências da Diretiva 2006/112/CE e a harmonização fiscal europeia. O IVA, enquanto imposto plurifásico e não cumulativo, garante a neutralidade fiscal ao longo de todas as fases do ciclo económico, assegurando que o encargo final recaia sobre o consumidor.

No contexto das transações intracomunitárias, a aplicação do RITI, é crucial para a supressão de barreiras fiscais e promoção de um mercado interno sem distorções. A neutralidade do IVA mantém-se caracterizada, através da implementação do método de autoliquidação (*reverse charge*) nas AIB e da isenção nas TIB, conforme disposto no artigo 14.º do RITI, o que garante a correta tributação no país de destino.

Adicionalmente, o VIES, revela ser um sistema fundamental para a validação das operações transfronteiriças, reforçando a transparência e cooperação no cumprimento das normas fiscais entre os Estados-membros. Esta ferramenta, juntamente com as características do IVA, fomentam a necessidade de analisar o impacto do IVA no comércio digital.

## **2 COMÉRCIO ELETRÓNICO**

O comércio eletrónico refere-se à compra, venda, transferência ou troca de produtos, serviços e informações, incluindo texto, som e vídeo, através de plataformas *online* (OCDE, 1997). Segundo Turban (2008), este conceito não se limita à transação em si, mas também à partilha de informações empresariais, à manutenção de relacionamentos comerciais e à realização de transações comerciais por meio de redes de telecomunicações.

O desenvolvimento de tecnologias seguras de pagamento e de entrega de produtos, assim como o acesso cada vez mais facilitado à *Internet*, têm provocado, de forma gradual, o desenvolvimento do *e-commerce*, existindo para o efeito duas modalidades distintas que o caracterizam: o indireto e o direto (Choi et al., 1997).

## **2.1 Modalidades do comércio eletrónico**

O comércio eletrónico indireto (“*offline*”) diz respeito ao comércio de bens corpóreos, isto é, o consumidor, seja ele um agente económico ou particular, recorre à informática para pesquisar, selecionar, encomendar e efetuar o pagamento. Porém, apesar de lhe ser possível acompanhar o processo em termos geográficos na *Internet*, os bens são tangíveis e, por isso, requerem a entrega através dos meios convencionais, como empresas de transporte e correios. (OCC, 2019) & (Abdulkarimli, 2015).

Já o comércio eletrónico direto (“*online*”) diz respeito à prestação de serviços e bens incorpóreos, como jornais digitais, *e-books*, *softwares*, entre outros. Neste tipo de operações, o adquirente solicita e obtém o bem intangível em formato digital, sendo todo o processo e transmissão de dados efetuados, exclusivamente, por via eletrónica (OCC, 2019).

As duas modalidades de comércio eletrónico referidas, evidenciam de imediato uma grande distinção no âmbito de tributação, no que se refere às regras aplicáveis às taxas de IVA.

No que diz respeito à entrega dos bens adquiridos pela *Internet*, as faturas que os acompanham podem apresentar taxas de IVA variáveis, em conformidade com a natureza do bem, como consta da Lista I e II anexa ao CIVA. Esta variação mais que depender do país em causa, resulta das regras explícitas no artigo 18º CIVA. Ademais, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro expressa que, no comércio eletrónico *offline*, a taxa não tem uma regra única, varia em função das regras vigentes no país de consumo e da natureza de bem em causa. Exemplo elucidativo desta diversidade é a distinção, em Portugal, entre a entrega de bens alimentares, que beneficia de uma taxa reduzida, e a entrega de peças de vestuário, sujeitas à taxa normal em vigor (Gante & OCC, 2021).

Nos serviços prestados e bens incorpóreos, a situação revela-se menos complexa, uma vez que, de acordo com a mesma Diretiva Comunitária e o artigo 18º nº1 alínea c) do CIVA, se aplica uma regra única, isto é uma taxa fixa (taxa normal) independentemente

do país prestador. Assim, a taxa de IVA aplicável aos serviços prestados não varia com base na sua natureza, nem é influenciada pelo país de origem do prestador. Em outras palavras, esta norma exige a aplicação da taxa normal a todos os serviços prestados eletronicamente, com exceção de algumas situações específicas.

No entanto, Abdulkarimli (2015) refere-se à intangibilidade dos bens como uma desvantagem, uma vez que a natureza não física dificulta o rastreamento e a aplicação eficaz das normas fiscais.

## **2.2 Principais tipos de Comércio eletrónico**

Para a compreensão do panorama do *e-commerce*, é necessário discernir entre as diferentes modalidades que o definem, as quais variam conforme os agentes envolvidos nos processos de troca estabelecidos (Nemat, 2011).

Nemat (2011) & Turban et al. (2015) identificam vários modelos de operações, sendo as de maior impacto as operações Business-to-Business (B2B), Business-to-Consumer (B2C), Governance-to-Consumer (G2C) e Consumer-to-Consumer (C2C), viabilizadas pelo acesso facilitado e enorme divulgação das entidades no digital.

Cada tipo de comércio eletrónico leva a distintos paradigmas, cada um com suas peculiaridades e implicações (Turban et al., 2015). Contudo, tendo em conta o foco da presente dissertação, importa realçar as duas modalidades de operações, B2B e B2C.

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

O comércio B2B, ou Business-to-Business, representa uma das modalidades mais proeminentes do *e-commerce*, dado o seu elevado volume de transações.

Neste tipo de comércio, as interações são realizadas entre sujeitos passivos, sejam eles pessoas singulares ou coletivas, que exerçam atividades económicas de forma independente e habitual<sup>7</sup>, como exemplificado nas transações tradicionais entre fabricantes e distribuidores (Jędrzejczak-Gas et al., 2019). A *Internet* atua como catalisador, facilitando as transações, independentemente de se tratar de aquisição de bens ou prestação de serviços *online*.

---

<sup>7</sup> Artigo 2.º CIVA

Esta dinâmica impulsiona a agilidade das operações comerciais entre agentes económicos, num contexto virtual que reforça a dinâmica do mercado (Nemat, 2011).

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

No que diz respeito ao comércio B2C, ou Business-to-Consumer, as empresas estabelecem conexões diretas com os consumidores finais. Nesta modalidade de *e-commerce*, as plataformas *online* tornam-se vitrines digitais, dada a sua facilidade em expor os produtos tangíveis e intangíveis, de modo a promover a sua comercialização, sem despende de tempo e custos relacionados com a deslocação à loja física. Neste contexto, ao utilizar o digital como uma ferramenta de venda, os agentes económicos reconfiguraram o processo de compra e a experiência do cliente (Albertin, 2002).

Consequentemente, a era digital e o domínio das plataformas digitais provocou uma redução substancial dos custos operacionais de comércio. No entanto, também desafiou os paradigmas convencionais estabelecidos, obrigando as empresas a inovar e incentivar o cliente à compra, dado o crescimento e diversidade da concorrência que definem este novo mundo digital (Jędrzejczak-Gas et al., 2019).

Na senda desta transformação, tornou-se imperativo para as jurisdições acompanhar e reinventar constantemente os sistemas de tributação, dado que as perdas de receitas fiscais e a evasão fiscal passaram a ser uma realidade, resultado da ineficiência dos sistemas existentes (Europeu, 2022).

## **2.3 Evolução do comércio eletrónico**

O crescimento exponencial das redes sociais, tais como *Facebook*, *LinkedIn* e *Instagram*, desde 2014, impulsionou ainda mais a evolução do *e-commerce*. O progresso das plataformas sociais não só fomentou o comércio digital, como também intensificou a tendência de efetuar transações comerciais através de dispositivos móveis (Turban et al., 2018).

Neste contexto, as novas tecnologias tornaram-se um aliado do *e-commerce*, abrindo as portas para novas oportunidades comerciais. Sob esta nova dinâmica, a entrega do produto ou da prestação do serviço passou a ocorrer dentro e fora do ciberespaço, o que exponenciou as oportunidades de negócio e, simultaneamente, contribuiu para o desenvolvimento sustentável global (Whinston et al., 1997).

A inovação digital, onde os consumidores passaram a poder aceder a informações detalhadas e realizar encomendas sem deslocamento físico, tornando a experiência de compra mais conveniente e cómoda, começou a atrair cada vez mais utilizadores em detrimento do comércio tradicional. Face a este cenário, as empresas e sujeitos passivos singulares, desde os mais tradicionais até aos pioneiros digitais, foram impelidas de reavaliar os seus modelos de negócios e estratégias, de modo a conciliar o físico e o virtual (UNCTAD, 2021).

Este modelo de negócios revelou-se uma mais-valia para os agentes económicos, uma vez que, ao operar sem fronteiras, permitiu uma expansão mais eficiente das suas atividades. No que diz respeito aos custos associados ao comércio digital, estes mostraram-se consideravelmente inferiores face ao comércio tradicional, o que confere uma grande vantagem competitiva.

### **2.3.1 E-commerce na União Europeia**

Os Relatórios Europeus de Comércio Eletrónico têm evidenciado o aumento do *e-commerce* a nível europeu, preponderantemente notório na transição de 2019 para 2020, período marcado pela chegada abrupta da pandemia de COVID-19, que acelerou a transição digital de consumidores e empresas.

Em 2020, o *e-commerce* na Europa registou um volume total de 757 mil milhões de euros, o que representa um crescimento de 10% face a 2019, cujo valor tinha sido de 690 mil milhões de euros (Ecommerce-Europe & EuroCommerce, 2021).

As restrições derivadas da crise global devido ao coronavírus SARS-CoV-2, impediram a sociedade de se deslocar a estabelecimentos físicos, exceto para a aquisição de bens essenciais. Diante deste cenário, os consumidores finais passaram a adotar o comércio eletrónico para satisfazer as suas necessidades, o que levou à evolução galopante no setor da economia digital. Este facto reflete-se no aumento repentino do número de *e-shoppers* (consumidores eletrónicos) ao longo dos anos (EuroCommerce, 2023).

Por outro lado, os sujeitos passivos, ao serem confrontados com esta mudança abrupta, viram-se obrigados a reinventar os negócios de modo a responder agilmente às novas exigências, o que exigiu uma análise detalhada das suas estratégias de comunicação, a otimização dos canais digitais e a adoção do comércio eletrónico como uma componente fundamental. Joana Reis & Sara Soares (2022) afirmam que “o investimento no digital, que se previa que fosse feito ao longo de vários anos, concentrou-se em apenas alguns

meses, permitindo aos consumidores e aos comerciantes contornar o encerramento dos estabelecimentos comerciais motivados pela crise sanitária”.

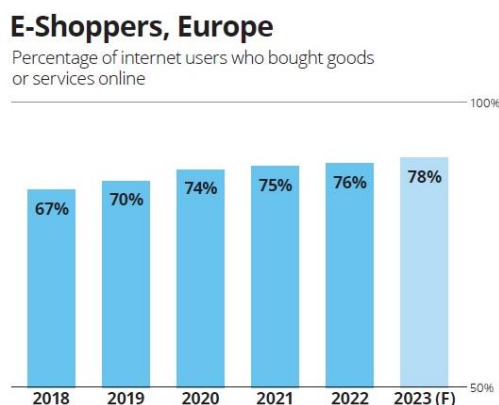


Figura 1: Evolução dos *E-shoppers* na Europa

Fonte: EuroCommerce (2023)

O mesmo fenómeno verificou-se em termos de *E-GDP* (PIB gerado pelo comércio eletrónico). Contudo, em 2022, o impacto da invasão russa à Ucrânia que afetou fortemente a Europa, sobretudo no que concerne às elevadas taxas de inflação, exerceu uma pressão negativa sobre o poder de compra dos consumidores. A população europeia tornou-se mais sensível aos preços e, a ânsia de economizar, provocou uma queda no comércio eletrónico em 2022. Em 2023, com o declínio da inflação, o *e-commerce* começou a recuperar (EuroCommerce, 2023). Esta recuperação foi impulsionada pela estabilização económica gradual e adaptação contínua por parte dos consumidores e agentes económicos às novas dinâmicas de mercado. Estes factos manifestaram-se através do retorno à trajetória de crescimento observada antes das recentes turbulências.

