

O Comércio Eletrónico na União Europeia e o Novo Regime do IVA

Eduardo Martins ^a

^a ISCET – Instituto Superior de Ciências Empresariais e do Turismo, Porto, Portugal

Info	Resumo
<p><i>Palavras-chave:</i> IVA União Europeia Balcão Único do IVA Diretiva do Conselho (UE) 2017/2455 Diretiva do Conselho (UE) 2019/1995</p>	<p>Embora não exista um Imposto sobre o Valor Acrescentado no âmbito da União Europeia, os regimes nacionais colocam problemas às transações transfronteiriças, nomeadamente quanto à múltipla tributação sobre o mesmo produto ou serviço e o das diferentes taxas nacionais sobre o mesmo fator tributário que reclamavam por uma solução definitiva. O crescimento do comércio eletrónico e a sua potencialidade internacional impuseram um acrescido sentido de importância a esse movimento. O novo regime do IVA transfronteiriço, inserido na Estratégia para o Mercado Único Digital da Comissão Europeia, em que a UE pretende modernizar e simplificar o sistema de IVA para vendas online de mercadorias, procura solucionar esses problemas e fortalecer o mercado interno da União Europeia através de mecanismos inovadores, como o Balcão Único do IVA. O presente artigo procura compreender esses movimentos de inovação legislativa, avaliando o seu impacto amplo no ordenamento jurídico nacional e da União Europeia.</p>

Introdução

A massificação do acesso aos meios digitais acompanhada da sofisticação dos meios de segurança nas transações *online* tem provocado uma crescente adesão aos hábitos de consumo em via digital e o correspondente crescimento do comércio eletrónico.

Atenta à necessidade de conferir formas de tributação mais simples e transparentes no âmbito da declaração e coleta do IVA para vendas transfronteiriças de bens e serviços no comércio eletrónico, a União Europeia (UE) tem implementado uma regulação inovadora, como a que cuida do regime do referido imposto nos serviços transfronteiriços de telecomunicações, radiodifusão e televisão, e serviços eletrónicos, em vigência desde 2015.

Entretanto, novas alterações normativas adotadas em 2017 e 2019 na forma de diretivas e regulamentos entrarão em vigor brevemente, trazendo medidas inovadoras.

A iniciativa é uma prioridade na Estratégia para o Mercado Único Digital da Comissão Europeia (Comissão Europeia, 2016:3), em que a UE pretende modernizar e simplificar o

sistema de IVA para vendas *online* de mercadorias, além de visar combater a fraude à declaração e coleta do referido imposto.

As novas medidas surgiram em dois momentos: o primeiro deu-se a 5 de dezembro de 2017, promovido fundamentalmente pela Diretiva do Conselho (UE) 2017/2455¹, que prevê as novas obrigações relativas ao IVA para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens.

A segunda fase compreende as medidas de execução do novo regime do IVA no comércio eletrónico. Adotada a 21 de novembro de 2019, a Diretiva do Conselho (UE) 2019/1995², cuida das disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas internas de bens.

Entretanto, ainda em 2015 já haviam entrado em vigor algumas regras³ para fundamentalmente unificar a declaração IVA e simplificar procedimentos quanto aos regimes especiais a serem aplicados às transações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão ou

¹ O diploma altera a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, surgindo acompanhada do Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, e do Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 quanto às medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE.

² A diretiva surge acompanhada do Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e

aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens. A 12 de fevereiro de 2020 surge, por fim, o Regulamento de Execução (UE) n.º 2020/194 da Comissão, que estabelece as regras de execução do Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens.

³ Regulamento de Execução (UE) N.º 815/2012 da Comissão de 13 de setembro de 2012.



serviços eletrônicos.

Algumas daquelas soluções serão agora reformuladas e ampliadas no novo regime de IVA para o comércio eletrônico de bens e serviços. Iremos apresentar as principais inovações trazidas com o chamado “pacote de medidas quanto ao IVA no comércio eletrônico”, que serão fundamentalmente incorporadas na forma de alterações à Diretiva 2006/112/CE, e entrarão em vigor a 1 de julho de 2021.

1. Regime atual

O regime atual de IVA na UE exige que os vendedores cobrem a taxa de IVA do país de residência do consumidor. Trata-se de uma materialização do chamado “princípio do destino”.

A norma implica que, no âmbito das vendas transfronteiriças da UE, os vendedores têm que se registrar em cada país onde vendem seus bens ou prestam seus serviços, declarar e promover a coleta do IVA.

Como forma de reduzir a carga administrativa que esses deveres impõem sobre as pequenas empresas, a UE adota uma simplificação especial do registo do IVA para o comércio eletrônico, conhecida como limites de venda à distância. Isso geralmente está disponível apenas para vendas de estoques domésticos de um vendedor⁴.

Com a entrada em vigor das novas medidas quanto ao IVA para vendas no comércio eletrônico, a referida simplificação do limite de registo deixará de existir⁵. Os vendedores transfronteiriços terão de cobrar a taxa de IVA do país de residência do cliente desde a sua primeira venda e remetê-la às autoridades fiscais estrangeiras.