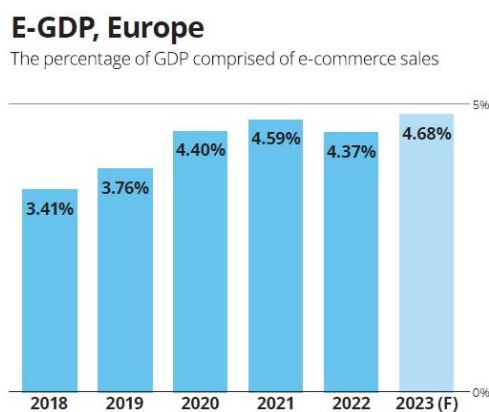


Figura 2: Evolução dos *E-DPD* na Europa

Fonte: EuroCommerce (2023)

### 2.3.2 E-commerce em Portugal

Em Portugal, esta evolução foi igualmente notória. O *e-commerce* tem registado um crescimento contínuo nos últimos anos, desempenhando, à semelhança do que aconteceu a nível europeu, um papel crucial durante a pandemia e os períodos de confinamento. Numa conjuntura em que poucos podiam ou queriam sair de casa, as compras digitais substituíram as compras tradicionais, conquistando uma parcela significativa do mercado.

O “Estudo Economia Digital em Portugal” realizado pela ACEPI (2023), revelou que o número de cibercompradores em Portugal aumentou mais em 2020 e 2021 do que a média da União Europeia.

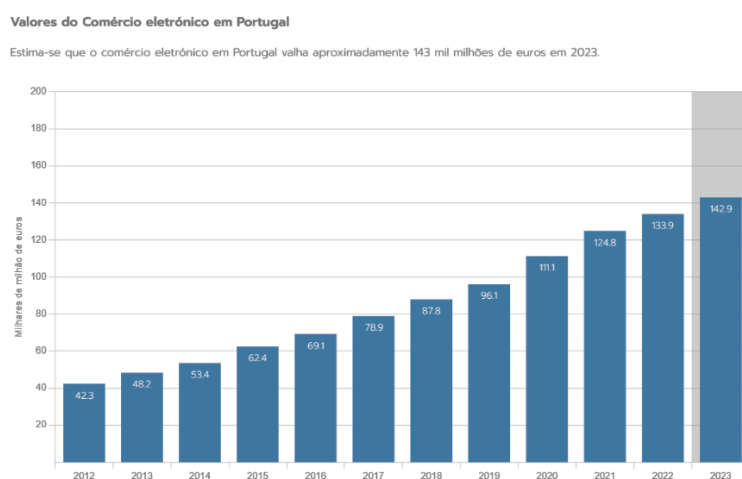


Figura 3: Valores em milhares de milhão do comércio eletrónico em Portugal

Fonte: ACEPI (2023)

O mesmo estudo evidencia que, em 2023, as grandes e médias empresas portuguesas apresentaram uma taxa de comércio eletrónico superior à média da União Europeia. Este facto evidencia a crescente importância que as empresas estão a atribuir ao *e-commerce*.

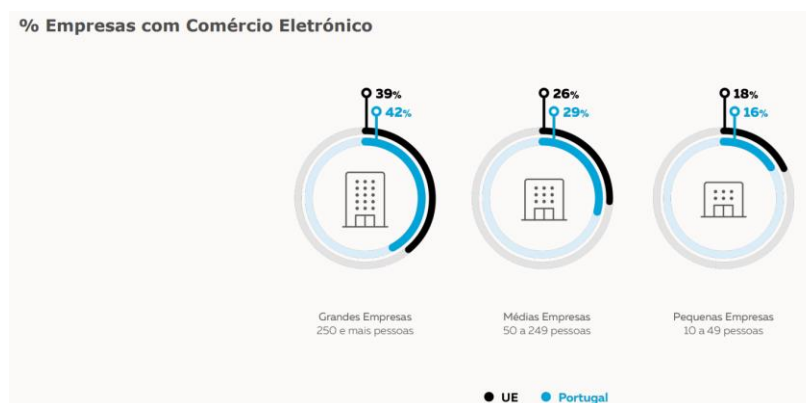


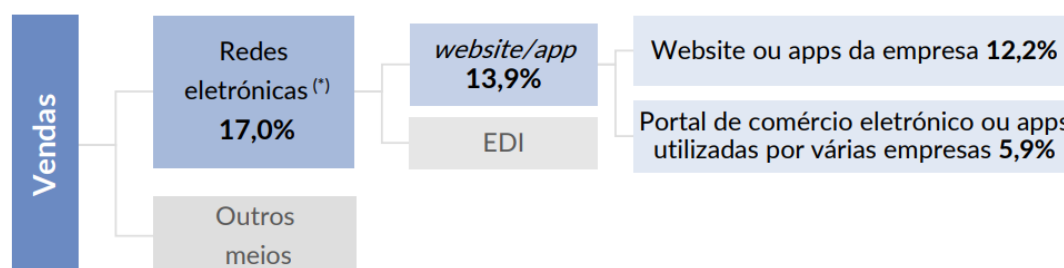
Figura 4: Percentagem de empresas com Comércio Eletrónico

Fonte: ACEPI (2023)

Ademais, importa referir que o papel que as interfaces eletrónicas assumiram no desenvolvimento do comércio eletrónico, contribuiu de forma significativa para a expansão das transações digitais, especialmente durante os períodos de maior restrição resultantes da pandemia.

Segundo a Autoridade Nacional de Comunicações (2021), em 2020, cerca de 16% das empresas portuguesas com dez ou mais colaboradores receberam encomendas através de redes digitais, evidenciando um aumento de 4% face ao ano anterior, embora ainda ligeiramente abaixo da média da UE. Este crescimento reforçou a relevância das interfaces eletrónicas, como Amazon Business, Amazon, Showroomprive, entre outros, que, ao servirem de intermediárias em múltiplas transações, permitiram às empresas otimizar o alcance dos seus produtos e serviços (ANACOM, 2021).

Em 2022, este valor subiu para 17%, o que acentuou a importância contínua das plataformas digitais no setor económico. Este avanço não só facilitou a acessibilidade do *e-commerce*, como também consolidou a posição das plataformas digitais como canais de venda na economia digital, diversificando as formas de acesso ao consumidor e tornando o processo de compra mais eficiente e abrangente (ANACOM, 2023). O relatório do comércio eletrónico em Portugal e na União Europeia (2023) frisa ainda que, embora a maioria das empresas portuguesas tenham recebido encomendas através do seu próprio *website* ou aplicação móvel, 5,9% das entidades analisadas optaram por utilizar portais de comércio eletrónico ou plataformas digitais partilhadas por várias empresas, como Amazon, eBay, e Booking.



Fonte: Comissão Europeia, *Information and Communication Technologies Usage in Enterprises* (2023)

Nota 1: Empresas com 10 ou mais pessoas ao serviço (não inclui o Sector Financeiro)

Nota 2: (\*) Considera-se somente as encomendas que representam pelo menos 1% do total do volume de negócios

Figura 5- Empresas que receberam encomendas via website/app por tipologia  
Fonte: ANACOM (2021)

Contudo, a evolução do mercado económico digital não se restringe apenas às implicações de ordem económica. A Agrawal and Fox (2017) destacou a problemática

complexa que os sistemas tributários passaram a enfrentar perante a mobilidade e centralização das atividades económicas num universo digital sem restrições geográficas e de tempo, assim como o recurso a interfaces digitais, que reflete a crescente dependência de soluções externas para impulsionar as vendas.

A internacionalização das transações, a ausência de fronteiras físicas e a possibilidade das empresas se estabelecerem onde seja mais conveniente, desencadeou complicações na determinação da jurisdição fiscal que detém o fator gerador do imposto (Tofan & Bostan, 2022). Este cenário resultou na ineficiência dos sistemas tributários, o que, conseqüentemente, originou perdas elevadas na receita fiscal.

Como resposta ao cenário tributário preocupante, as Diretivas 2017/2455 e 2019/1995 do Conselho, de 5 de dezembro e de 21 de novembro, respetivamente, foram concebidas, de modo a modernizar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico transfronteiriço, assim como a garantir a neutralidade no tratamento das empresas, e a implementar mecanismos para simplificar o cumprimento das obrigações fiscais decorrentes destas operações.

## **2.4 Notas conclusivas**

O segundo capítulo desta dissertação debruçou-se sobre o fenómeno do comércio eletrónico, destacando a sua relevância no contexto da economia digital europeia e o impacto que esta nova modalidade de transações tem exercido sobre os sistemas fiscais contemporâneos. O desenvolvimento galopante do *e-commerce*, facilitado pela crescente acessibilidade à *Internet*, exige uma reflexão acerca das implicações fiscais associadas à incorporeidade dos serviços digitais, especialmente no que se refere à aplicação do IVA. A distinção entre o *e-commerce* “*online*” e “*offline*” revelou a complexidade inerente às modalidades de tributação, com taxas variáveis conforme a natureza dos bens e a jurisdição do consumidor, conforme disposto no artigo 18.º do CIVA.

Foi igualmente objeto de análise a evolução das transações comerciais, com destaque para as operações B2B e B2C, enquanto pilares *do e-commerce*. Estas modalidades, sustentadas pela virtualização do comércio, impõem novos paradigmas e desafios, o que exige às autoridades fiscais uma constante adaptação das regras de tributação. A necessidade de harmonização fiscal, na União Europeia, torna-se imperativa para garantir a equidade na aplicação do IVA e evitar distorções entre os Estados-Membros.

### **3 TRIBUTAÇÃO DO IVA NA ECONOMIA DIGITAL**

A temática do comércio digital em contexto do IVA reveste-se de particular importância no que concerne à harmonização das regras fiscais no espaço da União Europeia. Neste contexto, de acordo com os artigos 23º RITI e 29.º do CIVA, é imperativo que todas as transações sejam devidamente documentadas, e que os procedimentos fiscais sejam rigorosamente cumpridos, de modo a assegurar que as transações sejam realizadas de forma apropriada e transparente.

No que se refere à aplicação da taxa de IVA, é necessário considerar três aspetos: a ótica da transação (fornecedor ou cliente), o tipo de operação e a qualidade do adquirente.

#### **3.1 Operações com entrega de bens**

No comércio eletrónico “*offline*”, isto é, encomendas eletrónicas de bens físicos, o primeiro aspeto a salientar é a natureza das operações.

No que concerne às transações em território nacional, independentemente do tipo de cliente, B2B ou B2C, a liquidação do IVA é da responsabilidade do vendedor, como previsto no artigo 1º e 6º do CIVA.

Já no que diz respeito às transações intracomunitárias e extracomunitárias, não existe uma abordagem única para a liquidação do imposto, sendo as regras aplicáveis consoante a qualidade do adquirente. Quando o adquirente se apresenta como sujeito passivo, estamos perante um tipo de transações denominadas Business-to-Business (B2B). Por outro lado, se se tratar de um consumidor final, a modalidade é designada por Business-to-Consumer (B2C).

##### **3.1.1 Regime Geral do IVA - B2B**

Nas operações de natureza B2B, quando um sujeito passivo recorre à *Internet* para adquirir um bem tangível a outro sujeito passivo, a escolha do fornecedor pode recair sobre três origens geográficas diferentes: nacional, comunitária ou extracomunitária.

Se ambos os agentes económicos forem estabelecidos em território nacional, a transação classifica-se como uma operação interna, sendo tratada à luz das regras estabelecidas no CIVA. Na generalidade destas operações, o fornecedor liquida o montante do IVA a favor do estado e o agente económico adquirente deduz, como prevê no artigo 19º do CIVA.

Quando um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro efetua a venda de bens corpóreos para outro sujeito passivo situado noutra Estado-membro, desde que ambas as entidades estejam registadas no VIES, o regime aplicável é o das transações intracomunitárias de bens, sendo esta tratada de acordo com as regras gerais de tributação aplicáveis entre sujeitos passivos, já abordadas presente dissertação<sup>8</sup>. Neste contexto, o fornecedor é isento de IVA<sup>9</sup>, e o adquirente é responsável pela autoliquidação (*Reverse Charge*) do imposto<sup>10</sup>, uma vez aplicado o princípio da tributação no país no destino.

Por último, quando o fornecedor é extracomunitário, aplicam-se as normas vigentes no comércio internacional, que regem as transações entre países da União Europeia e países extracomunitários.

### **3.1.2 Regime Geral do IVA - B2C**

A tributação das vendas de bens para consumidores finais na União Europeia sofreu diversas alterações nos últimos anos. Na fase inicial da implementação do CIVA e da Diretiva do IVA, as encomendas eram predominantemente realizadas através de catálogos, dado que a *Internet* não era um meio disponível para o comércio. Atualmente, de acordo com o artigo 1.º, n.º 2, alínea k) do CIVA, as vendas à distância intracomunitárias encontram-se definidas como transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, de um Estado-Membro para outro, onde o adquirente não é sujeito passivo de IVA registado no VIES.

Até ao dia 30 de junho de 2021, as vendas à distância de bens corpóreos, no âmbito de transações B2C, baseavam-se no princípio da tributação no país de origem. Nos termos deste princípio, o IVA era aplicado à taxa em vigor no Estado-Membro de onde os bens eram expedidos, recaindo sobre o fornecedor a responsabilidade pela liquidação do imposto, em conformidade com o estabelecido nos artigos revogados 6.º e 8.º do CIVA, e orientações constantes da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, transposta para a legislação nacional através do Decreto-Lei n.º 102/2008.

Não obstante, as regras de localização da tributação apresentavam algumas nuances, em particular nas situações em que o volume global das transmissões de bens excedesse os limiares. Relativamente às vendas comunitárias que tivessem como destino Portugal, a

---

<sup>8</sup> No ponto “1.2. Regime Geral do IVA nas Transações Intracomunitárias”

<sup>9</sup> Como refere o artigo 14º do RITI

<sup>10</sup> Conforme os artigos 1.º e 8.º do RITI

tributação em território nacional ocorria se o fornecedor, no decurso de um ano civil, ultrapassasse o valor de 35.000€ em transmissões de bens, conforme estipulado nos artigos 10º e 11º do antigo RITI. Em contrapartida, quando se tratava de um fornecedor português a realizar vendas para outro Estado-Membro, o limiar de tributação situava-se nos 100.000€, nos termos do artigo 14.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que ao ser ultrapassado, passava a reger o princípio de tributação no destino.

Desta forma, a fatura emitida pelo fornecedor incluía o IVA correspondente à taxa do país de partida, salvo se o limiar fosse ultrapassado, ou caso os bens não fossem considerados bens, como meios de transporte novos, bens sujeitos a montagem ou instalação, e bens sujeitos a imposto sobre o consumo, como estabelece a alínea q) do nº 2 do artigo 1.º do CIVA.

No que diz respeito às importações de bens de reduzido valor até ao limiar de 22€ estavam isentas de IVA, nos termos do artigo 22º do Decreto-Lei nº 31/89, de 25 de janeiro.

### ***3.1.2.1 Alterações do IVA no Comércio Eletrónico***

Contudo, no dia 1 de julho de 2021, com a implementação do Pacote IVA para o Comércio Eletrónico introduzido pela Diretiva 2017/2455/UE, emergiu a reforma das regras aplicáveis às vendas à distância intracomunitárias, alinhando-se ao regime aplicado às transações B2B.

Com a entrada Pacote IVA para o *e-commerce* nos quadros legislativos, conforme detalhado na Diretiva 2017/2455/UE, os limiares nacionais variáveis, anteriormente aplicáveis que alteravam de acordo com o Estado-membro em causa, foram abolidos. Em substituição, foi introduzido um limiar único e conjunto de 10.000€, conforme estipulado no artigo 6.º-A do CIVA.

Outrora, os limiares definiam a localização onde o imposto era devido. Até um certo valor, era tributado no país de origem, excedendo-o, era cobrado no Estado-Membro de destino. Atualmente, o limiar comunitário de 10.000€ no ano anterior ou no ano civil em curso, é caracterizado como a referência para a determinação da localização da tributação do IVA nas operações de vendas à distância intracomunitárias.

Assim, as operações de vendas à distância passaram a estar sujeitas a IVA no Estado-membro de destino quando o valor total das transmissões de bens ultrapassar o limiar de 10.000€, no ano anterior ou no ano civil em curso. Até exceder este montante, as

operações permanecem sujeitas a IVA no Estado-membro onde o fornecedor está estabelecido.

As operações que as interfaces eletrônicas facilitam a nível global, tornaram-se objeto de grande discussão devido à liquidação e entrega do IVA (OECD, 2019). A massificação do uso de plataformas digitais, como a Amazon, eBay e Alibaba, colocou desafios às autoridades fiscais quanto à correta arrecadação do IVA nas transações transfronteiriças. Esta problemática desencadeou as alterações na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, no Regulamento de Execução (EU) n° 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 e no Regulamento (EU) n° 904/2010 relativo à cooperação administrativa e combate à fraude fiscal em matéria de IVA.

O Pacote de IVA para o comércio eletrônico veio tentar mitigar as problemáticas fiscais inerentes ao setor, promovendo a uniformidade na aplicação dos impostos.

### **3.2 Operações de serviços prestados**

As operações de serviços prestados no âmbito da União Europeia também são regulamentadas por um conjunto específico de regras de tributação do IVA, que diferem das aplicáveis às vendas de bens. Estas regras visam assegurar uma aplicação justa e uniforme do IVA, levando em consideração a natureza intangível dos serviços e a complexidade das transações transfronteiriças.

#### **3.2.1 Regime Geral do IVA nas Tributação de Serviços digitais B2B**

No que concerne às prestações de serviços e intangíveis entre empresas (B2B), as regras de tributação não diferem, sejam elas digitais ou não, sendo aplicada a regra geral, tributação no destino, onde o IVA é devido no país onde o cliente está estabelecido, ou seja, onde o adquirente tiver sede, estabelecimento estável ou domicílio (alínea a) do n°6 do artigo 6° CIVA). Isto significa que a entidade prestadora de serviços não cobra IVA ao agente económico cliente. Este último tem a responsabilidade de autoliquidar o imposto no seu país de residência, através do mecanismo da inversão do sujeito passivo (*reverse charge*).

Esta abordagem simplifica a tributação e elimina a necessidade de os prestadores de serviços se registarem para efeitos de IVA em cada país onde têm clientes.

### **3.2.2 Regime Geral do IVA nas Tributação de Serviços B2C**

Desde 1 de janeiro de 2015, as regras para serviços prestados e bens intangíveis a consumidores finais (B2C) mudaram. O IVA sobre estes é agora devido no país onde o consumidor reside. Esta alteração foi introduzida para garantir que os impostos são pagos no local onde o consumo efetivo ocorre, promovendo a equidade fiscal e evitando distorções no mercado.

Deste modo, para as prestações de serviços B2C, área que mais tem progredido desde a época pandémica vivida em 2021, a regra estabelecida em sede de IVA prevê que, na generalidade, o imposto é devido no país onde o prestador de serviços está estabelecido.

No entanto, a tributação no destino só ocorre se se tratar de um consumidor final estabelecido na comunidade europeia. Se o consumidor final for extracomunitário, não há lugar a tributação.

### **3.3 Notas conclusivas**

O terceiro capítulo da presente dissertação focou-se na análise detalhada das regras de tributação aplicáveis ao *e-commerce* no contexto do IVA, com ênfase na harmonização das normas fiscais no seio da União Europeia, cujo objetivo implica uma aplicação transparente e equitativa do IVA.

Foram igualmente destacados os regimes aplicáveis às operações B2B e B2C, em contexto nacional, intracomunitário e extracomunitário. No que concerne às vendas à distância intracomunitárias, a implementação do Pacote IVA para o comércio eletrónico, a 1 de julho de 2021, introduziu um limiar único de 10.000€, de modo a eliminar as discrepâncias existentes entre os diferentes Estados-Membros e reforçar a tributação no país de destino. Estas reformas procuram mitigar as distorções fiscais e assegurar uma aplicação uniforme das regras tributárias.

As recentes alterações legislativas refletem a necessidade de adaptar as normas fiscais às especificidades da economia digital, a fim de promover a equidade tributária e evitar perdas de receita nos mercados transfronteiriços.

## **4 REGIME ESPECIAIS E-COMMERCE**

A vertiginosa expansão do comércio eletrónico nos últimos anos, aliada à crescente complexidade das transações digitais, exigiu uma adaptação constante do quadro normativo em matéria de IVA. A necessidade de uma maior harmonização e

simplificação fiscal no espaço comunitário europeu perante os sujeitos passivos que prestam serviços digitais a particulares nos vários Estados-Membros, culminou na criação de regimes especiais em matéria de IVA.

A introdução do regime Mini One Stop Shop (MOSS), conhecido em Portugal por “Mini Balcão Único”, em 2015, pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, representou uma resposta preliminar a esta necessidade, permitindo que os operadores económicos pudessem centralizar, num único ponto, a submissão da declaração de IVA e respetivo pagamento devido em vários Estados-Membros.

Contudo, a evolução das transações digitais, conjugada com a expansão das vendas à distância, evidenciou as limitações estruturais do regime MOSS. Este regime, atualmente revogado, mostrou ser insuficiente, sobretudo no que concerne à amplitude dos sujeitos passivos abrangidos. Assim, tornou-se premente a sua substituição pelo One Stop Shop (OSS), um regime mais abrangente e eficiente, em vigor desde a 1 de julho de 2021 (Gante & OCC, 2021). A mudança legislativa, em consonância com os princípios da harmonização fiscal da União Europeia, procurou simplificar e ampliar o alcance do regime de tributação das transações transfronteiriças no *e-commerce*.

O presente capítulo incide sobre o impacto resultante da transição do regime MOSS para o regime OSS, com especial enfoque nos principais regimes que, na atualidade, se encontram em vigor. Deste modo, serão delineados os contornos do Regime da União, do Regime Extra-União, e do Regime de Importação, que estruturam a tributação das operações transfronteiriças no comércio eletrónico, à luz da legislação europeia e portuguesa em matéria de IVA.

#### **4.1 Mini One Stop Shop (MOSS)**

Instituído a 1 de janeiro de 2015, o regime Mini One Stop Shop (MOSS) surgiu com o propósito de simplificar o cumprimento das obrigações declarativas e fiscais do IVA, no que respeita aos prestadores de serviços de telecomunicações<sup>11</sup>, serviços de difusão de rádio ou televisão, ou fornecimento de serviços digitais<sup>12</sup> e intangíveis<sup>13</sup>, a particulares no espaço da União Europeia.

---

<sup>11</sup> Como descrito no artigo 24º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006

<sup>12</sup> Como jogos online, ensino à distância, plataformas de *streaming* de música, filmes e outros conteúdos

<sup>13</sup> Como fornecimento de “*software*”, acesso a bases de dados e download de aplicações ou música

Este regime apresentou-se como um mecanismo facilitador das operações B2C, em resposta à crescente complexidade associada à tributação do comércio transfronteiriço de serviços digitais, e à consequente necessidade de harmonização fiscal dentro do espaço comunitário, nos termos das Diretivas 2006/112/CE e 2010/24/UE, que estabelecem as bases normativas para o sistema comum do IVA na União Europeia.

Até então, as empresas que prestavam serviços digitais a consumidores finais localizados em outros Estados-Membros enfrentavam procedimentos complexos no que diz respeito à entrega do imposto. O cumprimento das obrigações de IVA, condicionado ao excedente de limiares de venda específicos por cada país, exigia o registo para efeitos de IVA em cada Estado de consumo. Este processo, à luz do que previa, anteriormente, os artigos 6.º e 35.º-A do CIVA e artigo 14.º do RITI, impunha encargos administrativos elevados para as empresas, sobretudo para as pequenas e médias empresas que, sem os recursos necessários para gerir a multiplicidade de registos fiscais, se viam sobrecarregadas pela complexidade das diferentes legislações de cada Estado-Membro.

Com a introdução do Mini Balcão Único a prestação transfronteiriça de serviços na União Europeia tornou-se mais acessível. Os prestadores de serviços de telecomunicações, radiodifusão, serviços digitais e outros serviços e intangíveis, passaram a poder operar em múltiplos Estados-Membros, necessitando de se registar em apenas um, designado como Estado-Membro de Identificação<sup>14</sup>. Ao aderirem ao regime MOSS, os agentes económicos beneficiavam da possibilidade de declarar o IVA devido nos restantes Estados-Membros por intermédio de uma única declaração trimestral, centralizando as suas obrigações fiscais. Assim, as prestações de serviços intracomunitárias a particulares reduziram preponderantemente a sua complexidade e os custos administrativos, tanto na perspetiva dos sujeitos passivos quanto das administrações fiscais.

Ao abrigo deste regime, a entrega do IVA tornou-se totalmente digital, o que permitiu que o processo de registo como entidade fiscal no espaço europeu, atualização de dados e cessação do cadastro, assim como a submissão das declarações periódicas específicas do regime, distintas das declarações de IVA tradicionais, se tornasse mais eficiente e célere (Aires, 2019).

---

<sup>14</sup> Conforme o artigo 369º- A nº 2 da Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019 que altera a Diretiva 2006/112/CE no que concerne às disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas internas de bens

Não obstante, a adesão o Mini Balcão Único era um mecanismo facultativo. Os prestadores de serviços continuaram a poder optar pela entrega do IVA através do sistema tradicional. A não adesão, contudo, implicava a obrigatoriedade de registo, para efeitos de IVA, em cada Estado-Membro onde fossem prestados serviços a consumidores finais. Esta abordagem exigia a gestão de múltiplos registos e declarações de IVA, com regras e exigências específicas para cada Estado-Membro, o que resultava numa maior carga administrativa e risco de não conformidade. Além disso, as diferenças nos períodos de declaração e nas taxas de IVA aplicáveis dos Estados-Membros complicavam a coordenação das obrigações fiscais, com potenciais atrasos e dificuldades na gestão de múltiplas declarações e respetivas liquidações (Gante & OCC, 2021).

Ao optar pelo MOSS, os prestadores de serviços passaram a evitar o processo moroso e oneroso de registo fiscal em diversos países da UE, associado à necessidade de registo fiscal em múltiplos jurisdições, o que simplificou a gestão do IVA. Os pagamentos do imposto passaram a ser efetuados diretamente ao Estado-Membro onde o prestador de serviços estivesse registado para efeitos de IVA, cabendo à administração fiscal desse EM a responsabilidade de transmitir os elementos de identificação e de proceder à distribuição dos montantes correspondentes aos Estados-Membros de consumo. Neste contexto e para que tudo ocorresse eficazmente, as declarações submetidas pelo fornecedor detalhavam todas as vendas relevantes, bem como o IVA devido em cada Estado-Membro de consumo<sup>15</sup>, eliminando a necessidade de múltiplos registos para efeitos de IVA em diversos países da União Europeia (Aires, 2019).

Assim, a simplificação proporcionada pelos dois<sup>16</sup> tipos de regimes MOSS, desde a sua implementação em 2015, representou uma vantagem significativa para as empresas que prestavam serviços a nível transfronteiriço. A centralização e a digitalização das obrigações fiscais em um único ponto de contacto, característica comum a ambos os regimes, otimizou a eficiência operacional e assegurou a conformidade fiscal (Esteves & Bastos, 2024).

---

<sup>15</sup> Conforme o artigo 369º- A nº3 da Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019 que altera a Diretiva 2006/112/CE no que concerne às disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas internas de bens

<sup>16</sup> Regime União e regime Extra-União, cujo âmbito foi alargado posteriormente

No entanto, com a evolução contínua do *e-commerce*, tornou-se necessário alargar o âmbito de aplicação do regime fiscal a um conjunto mais vasto de transações.

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

Com o crescimento contínuo do comércio eletrónico e o avanço das vendas à distancia, tornou-se evidente que o MOSS, apesar das suas inovações e importante contribuição para simplificar as tributações dos serviços digitais na UE, necessitava de ser aprimorado de modo a lidar com a complexidade crescente das operações e diversificação dos tipos de transações transfronteiriças (Pereira, 2021).

Em resposta a estas novas necessidades, nomeadamente no que toca à falta de uniformidade e às ineficiências no sistema fiscal, e como intuito de assegurar maior neutralidade no tratamento das empresas estabelecidas na UE, foi introduzido o regime de One Stop Shop (OSS), também designado como Balcão Único, que estabeleceu novas regras em matéria de IVA expostas na Diretiva (UE) 2017/2455, de 5 de dezembro de 2017, e a consequente Diretiva (UE) 2019/1995, de 21 de novembro de 2019.

A 1 de julho de 2021, o regime MOSS foi substituído pelo Balcão Único, uma versão alargada do regime anterior de forma a abranger não só os serviços digitais, mas também as vendas à distância intracomunitárias de bens e outras prestações de serviços transfronteiriços B2C (Esteves & Bastos, 2024). Neste contexto, a reforma fiscal enquadra-se no esforço contínuo da União Europeia para simplificar a tributação em sede de IVA no mercado único e assegurar a eficácia do pagamento do imposto no país de destino, em conformidade com a Diretiva (UE) 2017/2455, de 5 de dezembro de 2017.

Com a implementação do OSS, os limiares de vendas anuais, assim como as remessas importadas de valor reduzido foram abolidos.

Os bens considerados excluídos também sofram alterações uma vez que, os bens sujeitos a impostos especiais do consumo (IECs), nomeadamente bebidas alcoólicas, passaram a ser considerados bens (Gante & OCC, 2021). No entanto, os meios de transporte novos e bens sujeitos a montagem ou instalação, continuaram a ser excluídos, seguindo as suas próprias regras específicas de tributação. A atualização nas regras em matéria de IVA procurou assegurar que os impostos fossem aplicados de forma justa e consistente, independentemente da origem dos bens, a fim de combater a fraude fiscal (Esteves & Bastos, 2024).

#### **4.2.1 Interfaces eletrónicas**

A expansão contínua da digitalização da economia, sustentada pelas plataformas digitais, decorre da flexibilidade e rapidez com que as operações e relações comerciais são realizadas à distância de um "click". No domínio do IVA, as interfaces que operam como mercados digitais são objeto de especial atenção por parte da comissão europeia, em virtude das dificuldades de acompanhamento dos impacto na esfera jurídica (Silva & Mendonça, 2021), dado que a ausência de contacto pessoal entre os intervenientes gera questões complexas em matéria de IVA e outros impostos, como os impostos sobre o rendimento (Reis & Soares, 2022).

O artigo 3.º, n.ºs 9 e 10 do CIVA<sup>17</sup>, prevê que as interfaces eletrónicas que facilitam a transmissão de bens à distância a não sujeitos passivos, em remessas de valor até 150 euros e não sejam sujeitos a IEC's<sup>18</sup>, são consideradas "fornecedores presumidos" para efeitos de IVA (Silva, 2023).

Na prática, as plataformas são equiparadas aos próprios vendedores dos bens, assumindo, por conseguinte, a responsabilidade pela liquidação e entrega do imposto devido<sup>19</sup>. Este comprometimento reflete a necessidade de colmatar lacunas fiscais anteriormente exploradas. As interfaces digitais encontram-se numa posição privilegiada para monitorizar e gerir as transações realizadas, e tendo em conta que muitos dos fornecedores efetivos não estão estabelecidos na UE, o facto da responsabilidade pela cobrança do imposto recair sobre as plataformas, assegura que o IVA é aplicado e liquidado no momento da transação (Silva, 2023).

Adicionalmente, as interfaces eletrónicas, são responsáveis pelo registo e manutenção de informações pormenorizadas acerca das transações que facilitem, conforme estipulado pelo artigo 242.º-A da Diretiva IVA<sup>20</sup>. Ademais, à luz do artigo 51.º-A do CIVA, estes registos devem ser conservados durante um período mínimo de 10 anos a contar do final do ano em que a operação tiver sido efetuada, de modo a assegurar a eficácia do regime de tributação, e permitir às autoridades tributárias de cada Estado-Membro o controlo das

---

<sup>17</sup> Introduzido pela Lei n.º 47/2020, que transpôs para o ordenamento jurídico português as disposições da Diretiva (UE) 2017/2455 e da Diretiva (UE) 2019/1995

<sup>18</sup> Impostos Especiais de Consumo

<sup>19</sup> De acordo com o artigo 14.º-A da Diretiva do IVA, transposto para o ordenamento jurídico português pelo artigo 3.º, n.º 10 do CIVA

<sup>20</sup> Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006

operações realizadas no seu território (Reis & Soares, 2022). A falta de cumprimento destas obrigações pode levar à responsabilização solidária das plataformas, tal como previsto no artigo 80.º-A do CIVA, que as sujeita ao pagamento do imposto devido sempre que exista conhecimento, ou deva existir, de que o fornecedor dos bens não está a cumprir com as suas obrigações fiscais.

Deste modo, a inclusão das interfaces eletrónicas como sujeitos passivos presumidos e a transição do regime MOSS para o OSS refletem um avanço eloquente na adaptação das normas fiscais às novas realidades do comércio eletrónico global.

O OSS não só mantém a centralização das obrigações fiscais através de um ponto único de contacto, como também amplia o conceito para abranger uma gama mais extensa de transações e operadores, incluindo as interfaces eletrónicas que facilitam vendas transfronteiriças. Esta evolução legislativa promove a equidade tributária num mercado europeu cada vez mais integrado e complexo, garantindo que o IVA é corretamente cobrado e entregue ao Estado-Membro de consumo. Assim, fortalece-se o princípio da neutralidade fiscal e assegura-se uma concorrência leal entre os operadores económicos, preservando a integridade do mercado interno da União Europeia e respondendo eficazmente aos desafios impostos pela digitalização da economia.

Ademais, conceito de Balcão Único foi ampliado de modo a comportar três regimes distintos de modo a simplificar o cumprimento das obrigações em sede de IVA. A nova estrutura estabelecida incorpora os dois regimes previamente contemplados pelo MOSS e integra um terceiro regime adicional, referente às importações. Cada um dos três regimes distintos, descritos no Ofício circulado n.º 30240, foi concebido para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais em função dos diferentes tipos de operações e de fornecedores.

#### **4.2.2 Regime da União**

O Regime da União, previsto nos artigos 10.º a 13.º do Regime Balcão Único, que já existia no MOSS, sofreu uma expansão no âmbito objetivo, passando a abranger uma maior diversidade de operações, e subjetivo, alargando o leque de sujeitos passivos que dele podem beneficiar (Esteves & Bastos, 2024).

No que concerne ao alargamento do âmbito objetivo, podem optar pelo Regime da União os sujeitos passivos estabelecidos na UE que efetuem, de acordo com o artigo 11.º do Anexo I à Lei n.º 47/2020:

- Todo o tipo de prestações de serviços B2C na UE
- Vendas à distância intracomunitárias de bens
- Certas transmissões internas de bens por interfaces eletrónicas quando, como previsto no artigo 3º nº10 do CIVA, o transporte ou expedição se inicia e termina no mesmo Estado-Membro

No que respeita às interfaces eletrónicas, estas podem optar pelo regime da União, desde que sejam consideradas um fornecedor presumido, de modo a centralizar e harmonizar a tributação. Na prática isto significa que, os sujeitos passivos que, através de interfaces eletrónicas, facilitem a transmissão de bens na União Europeia por um sujeito passivo não estabelecido na União para um consumidor final<sup>21</sup>, possam optar pelo regime da União. Esta opção aplica-se quando a expedição ou transporte dos bens se inicia e termina no mesmo Estado-Membro, de acordo com os artigos 3º, nº 10 CIVA e 11.º alínea b) do Anexo I da Lei n.º 47/2020.

A regra geral de aplicação neste tipo de operações é o princípio da tributação no destino. No entanto, à luz do nº1 do artigo 6º-A do CIVA, refere uma exceção para pequenos operadores económicos que, de forma esporádica, realizam VDI e cujo montante líquido anual não exceda 10.000€, considerando o ano civil corrente ou o ano anterior. Este limiar, aplicável de forma uniforme a todos os Estados-Membros e englobando todas as vendas à distância, assim como as prestações de serviços, permite que, salvo escolha em contrário, os operadores possam optar por tributar as operações efetuadas no território de origem, tratando-as como entregas internas de bens.

Para aceder a esta exceção, os sujeitos passivos devem optar pelo Regime da União no Estado-Membro onde estão estabelecidos. No caso dos sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia, a adesão deve ser feita no Estado-Membro onde optem por se registar ou iniciar a expedição dos bens, mantendo-se este Estado-Membro de identificação durante o ano civil em que a opção foi feita e nos dois anos seguintes<sup>22</sup> (Esteves & Bastos, 2024). Após a escolha, todas as operações cobertas pelo regime devem ser reportadas na Declaração do Regime de Declaração Única (OSS), ao invés da declaração periódica de IVA, mesmo que o sujeito passivo possua um registo de IVA no Estado-Membro de consumo para outros tipos de operações. A Declaração de IVA do

---

<sup>21</sup> Como disposto no artigo 369.º-B da Diretiva 2006/112/CE

<sup>22</sup> À luz do nº4 do artigo 6.º-A do CIVA

OSS, a qual deve ser submetida trimestralmente até ao final do mês seguinte a cada trimestre civil, deve especificar o montante de IVA devido, calculado à taxa do Estado-Membro de consumo, independentemente da realização ou não de operações no âmbito do regime. As faturas emitidas pelos fornecedores devem refletir o IVA de acordo com a taxa aplicável no Estado-Membro de destino dos bens, assegurando a conformidade fiscal e a correta tributação das transações realizadas.

#### **4.2.3 Regime Extra-União**

Este regime foi alargado, a o abrigo do n.º 1 do artigo 15.º, capítulo III, da Lei n.º 47/2020, com o propósito de facilitar as transações realizadas por sujeitos passivos não disponham de sede, EE ou na sua ausência, domicílio na União Europeia. Através da aplicação deste regime especial, à semelhança do que ocorre no Regime de União, as entidades extracomunitárias passaram a dispor da possibilidade de declarar e liquidar o IVA devido referente às prestações de serviços a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliadas na UE, evitando múltiplos registos fiscais.

De acordo com o n.º 1 do artigo 15.º, capítulo III, da Lei n.º 47/2020, os sujeitos passivos não estabelecidos na União<sup>23</sup> podem optar por registar-se num Estado-Membro de Identificação à sua escolha. Neste contexto, todas as obrigações fiscais relativas ao IVA podem ser cumpridas através do Estado-Membro de Identificação<sup>24</sup>, independentemente do local de consumo dos seus serviços na UE (Esteves & Bastos, 2024). Este registo permite a centralização das declarações e pagamento do IVA, reduz os custos administrativos e simplifica o processo para os agentes económicos que operam em vários Estados-Membros sem que tenham de se registar em cada um (Esteves & Bastos, 2024).

É importante ressaltar que, mesmo que um sujeito passivo não estabelecido na União tenha anteriormente registo para efeitos de IVA num ou mais Estados-Membros, este registo não será considerado um estabelecimento estável. Como tal, o sujeito passivo pode ainda assim optar pelo Regime Extra-União no âmbito do OSS. Esta regra marca uma mudança em relação ao regime anterior, que não permitia o uso do regime Extra-União a sujeitos passivos com qualquer tipo de registo de IVA na União Europeia.

---

<sup>23</sup> Conforme descrito no n.º 1 do Artigo 369.º -L da Diretiva 2006/112/CE

<sup>24</sup> Como disposto no n.º 3 do Artigo 369.º -L da Diretiva 2006/112/CE

Assim, o Regime Extra-União oferece uma solução para os agentes económicos fora da UE que fornecem serviços B2C a consumidores europeus, permitindo-lhes concentrar a gestão das suas obrigações fiscais num único ponto, mesmo que operem em vários Estados-Membros e reforça os mecanismos de combate à fraude fiscal (Esteves & Bastos, 2024).

#### **4.2.4 Regime de Importação (IOSS)**

Importa, desde logo, referir que com a entrada em vigor das novas regras em matéria de IVA, trouxe consigo a extinção da isenção de IVA aplicável às remessas de baixo valor, isto é, compras cujo valor não ultrapassava os 22€. A isenção, anteriormente prevista no Decreto-Lei n.º 31/89, foi revogada pela Lei n.º 47/2020 devido à sua utilização de forma abusiva por alguns vendedores extracomunitários, os quais subavaliavam os bens para evitar a tributação devida. A Comissão Europeia (2020) fundamentou a decisão salientando que esta isenção estava a ser explorada por empresas fora da UE para subavaliar os bens, evitando assim a tributação adequada, o que, segundo a mesma, “representa um custo para o erário público da UE de cerca de sete mil milhões de euros por ano em razão da fraude e determina uma maior carga fiscal para outros contribuintes”.

Dada a remoção da isenção, era necessário mitigar o impacto administrativo da cobrança de IVA nas vendas à distância de bens importados (VDBI)<sup>25</sup> de baixo valor, e facilitar o processo ao adquirente, ao qual o imposto é cobrado. O designado Balcão Único para as Importações, ou em termos técnicos Import One Stop Shop (IOSS)<sup>26</sup>, surgiu como um novo balcão destinado às vendas à distância de bens importados de países terceiros para a UE. Este regime, em vigor desde 1 de julho de 2021, visa facilitar a declaração e o pagamento do IVA sobre bens importados de países ou territórios terceiros para a União Europeia a particulares, cujo valor intrínseco não exceda os 150€ (Reis & Soares, 2022). A criação do IOSS insere-se, pois, no contexto de uma estratégia mais ampla da União Europeia para uniformizar e simplificar as obrigações declarativas dos operadores económicos, permitindo-lhes liquidar o IVA no momento da transação e centralizar o cumprimento das suas obrigações fiscais num único Estado-Membro de registo, independentemente do destino final dos bens dentro da UE (Esteves & Bastos, 2024).

---

<sup>25</sup> Cujá definição está expressa na alínea p) do n.º 2 do artigo 3.º do CIVA

<sup>26</sup> Instituído pela Diretiva 2017/2455 transposto para a Portugal pelo capítulo IV do Anexo I à Lei n.º 47/2020, sendo parte integrante das reformas de IVA na UE

Por outro lado, este regime visa garantir maior transparência no processo de cobrança do imposto, e combater eficazmente as práticas de fraude e evasão fiscal que outrora proliferavam sob o regime anterior. Com efeito, ao instituir a cobrança do IVA no momento da venda, o IOSS assegura que o imposto é devido no Estado-Membro onde o consumo efetivo ocorre, em consonância com o princípio da tributação no destino, conforme prescrito no artigo 6.º do CIVA.

Ademais, com a entrada em vigor do OSS, o conceito de sujeito passivo foi alargado, de modo a incluir no seu escopo as interfaces eletrónicas que, ao facilitarem transações de vendas à distância de bens importados para a União Europeia, passam a ser solidariamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais inerentes. É, por isso, necessário ressaltar dois tipos de fornecedores de importações, os efetivos e os presumidos.

- Os Fornecedores efetivos são os operadores económicos que realizam a venda direta de bens de baixo valor para consumidores finais na União Europeia. Estes fornecedores, ao registarem-se no regime IOSS, centralizam o pagamento do IVA de todas as transações no Estado-Membro de Identificação, assegurando que o imposto é cobrado no momento da venda.
- Os fornecedores presumidos refere-se, aos sujeitos passivos que, mediante a utilização de interfaces eletrónicas, facilitem a comercialização de bens por fornecedores localizados fora da UE a consumidores na União Europeia. Conforme estipulado pelos n.ºs 9 e 10 do artigo 3.º do CIVA, estas plataformas são tratadas como responsáveis pelo IVA, mesmo que não sejam as vendedoras efetivas dos bens.

No que respeita às remessas de bens de valor intrínseco até 150€, o regime IOSS desempenha um papel fulcral ao permitir que o IVA seja cobrado de forma antecipada, no momento da transação, eliminando custos adicionais que, de outro modo, recairiam sobre o consumidor no momento da entrega. Com o regime IOSS, o adquirente efetua o pagamento do imposto diretamente ao vendedor ou à interface eletrónica, desde que não sejam considerados bens sujeitos a IEC's, garantindo que o processo de importação não está sujeito a atrasos relacionados com o cumprimento de formalidades aduaneiras ou encargos inesperados aquando da chegada dos bens ao território da União Europeia (Reis & Soares, 2022).

Para as autoridades fiscais, o regime de importação facilita o processo de tributação ao centralizar as obrigações fiscais associadas a estas operações, garantindo que o IVA é

recolhido de forma eficiente, uniforme e simplificada. As mercadorias cujo valor intrínseco não exceda os 150€ estão sujeitas à Declaração Aduaneira de Baixo Valor, conforme disposto no artigo 143.º do Código Aduaneiro da União. Este tipo de declaração, mais simples e menos onerosa, foi especificamente concebido para agilizar o tratamento aduaneiro de bens de baixo valor, reduzindo as formalidades burocráticas sem comprometer a eficácia na fiscalização e cobrança do imposto.

Deste modo, o IOSS racionaliza o processo de recolha do IVA, mas também apazigua os riscos de subvalorização de mercadorias e de evasão fiscal (Silva, 2023). Ao permitir uma pré-liquidação do imposto, o regime promove a transparência e a previsibilidade nas operações de comércio eletrónico transfronteiriço, garantindo que o consumidor final não enfrenta encargos adicionais imprevistos aquando da entrega dos bens. Este quadro normativo harmonizado contribui, assim, para uma maior eficiência administrativa e para uma arrecadação mais justa e eficaz das receitas fiscais, preservando a integridade do mercado único europeu.

	Antes de 1 de julho de 2021		A partir de 1 de julho de 2021	
	IVA	Direito aduaneiro	IVA	Direito aduaneiro
< 22€	Isonção de IVA	Isonção	IVA devido na UE	Isonção
> 22€ e < 150€	IVA devido na UE	Isonção	IVA devido na UE	Isonção
> 150€	IVA devido na UE	Isonção	IVA devido na UE	Direito aduaneiro devido na UE

Tabela 1- Tabela elucidativa IOSS  
Fonte: Elaboração própria

### 4.3 Notas conclusivas

O quarto capítulo focou-se na análise dos regimes especiais aplicáveis ao comércio eletrónico no contexto do IVA, com ênfase na transição do regime MOSS para o OSS. A implementação do MOSS, em 2015, proporcionou uma resposta inicial às complexidades da tributação digital, o que permitiu às empresas centralizar as suas obrigações fiscais num único ponto.

Contudo, a crescente sofisticação das transações digitais e o aumento das vendas à distância exigiram uma adaptação mais robusta do quadro legislativo. A introdução do

OSS, em julho de 2021, representou um alargamento do âmbito de aplicação do MOSS, de modo a incorporar os serviços digitais já abrangidos, mas também as vendas intracomunitárias de bens e outras prestações de serviços transfronteiriços B2C. Este regime reflete o compromisso da União Europeia em assegurar uma tributação equitativa e eficaz, harmonizando as regras fiscais e combatendo as lacunas anteriormente exploradas no comércio eletrónico.

Foi igualmente objeto de análise a inclusão das interfaces eletrónicas como "fornecedores presumidos" no OSS, atribuindo-lhes a responsabilidade pela liquidação do IVA nas transações por elas facilitadas. Esta medida, contribuiu para a centralização das obrigações fiscais, facilitando a gestão das transações transfronteiriças e reforçando os mecanismos de combate à fraude fiscal, garantindo, assim, uma concorrência mais justa e a preservação da integridade do mercado único europeu.

## **5 ESTUDO CASO**

### **5.1 Considerações Iniciais**

Patton (1990) enfatiza que a combinação de métodos quantitativos e qualitativos conferem aos estudos maior robustez, qualidade e precisão, dado que se complementam mutuamente.

Assim, a presente dissertação começou com a recolha de dados por meio de uma pesquisa quantitativa<sup>27</sup> e qualitativa, utilizando tanto fontes primárias, contemplando livros e legislação em vigor, quanto secundárias, abrangendo revistas, artigos, comunicações e demais documentos apresentados pelas organizações internacionais, particularmente pela Comissão Europeia e a OCDE.

De modo complementar, seguiu-se o estudo de caso, caracterizado pela capacidade de interpretar e analisar situações atuais, de forma única e detalhada (Yin & Herrera, 2015). Yin and Herrera (2015) destacam que, este tipo de investigação empírica, permite a observação minuciosa de um acontecimento corrente, sobretudo quando os limites entre o fenómeno e o contexto não se apresentam evidentes.

---

<sup>27</sup> Por meio de análise de gráficos e percentagens relativas à evolução do *e-commerce* a nível europeu e nacional

### **5.1.1 Metodologia adotada**

Definida a abordagem do estudo como qualitativa, o objetivo central é utilizar o método comparativo, aceite nas ciências sociais e jurídicas, para realizar uma análise normativa e crítica da legislação fiscal aplicada ao comércio eletrônico transfronteiriço, com foco específico na atuação do grupo Apple Inc. Vilelas (2009) descreve o método comparativo como um processo que permite verificar semelhanças e diferenças, facilitando a realização de uma análise detalhada das divergências nos resultados obtidos. Esta abordagem é especialmente relevante no contexto da tributação digital, onde as diretivas europeias recentes influenciam diretamente a estrutura de operações de empresas multinacionais.

O primeiro objetivo de investigação visa identificar as alterações introduzidas pelo OSS e qual o seu impacto nas transações digitais. Desta forma, é possível compreender como o regime do Balcão Único, ao simplificar o processo de tributação, contribuiu para a cobrança de IVA no país de consumo, reduzindo as disparidades fiscais entre Estados-Membros.

Em segundo lugar, pretende-se analisar de que forma a centralização das operações no país afeta a aplicação de IVA e as obrigações fiscais da empresa, promovendo uma avaliação das mudanças e dos desafios na tributação justa no mercado único europeu.

Por fim, o estudo procura avaliar a eficácia dos mecanismos introduzidos pelo OSS e pelo CESOP na promoção da transparência e eficiência fiscal. Esta abordagem permite uma visão integrada do efeito destes sistemas na mitigação da evasão fiscal e no fortalecimento da justiça tributária, essencial para preservar a competitividade no mercado digital europeu.

Assim, a fim de refletir acerca dos desafios e benefícios que surgem com a implementação das normas comunitárias, segue-se “o caso” Apple.

## **5.2 Contextualização empresa Apple**

A Revolução Digital, indubitavelmente, alterou o curso da humanidade, desencadeando mudanças na forma como se vive, trabalha e relaciona. Com o surgimento da *Internet*, surgiu também o comércio eletrônico, que se destacou pela oportunidade de expansão da economia global. Os sujeitos passivos reinventaram-se e redefiniram novas fronteiras de mercado, anulando os entraves relacionados com a localização das empresas.

Contudo, o crescimento do *e-commerce*, caracterizado pela sua natureza digital e transfronteiriça, origina distintos desafios nomeadamente no que diz respeito à eficácia da tributação em sede de IVA. Como refere Barreto (2024), “à medida que o comércio digital continua a crescer, também cresce a necessidade de regulamentações fiscais robustas e adaptativas que possam acompanhar os avanços tecnológicos e as transações transfronteiras”. Empresas multinacionais, como a Apple, são exemplos paradigmáticos de como o comércio eletrónico opera em várias jurisdições simultaneamente, o que torna a aplicação das normas fiscais, um processo complexo e muitas vezes controverso.

### **5.2.1 O grupo Apple Inc.**

A Apple Inc., representa uma das corporações mais influentes do século XXI. Fundada em 1976, é reconhecida mundialmente como uma empresa pioneira devido à sua capacidade de inovação e desempenho no mercado tecnológico global.

Apesar da sede se situar na Califórnia, a Apple opera em diversas jurisdições, posicionando-se no epicentro da indústria digital, seja através da venda dos produtos como os iPhones, Ipads, computadores Mac, e Apple Watch, como através da prestação de serviços digitais, como a App Store, iCloud e Apple Music (I. Apple, 2023). No terceiro trimestre de 2024, a Apple reportou receitas de 85,77 mil milhões de dólares, com vendas de produtos a totalizarem 61,56 mil milhões e serviços a contribuírem com 24,21 mil milhões (Apple, 2024). Tim Cook (2024), CEO da Apple, destacou na conferência de imprensa que, estes números representam um crescimento de 5% em comparação com o mesmo período de 2023.

No contexto europeu, a Apple realiza as suas operações através da sua afiliada, Apple Distribution International Ltd., estabelecida na Irlanda, país que forneceu, ao longo de vários anos, um regime fiscal muito vantajoso e ilegal à empresa. A centralização das operações na Irlanda, levantou várias questões de natureza fiscal, suscitando uma intervenção da Comissão Europeia, que em 2016 acusou a Irlanda de conceder vantagens fiscais indevidas à Apple, que violaram as regras de concorrência e distorceram o mercado único europeu (Europeia, 2016).

Dado o crescente volume de operações transfronteiriças digitais, torna-se evidente a importância da harmonização das regras fiscais no contexto da União Europeia. A diretiva do IVA, transposta para o ordenamento jurídico português através do CIVA e RITI, exige que as empresas como a Apple respeitem o princípio da tributação no país de destino, ou

seja, a liquidação do IVA deve ocorrer no Estado-Membro onde os bens ou serviços são consumidos. No entanto, a aplicação prática destas normas tem sido constantemente desafiada pela complexidade das operações digitais, que muitas vezes envolvem múltiplas jurisdições e diferentes regimes de IVA aplicáveis, conforme o tipo de operação e a natureza dos adquirentes<sup>28</sup>.

O presente estudo de caso debruça-se sobre a análise das operações B2B e B2C, realizadas entre a Apple Distribution International Ltd. e os adquirentes portugueses e europeus. Tem como intuito compreender de que forma a implementação do OSS contribuiu para a mitigação de distorções fiscais, assegurando a correta aplicação da legislação comunitária em matéria de IVA. Além disso, procura-se entender como a Apple adapta a sua estrutura corporativa para respeitar as exigências impostas pelo regime fiscal europeu, no que concerne à venda de bens e serviços digitais através de plataformas de comércio eletrónico.

### **5.3 Estudo de operações Apple**

De modo a expandir e gerir as operações internacionais, o grupo multinacional Apple, desenvolveu uma estrutura corporativa estratega de modo aceder aos mercados globais, sem prejudicar a otimização fiscal da empresa. No contexto europeu, a distribuição dos produtos realiza-se através da empresa afiliada Apple Distribution International Ltd., com sede em Cork, República da Irlanda, a qual desempenha o papel central na distribuição dos produtos da Apple em toda a União Europeia (Apple, 2024).

Não obstante, apesar da sede europeia na Irlanda, a Apple opera em diversos mercados europeus, incluindo Portugal, onde as suas transações são efetuadas sob a égide das regras fiscais estabelecidas pela Diretiva 2006/112/CE. A legislação comunitária, complementada em Portugal pelo CIVA, impõe um regime fiscal harmonizado que obriga a Apple a aplicar valor do IVA sobre preços praticados, a fim de o entregar o imposto no país de destino.

A análise da presença da Apple no contexto do *e-commerce* global e, em particular, no espaço europeu, não se restringe à inovação tecnológica. A sua presença também levanta

---

<sup>28</sup> Artigos 6.º e 8.º do CIVA

questões pertinentes acerca da eficácia e equidade do atual regime de IVA na União Europeia.

### **5.3.1 Operações B2B**

As operações de venda realizadas pela Apple Distribution International Ltd. a sujeitos passivos estabelecidos em Portugal estão abrangidas pelas condições aplicáveis às transações intracomunitárias, tratando-as como transmissões intracomunitárias de bens, conforme estipulado no artigo 14.º do CIVA, sob a égide da Diretiva 2006/112/CE. Neste contexto, a isenção de IVA na origem é assegurada desde que ambas as partes se encontrem devidamente registadas no sistema VIES.

No caso da Apple Distribution International Ltd. é sabido que a empresa se encontra registada sob o número de IVA IT00146089990. No entanto, no que respeita ao sujeito passivo adquirente português, é imperativo confirmar se está igualmente inscrito no VIES para poder beneficiar das condições aplicáveis às aquisições intracomunitárias de bens.

Assim, para proceder a uma encomenda à Apple Distribution International Ltd., em nome de um agente económico admitido às operações intracomunitárias, o processo de compra não se efetua através do site normal. O sujeito passivo é remetido para o site destinado a empresas, onde lhe é facultado um contacto telefónico. Este contacto visa iniciar o processo de encomenda, garantindo, antes da conclusão da venda, a verificação do número de IVA no VIES.

Caso se verifique que o sujeito passivo adquirente cumpre os requisitos legais, a Apple Distribution International Ltd considera a venda como uma TIB, e desta forma, a operação é isenta de IVA. Na perspetiva do agente económico português, independentemente se o intuito é revenda ou uso no decurso da atividade, é considerado uma AIB, onde há lugar à autoliquidação do IVA.

Não obstante, importa referir que, se a empresa adquirente for “revendedora autorizada”, na primeira instância trata-se de uma AIB, e posteriormente, na venda a outro sujeito passivo português (operação B2B2B), aplicam-se as regras gerais, onde o adquirente exerce o direito de dedução do IVA suportado na aquisição dos bens, conforme disposto no artigo 19.º do CIVA. Por sua vez, o revendedor é responsável por liquidar o imposto sobre a transação e proceder à sua entrega ao Estado, em conformidade com o artigo 29.º do CIVA.

### **5.3.2 Operações B2C**

Em sede de vendas a consumidores finais, a responsabilidade pela liquidação e entrega do IVA recai sobre o fornecedor do bem ou serviço, conforme estabelecido no artigo 6.º do CIVA. Neste contexto, a Apple Distribution International Ltd., é vinculada a realizar as transações sob o princípio da tributação no destino. Isto significa que, a empresa afiliada da Apple Inc., ao efetuar vendas a consumidores finais em território português, é obrigada a proceder à liquidação do imposto às taxas aplicáveis em Portugal.

O Balcão Único do IVA assume um papel de extrema importância neste tipo de transações, uma vez que permite simplificar os procedimentos administrativos associados à liquidação do IVA nas transações transfronteiriças, independentemente do Estado-Membro. Através do OSS, a Apple Distribution International Ltd. pode realizar vendas a consumidores finais em múltiplos Estados-Membros, evitando a complexidade inerente ao registo em cada país onde efetua transações.

A empresa afiliada da Apple, por meio deste mecanismo, declara e paga o IVA devido nos diversos Estados-Membros de consumo, através de uma única declaração fiscal entregue na Irlanda, país onde está registada para efeitos de IVA.

Relativamente à declaração a ser submetida, tem periodicidade trimestral e é submetida através do portal eletrónico do OSS, onde necessita de pormenorizar a totalidade das vendas realizadas a consumidores finais, assim como o montante correspondente ao IVA nos diversos Estados-Membros da União Europeia durante o período de reporte. No que respeita às vendas a consumidores finais em Portugal, a Apple Distribution International Ltd. deve incluir na declaração o volume total de vendas realizadas em território nacional e aplicar a taxa de IVA em vigor em Portugal, atualmente fixada em 23%, conforme estabelecido no artigo 18.º do CIVA.

Não obstante, importa referir que, caso a empresa afiliada da Apple venda a uma empresa portuguesa de revenda autorizada, que subsequentemente revenda a um consumidor final em território português (operação B2B2C), a primeira transação é considerada como uma transação intracomunitária, onde a Apple é isenta de IVA e a empresa de revenda adquirente necessita de proceder à autoliquidação do imposto. Por sua vez, a segunda operação, correspondente à venda ao consumidor final, é tratada como uma venda interna em território português, sendo a empresa fornecedora responsável por cobrar e entregar o IVA à jurisdição fiscal portuguesa, conforme disposto no artigo 18.º do CIVA.

## **5.4 Desafios fiscais oriundos da Apple**

A presença da Apple Inc. no espaço europeu, nomeadamente através da sua afiliada Apple Distribution International Ltd., localizada na Irlanda, tem sido objeto de discussão por parte das autoridades fiscais da União Europeia. Antes da implementação do Balcão Único, as transações intracomunitárias no *e-commerce* eram difíceis de monitorizar e tributar de forma eficaz.

### **5.4.1 Antes da implementação do OSS**

As disparidades nos regimes fiscais dos Estados-Membros, permitiu à Apple escolher estrategicamente o país onde o regime fiscal lhe era mais favorável, de modo a reduzir a carga fiscal sobre os lucros obtidos no mercado único (Europeia, 2016).

As operações de venda da Apple Distribution International Ltd., no espaço europeu evidenciaram as limitações impostas pelo regime do MOSS. Estruturado para simplificar a declaração e a liquidação do IVA, o Mini Balcão Único circunscrevia-se exclusivamente aos serviços digitais, excluindo do seu escopo a tributação de bens físicos, como os dispositivos comercializados pela Apple. Esta delimitação obrigava a Apple a proceder ao registo individual em cada Estado-Membro onde efetuasse vendas de produtos a particulares, o que dificultava a aplicação do princípio da tributação no destino, uma vez ultrapassado o limiar<sup>29</sup>.

A limitação do MOSS, incapaz de abranger produtos físicos, evidenciou, assim, a necessidade premente de um regime mais abrangente que respeitasse os princípios da justiça fiscal e da tributação no destino. Tornou-se igualmente evidente a necessidade urgente de uma maior harmonização fiscal e mecanismos de monitorização mais eficazes. A desigualdade no mercado em matéria do imposto indireto sublinhou a importância da criação de sistemas como o OSS e o CESOP, que viriam a ser implementados para combater a evasão fiscal e assegurar a justiça tributária no mercado digital da União Europeia.

---

<sup>29</sup> Nos termos do artigo 14.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro

## **5.4.2 Após a implementação do OSS**

Com a implementação do Balcão Único, a Comissão Europeia tentou suprir os desafios respeitantes à recolha e liquidação do IVA no *e-commerce*. O OSS<sup>30</sup> simplificou o processo, permitindo que as empresas cumprissem as obrigações associadas ao imposto num único Estado-Membro, independentemente do número de países da UE onde efetuassem vendas a particulares, de modo a garantir que o IVA recolhido, é redistribuído para os países onde o consumo efetivo ocorre. Embora seja de notar um progresso no combate à evasão fiscal, ainda existem ajustes contínuos a serem efetuados.

### **5.4.2.1 Interfaces eletrónicas**

O impacto das alterações legislativas, veio redesenhar o enquadramento jurídico das interfaces eletrónicas, no contexto das transmissões de bens e prestações de serviços facilitadas no comércio eletrónico. Sob a égide do art.º 14.º-A da Diretiva IVA e dos n.ºs 9 e 10 do art.º 3.º do CIVA, o papel das plataformas digitais é agora central no regime de tributação do IVA, sendo alargado o conceito de sujeito passivo presumido, o que implica a responsabilidade solidária destas plataformas na cobrança e entrega do imposto devido (Reis & Soares, 2022).

A empresa Apple Inc., uma multinacional cuja sede se localiza fora da União Europeia, na Califórnia, que no quarto trimestre fiscal de 2023 obteve uma receita trimestral de US\$ 89,5 bilhões (Apple, 2023), embora tenha um número reduzido de lojas oficiais em território europeu, procede à comercialização dos seus produtos, em quantidades elevadas, através de revendedores físicos e interfaces eletrónicas<sup>31</sup>, no espaço comunitário.

No caso específico do grupo de empresas Apple, os desafios colocados pela legislação comunitária são particularmente relevantes no que concerne à utilização do Regime de Importação (IOSS). Este regime, sob égide da Diretiva (UE) 2017/2455, permite a liquidação do IVA em vendas à distância de bens com valor intrínseco inferior ou igual a 150 euros, que são importados de países terceiros. Contudo, no caso dos produtos mais icónicos da marca, tais como o iPhone, iPad, Mac, e Apple watch o valor dos mesmos

---

<sup>30</sup> Introduzido pela Diretiva (UE) 2019/1995 e pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, transpostas para a ordem jurídica nacional pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto

<sup>31</sup> Como a Amazon, Showroomprive, marketplace Worten, Fnac, entre outras.

excede esse limite<sup>32</sup>, inviabilizando o recurso ao IOSS. Deste modo, a Apple Inc. não pode, nas suas operações mais comuns, beneficiar deste regime de simplificação fiscal.

Porém, a empresa Apple Distribution International Ltd., 100 % detida pelo grupo Apple, está devidamente enquadrada no Regime da União, previsto no art.º 11.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020. Este facto permite que a multinacional opere dentro do espaço europeu, e beneficie das normas fiscais de harmonização estabelecidas pela Comissão europeia.

As vendas da afiliada a revendedores físicos são enquadradas no regime geral de tributação intracomunitária do IVA entre empresas (B2B). No entanto, quando se trata de transações por via de plataformas digitais, o tipo de operação presente, B2B ou B2C, já se faz depender da qualidade do adquirente. Não obstante, as interfaces eletrónicas, independentemente do tipo de venda, são equiparadas a sujeitos passivos presumidos, sendo responsáveis pela liquidação do IVA nas transações em que facilitam a venda de bens, conforme preceitua o art.º 3.º, n.º 9 e 10 do CIVA, em que o transporte ou a expedição se inicia e termina no mesmo Estado-Membro.

Neste contexto, a Apple, ao recorrer a plataformas como a Amazon, Showroomprive, *marketplace* Worten, Fnac, entre outras, pode usufruir do Regime da União para simplificar a liquidação do IVA nas suas vendas internas dentro da UE. Esta ficção legal permite à Apple expandir a sua presença no mercado europeu, sem necessidade de múltiplos registos fiscais e cumprimento de distintas regras de IVA em cada Estado-Membro por via das interfaces eletrónicas.

Adicionalmente, a introdução da presunção de responsabilidade nas interfaces eletrónicas tem como objetivo colmatar lacunas fiscais e combater a evasão do IVA nas transações transfronteiriças, assegurando que o imposto é recolhido no país de destino do consumo, conforme exigido pela harmonização fiscal imposta pelas diretivas comunitárias. Este enquadramento é essencial, uma vez que as interfaces eletrónicas não só facilitam a venda de bens, mas também são vistas como instrumentos críticos para garantir a justiça fiscal no espaço da União Europeia.

Além disso, nos termos do art.º 242.º-A da Diretiva IVA, as interfaces eletrónicas estão sujeitas a rigorosos deveres de conservação de registos durante um período mínimo de 10 anos, a fim de permitir que as autoridades fiscais dos Estados-Membros possam auditar e

---

<sup>32</sup> Preços praticados disponíveis no site oficial: <https://www.apple.com/pt/>

verificar se o IVA foi devidamente liquidado e entregue. Esta exigência de transparência e rastreabilidade é fundamental para assegurar a conformidade das empresas que operam no mercado digital, como a Apple, com as suas obrigações fiscais.

Adicionalmente, é de sublinhar que, de acordo com o art.º 80.º-A do CIVA, as interfaces eletrónicas podem ser responsabilizadas solidariamente pelo pagamento do IVA devido, nos casos em que facilitem transações e o fornecedor original não entregue o imposto correspondente ao Estado. Esta medida foi desenhada para garantir que as plataformas digitais colaboram ativamente com as administrações fiscais na recolha de receitas tributárias, promovendo a equidade fiscal e evitando que a evasão de imposto distorça a concorrência no mercado interno da União Europeia.

Assim, ainda que a Apple não possa utilizar o IOSS para as vendas dos seus principais produtos devido ao valor intrínseco dos mesmos, a multinacional beneficia amplamente do Regime da União ao operar por meio de interfaces eletrónicas como a Amazon, que assumem a responsabilidade pela correta liquidação do IVA. Este regime oferece um mecanismo eficaz para a Apple cumprir com as suas obrigações fiscais no mercado europeu, enquanto simplifica a sua operação administrativa, centralizando o processo de reporte do IVA através da interface eletrónica, conforme previsto na legislação portuguesa e comunitária.

#### **5.4.2.2 Implementação do CESOP**

Ademais, a natureza transfronteiriça e a multiplicidade dos intervenientes envolvidos no comércio eletrónico geraram, nos últimos anos, diversas lacunas e complexidades no âmbito do IVA. O regime do Mini Balcão Único contribuiu para colmatar algumas, no entanto, a necessidade de uma monitorização fiscal mais eficaz continuava a ser um desafio para as autoridades tributárias da União Europeia (Ribeiro & OCC, 2024).

Neste contexto, a introdução do Central Electronic System of Payment Information (CESOP)<sup>33</sup>, instituído em vigor desde 1 de Janeiro de 2024<sup>34</sup>, surge como um reforço ao combate à fraude do IVA nas transações transfronteiriças digitais (Europeia, 2023). A implementação deste sistema visa colmatar as insuficiências na fiscalização de operações

---

<sup>33</sup> Que em português significa Sistema Eletrónico Central de Informações de Pagamento

<sup>34</sup> Instituído pela Diretiva (UE) 2020/284, de 18 de fevereiro de 2020, e transposto para o ordenamento jurídico português pela Lei n.º 47/2020,

digitais, exigindo aos Prestadores de Serviços de Pagamento (PSP)<sup>35</sup>, como PayPal, Stripe e Adyen, o reporte obrigatório de todas as operações que excedam os 25 pagamentos comunitários com o mesmo beneficiário de serviços de pagamento num único trimestre (Europeia, 2023; Ribeiro & OCC, 2024).

Neste contexto, é imperativo que os PSP's transmitam, trimestralmente, às administrações fiscais dos Estados-Membros, um ficheiro onde conste todos os dados relevantes sobre as transações transfronteiriças, sob égide dos artigos 3.º e 4.º da Diretiva (UE) 2020/284. As administrações fiscais, por sua vez, são responsáveis por proceder à análise dos dados, assegurando a conformidade e a identificação de possíveis fraudes ou irregularidades nas transações reportadas (Ribeiro & OCC, 2024).

É necessário ressaltar que o CESOP representa uma solução da União Europeia perante as dificuldades enfrentadas na monitorização de operações digitais, cujo intuito é assegurar que plataformas digitais e PSPs operam de forma transparente e que todas as transações transfronteiriças de todas as empresas estejam sujeitas ao devido escrutínio fiscal. Este sistema reforça o mecanismo OSS, melhora a capacidade das administrações fiscais no combater a fraude ao IVA, e promove a eficácia da justiça fiscal no comércio eletrónico (Ribeiro & OCC, 2024). A Apple, enquanto utilizadora de interfaces eletrónicas para comercialização de produto, beneficia da simplificação processual associada ao OSS, no entanto deve garantir que os seus intermediários de pagamento cumprem as novas exigências introduzidas pelo CESOP, de modo a assegurar a correta recolha e redistribuição do IVA devido nos Estados-Membros onde ocorre o consumo.

## **5.5 Considerações finais**

O presente estudo evidenciou os desafios fiscais emergentes no contexto do comércio eletrónico transfronteiriço, exemplificados pela atuação da Apple no espaço europeu, sob a égide da Diretiva do IVA. O crescimento exponencial das operações digitais, aliado à natureza transfronteiriça da economia digital, impõe uma reavaliação contínua das políticas fiscais e dos mecanismos de controlo, de modo a garantir a equidade tributária e a competitividade justa no mercado único da União Europeia.

---

<sup>35</sup> Como definido na Diretiva de Serviços de Pagamento, Diretiva (UE) 2015/2366 do Parlamento Europeu e do Conselho

A implementação do Balcão Único, conforme o artigo 11.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020, constituiu um passo importante para simplificar as obrigações fiscais das empresas. No entanto, as complexidades associadas às operações B2B e B2C, ainda expõem vulnerabilidades, no que concerne à aplicação justa das normas fiscais em sede de IVA. A prática de otimização fiscal da Apple, anteriormente favorecida por regimes fiscais vantajosos na Irlanda, reforçou a necessidade de mecanismos mais robustos para garantir que o IVA fosse corretamente recolhido no país de destino.

Ademais, a entrada em vigor do CESOP em 2024, reforçou as medidas no combate à evasão fiscal por parte da União Europeia, focado na monitorização das transações transfronteiriças, obrigando os PSP a reportar transações de modo a assegurar, com cada vez mais eficácia, a recolha e redistribuição do IVA. É, por isso, considerado um sistema complementar do OSS, permitindo às administrações fiscais a fiscalização mais rigorosa das operações digitais.

Em suma, apesar das melhorias introduzidas pelos regimes OSS e CESOP, é necessário o contante olhar atento perante os desafios na tributação justa. A União Europeia deve continuar a adaptar-se às persistentes alterações do mercado digital, garantindo que as receitas provenientes do IVA seja equitativa e que, principalmente, as grandes corporações, como a Apple, que tem mais facilidade em manipular informações, contribuam de forma proporcional às suas operações no espaço comunitário, preservando assim a integridade fiscal e competitiva do mercado único.

## **CONCLUSÃO**

Em conclusão, a evolução vertiginosa do comércio eletrónico evidenciou a necessidade de uma adaptação contínua dos sistemas fiscais em sede de IVA. O *e-commerce*, pela sua natureza desmaterializada e global, impõe vários desafios às jurisdições fiscais, exigindo a criação de mecanismos constantes, capazes de garantir a arrecadação eficiente e justa do IVA, nos vários Estados-Membros. A implementação dos regimes OSS<sup>36</sup>, consagrados nas Diretivas 2017/2455/UE e 2019/1995/UE, representaram um marco importante no que se refere às lacunas fiscais. Com a entrada em vigor das diretrizes da OCDE, a tributação do imposto tornou-se mais simples, com o objetivo de prevenir a fraude fiscal e assegurar que o IVA fosse pago no país efetivo de consumo.

---

<sup>36</sup> Regime União, Regime Extra-União e Regime de Importação (IOSS)

No que concerne aos objetivos delineados, constatou-se que o regime do Balcão Único, introduziu alterações estruturais que transfiguraram o quadro tributário europeu em sede de IVA. Esta reforma, que se distingue pelo seu impacto direto na neutralização de assimetrias fiscais entre Estados-Membros, consagra a tributação no país de consumo como princípio orientador. Ao simplificar e centralizar o processo declarativo, o OSS fomenta a eficiência das obrigações fiscais, e contribui para uma maior equidade tributária no seio do mercado único europeu, alinhando-se às exigências de justiça fiscal na economia digital e mitigando as lacunas que, outrora, resultaram em evasão fiscal e tributária.

Importa reforçar a importância de uma aplicação robusta das normas fiscais, dada a crescente sofisticação das operações digitais transfronteiriças. No que respeita às interfaces eletrónicas, Isabella Barreto (2024) afirma que continua a ser necessário “definir e distinguir entre diferentes tipos de plataformas e suas respetivas obrigações fiscais. Definições claras e consistentes são essenciais não apenas para evitar ambiguidades e garantir que as responsabilidades fiscais sejam apropriadamente alocadas entre várias plataformas envolvidas nas transações”. A utilização de plataformas digitais para facilitar a venda de bens e serviços, tanto no contexto B2B como B2C, evidencia a complexidade na determinação da jurisdição fiscal e a necessidade de um regime equitativo de tributação.

Ademais, a introdução do CESOP, em 2024, complementa os esforços da União Europeia no combate à fraude fiscal, obrigando os sistemas de serviços de pagamento a reportar as transações digitais efetuadas, o que se traduz numa maior vigilância fiscal e controlo sobre o *e-commerce* (Europeia, 2023; Ribeiro & OCC, 2024). Estes mecanismos, ao conjugar esforços com a harmonização fiscal, assumem um papel de relevo ao possibilitar que a coleta do IVA seja eficaz, justa, coesa e em consonância com os princípios estruturantes da União Europeia.

Por conseguinte, as inovações legislativas mencionadas, reafirmam a relevância do IVA como um elemento crucial da integridade económica do mercado único, demonstrando a premente necessidade de adaptação e colaboração contínua entre os órgãos internacionais, de modo a garantir a justiça tributária no espaço comunitário face à evolução constante do digital (Reis & Soares, 2022).

O desenvolvimento de normas harmonizadas são fundamentais para que a tributação do IVA se adapte de forma eficaz e rápida a um ambiente digital cada vez mais complexo

(Barreto, 2024). Assim, o papel do IVA no *e-commerce* transcende a mera função arrecadatória, assumindo um papel central na preservação da integridade do mercado europeu e promoção de um sistema fiscal adaptado à exigência da economia digital contemporânea.

Em síntese, apesar dos avanços tidos até ao momento serem bastante significativos, são necessários esforços contínuos, de modo a responder de forma veloz e soberana aos desafios inerentes à constante evolução do *e-commerce*.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdulkarimli, O. (2015). Taxation of E-commerce. *Baku St. UL Rev.*, 1, 99.
- ACEPI. (2023). *Estudo Economia Digital em Portugal*. <https://www.acepi.pt/pt/estudos/estudo-da-economia-digital/>
- Aduaneira, A. T. e. (2021). *Ofício Circulado n.º 30240, de 25 de junho de 2021*.
- Agrawal, D. R., & Fox, W. F. (2017). Taxes in an e-commerce generation. *International Tax and Public Finance*, 24, 903-926.
- AICEP. *Sistema Fiscal - IVA*. <https://portugalglobal.pt/pt/investimento/investir-em-portugal/sistema-fiscal/iva/>
- Aires, L. (2019). O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisséia fiscal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 211-279.
- Albertin, A. L. (2002). *Comercio eletrónico: modelo, aspecto e contribuições de sua aplicação*. Editora Atlas. <https://books.google.pt/books?id=fhNGAAAAYAAJ>
- ANACOM, A. N. d. C.-. (2021). *O Comércio Eletrónico em Portugal e na União Europeia em 2021*. <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=1715245>
- ANACOM, A. N. d. C.-. (2023). *O Comércio Eletrónico em Portugal e na União Europeia em 2023* <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=1772519>
- Apple. (2023). *Apple reports fourth quarter results* <https://www.apple.com/pt/newsroom/2023/11/apple-reports-fourth-quarter-results/>
- Apple. (2024). *Informações legais - Empresas afiliadas da Apple*. <https://www.apple.com/pt/legal/privacy/pt/affiliated-company/>
- Apple, I. (2023). *Annual Report 2023*.
- Barreto, I. (2024). A Tributação de Gigantes: As novas regras para Plataformas de Comercio Eletrónico. In *Cadernos IVA 2024* (pp. 335-354).
- Braz, C., & Cunha, J. C. d. (2009). Os efeitos redistributivos do IVA em Portugal. *Boletim Económico. Banco de Portugal. Inverno*.
- Catarino, J. R., & Correia, P. M. R. A. (2016). Receitas fiscais e tributação geral sobre o consumo em Portugal: um estudo sobre eventuais assimetrias do comportamento dos sujeitos passivos do imposto no final da primeira década do século XXI. *Revista da FAE*, 19(1), 6-17. <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/62>
- Charlet, A., & Buydens, S. (2011). The OECD's Draft guidelines on neutrality for Value Added Taxes. *Tax Notes International*, 61(6), 443.
- Choi, S.-Y., Stahl, D. O., & Whinston, A. B. (1997). *The economics of electronic commerce*. Macmillan Technical Publishing Indianapolis, IN.
- Comissão Europeia, D.-G. D. F. E. D. U. A. (2020). *Notas explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico*. Retrieved from [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/3372e2f2-d5ec-46ea-a2ac-97bc4f5ec634\\_pt?filename=vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_pt.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/3372e2f2-d5ec-46ea-a2ac-97bc4f5ec634_pt?filename=vatecommerceexplanatory_28102020_pt.pdf)
- Cook, T. (2024). *Apple reports third quarter results* <https://www.apple.com/newsroom/2024/08/apple-reports-third-quarter-results/>

- Costa, A., & Silva, P. (2022). Taxation of Cross-Border Transactions: VAT Challenges in the EU. *European Tax Journal*, 17(3), 67-82.
- Ecommerce-Europe, & EuroCommerce. (2021). *European E-commerce Report 2021*. <https://www.eurocommerce.eu/european-e-commerce-report/>
- Esteves, L. F., & Bastos, R. C. (2024). *O RITI e o IVA no comércio eletrónico*
- EUR-Lex. (2006). *Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006* Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112>
- EuroCommerce. (2023). *European E-Commerce Report 2023*. <https://www.eurocommerce.eu/european-e-commerce-report/>
- Europeia, C. (2016). *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion* [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_16_2923)
- Europeia, C. (2023). *Combate à fraude do IVA no comércio eletrónico - CESOP*. Retrieved from [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/tackling-vat-fraud-e-commerce-cesop\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/tackling-vat-fraud-e-commerce-cesop_en)
- Europeu, C. (2022). *Timeline - Digital taxation*. Retrieved from <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/timeline/>
- Gante, J., & OCC. (2021). *Regras de tributação do comércio electrónico a partir de 2021 - ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS*. <https://www.youtube.com/watch?v=LhVwFhnrqZg&t=6s>
- Jędrzejczak-Gas, J., Barska, A., & Siničáková, M. (2019). Level of development of e-commerce in EU countries. *Management*, 23(1), 209-224.
- Nemat, R. (2011). Taking a look at different types of e-commerce. *World Applied Programming*, 1, 100-104.
- OCC. (2019). Venda de bens. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/venda-de-bens>
- OCC. (2024). *IVA: Preenchimento da declaração periódica do IVA e anexos*. [https://antigo.occ.pt/news/Essencial/Essencial\\_IVA2024.pdf](https://antigo.occ.pt/news/Essencial/Essencial_IVA2024.pdf)
- OCDE. (1997). *Emerging Issues in Tax*. 42.
- OECD. (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. <https://doi.org/doi:https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>
- Orçamento, M. d. F. e. d. P.-S. d. E. d. (1984). *Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro de 1984*. Retrieved from <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/394-b-1984-605547>
- Palma, C. C. (2023). *Estudos de IVA VII*. Almedina. <https://books.google.pt/books?id=7kW9EAAAQBAJ>
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative Evaluation and Research Methods*. SAGE Publications. <https://books.google.pt/books?id=XRO2AAAIAAJ>
- Pereira, E. (2021). E-commerce – novas regras em IVA. *VIDA ECONÓMICA*. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/e-commerce-novas-regras-em-iva>
- Pereira, M. (2024). Transmissões Intracomunitárias — meios de prova. *VIDA ECONÓMICA*, 23. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/transmissoes-intracomunitarias-meios-de-prova>

- Reis, J. M., & Soares, S. (2022). *Era uma vez um IVA... Que virou o E-commerce do avesso.*
- Ribeiro, R., & OCC. (2024). CESOP - Obrigação para combater a fraude ao IVA no comércio eletrónico. *VIDA ECONÓMICA*, 20. <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/cesop-obrigacao-para-combater-fraude-ao-iva-no-comercio-eletronico>
- Silva, A. M. d. (2023). Os desafios do IVA na Era das Plataformas Digitais. In *Cadernos IVA 2023*.
- Silva, C. M. d., & Mendonça, J. R. (2021). PLATAFORMAS DIGITAIS NAS VESTES DE EMPREGADOR: OS DESAFIOS DA "UBERIZAÇÃO" DO TRABALHO. <https://idt.fduisboa.pt/ridt/ridt2/plataformas-digitais-nas-vestes-de-empregador-os-desafios-da-uberizacao-do-trabalho/>
- Soares, R. M. d. B. M. d. M. (2021). A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto.
- Sokolovska, O., & Sokolovskyi, D. (2015). VAT efficiency in the countries worldwide.
- Tait, M. A. A. (1988). *Value added tax: International practice and problems* (Vol. 24). International Monetary Fund.
- Teixeira, F., & OCC. (2024). *Sabia que, o VIES é um meio eletrónico de transmissões de informações relativas ao registo do IVA?* <https://ccclix.occ.pt/sabia-que-o-vies-e-um-meio-eletronico-de-transmissoes-de-informacoes-relativas-ao-registo-do-iva/>
- Tofan, M., & Bostan, I. (2022). Some implications of the development of E-commerce on EU tax regulations. *Laws*, 11(1), 13.
- Tributária, A. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)*.
- Tributária, A. *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)*.
- Turban, E., King, D., Lee, J. K., Liang, T. P., & Turban, D. C. (2015). *Electronic Commerce: A Managerial and Social Networks Perspective*. Springer International Publishing. <https://books.google.pt/books?id=pGxyBgAAQBAJ>
- Turban, E., Outland, J., King, D., Lee, J., Liang, T.-P., & Turban, D. (2018). *Electronic Commerce 2018: A Managerial and Social Networks Perspective*. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-58715-8>
- Turban, E. K., David;McKay, Judy;Marshall, Peter;Lee, Jae;D, Viehland. (2008). *Electronic Commerce: A Managerial Perspective*.
- UNCTAD, U. N. C. o. T. a. D. (2021). Digital Economy Report 2021. 236. [https://unctad.org/system/files/official-document/der2021\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf)
- Vilelas, J. (2009). *Investigação : O processo de Construção do Conhecimento*.
- Whinston, A., Choi, S.-Y., & Stahl, D. (1997). *The Economics of Electronic Commerce*.
- Yin, R. K., & Herrera, C. M. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Bookman.