2. Novas regras

As novas regras propõem-se oferecer um novo regime de declaração do IVA nas vendas *online* transfronteiriças, combater a fraude fiscal na matéria, e assim também fortalecer as práticas de concorrência leal entre as empresas, compreendendo ainda a importação de bens de baixo valor provenientes de países terceiros.

2.1. Vendas online de bens ou serviços a consumidores por vendedores da UE

Quanto à venda de bens a consumidores dentro da UE, as regras atuais do IVA preveem que a operação é tributável no Estado-Membro da UE de chegada dos bens, depois de ultrapassados os limites de vendas à distância. Ora, a determinação implica que as empresas façam o registo, colem e remetam-no, apresentando declarações de IVA em cada um dos Estados-Membros em que tenham feito vendas.

Assim como se passa até agora com as vendas *online* de bens a consumidores, as regras do IVA quanto à prestação de serviços transfronteiriços no âmbito da UE são tributáveis no Estado-Membro da UE de consumo. O

regime exige que os vendedores se registem para fins de IVA, colem e remetam o imposto, apresentando declarações de IVA em cada um dos Estados-Membros em que realizaram vendas⁶.

As novas regras de IVA introduzidas⁷, embora a venda de bens e serviços aos consumidores na UE continue a ser tributada em IVA no Estado-Membro da UE de chegada dos bens ou prestação dos serviços, será feita agora de forma automática.

Tendo em conta o *Mini One Stop Shop*, a interface conhecida também como mini balcão único para a tributação do IVA, introduzida nas referidas reformas de 2015. Trata-se de um sistema eletrônico na forma de uma interface que auxilia os fornecedores de serviços de telecomunicações, televisão e rádio, referidos também pela sigla TBE, quanto à declaração e coleta de IVA.

Ao abranger também as transações quanto a bens e serviços, a ampliação do MOSS numa nova interface, chamada agora de OSS – *One Stop Shop*, irá libertar as empresas da obrigação de se registrar para fins de IVA, assim como apresentar declarações em cada um dos Estados-Membros em que realizaram essas vendas.

As faturas convencionais de IVA para vendas à distância serão abolidas no OSS. Além disso, ficam excluídas da aplicação do regime as sociedades comerciais com sede na UE que não ultrapassem o limite de EUR 10.000 nas suas vendas transfronteiriças em comércio eletrônico.

O benefício reflete a experiência da implementação do MOSS em 2015, que impôs um sistema de identificação dos consumidores e cálculos de IVA que eram excessivamente complexos para as pequenas empresas.

Portanto, quaisquer empresas que tenham um volume de vendas transfronteiriças de bens e serviços de até EUR 10.000 por ano estarão isentas da obrigação de preencher uma declaração no OSS⁸.

Caber-lhes-á cobrar a taxa de IVA doméstica e informar as vendas abaixo desse limite na sua declaração de IVA doméstica.

2.2. Vendas online de bens a consumidores por vendedores de países terceiros

Os vendedores que não tenham sede ou estabelecimento na UE também deverão utilizar o OSS, nesse caso referido como OSS de importação ou i-OSS.

Inicialmente, esses vendedores deverão registrar-se como contribuintes “não pertencentes à União” junto às autoridades fiscais de qualquer estado-membro da UE. Após esse registo, passam a apresentar declarações trimestrais no OSS como qualquer outro comerciante de comércio eletrônico da UE.

As regras atuais do IVA sujeitam todas as importações de bens para a UE a serem tributadas com o IVA, exceto a importação de encomendas de baixo valor, ou seja, as que não sejam superiores a EUR 22⁹. As novas regras do IVA, no entanto, irão abolir essa exceção, sujeitando todas as

⁴ Limites de vendas à distância da UE até junho de 2021: EUR 100.000 por ano: Alemanha; Países Baixos; Luxemburgo; Reino Unido (que ainda está no regime de IVA da UE): £ 70.000. Para todos os outros Estados-Membros, o limite máximo é de EUR 35.000 por ano ou o equivalente na moeda local.

⁵ Conforme a supressão do art. 34.º da Diretiva (UE) 2006/112/CE pelo art. 2.º, n.º 4 da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017.

⁶ Nos termos do art. 44.º da Diretiva 2006/112/CE.

⁷ A nova interface tem o regime explicitado no Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho.

⁸ Nos termos do aditado art. 59.º-C, al. c) da Diretiva 2006/112/CE.

⁹ Nos termos do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446.

importações à incidência do imposto¹⁰.

As vendas à distância de bens provenientes de países terceiros com um valor máximo de EUR 150 serão consideradas vendas tributáveis com IVA no Estado-Membro de chegada da UE, estando a própria importação isenta de IVA¹¹.

Há um requisito para apresentar uma declaração regular de IVA doméstico em pelo menos um estado-membro da UE, relativa a cada trimestre civil, independentemente de terem sido ou não prestados serviços abrangidos pelo presente regime especial¹².

Um regime especial de importação também será introduzido. Se o OSS de importação não for utilizado, o Estado-Membro de importação autoriza a pessoa que apresenta os bens na alfândega por conta do destinatário dos bens no território da Comunidade a utilizar um regime especial para a declaração e o pagamento do IVA na importação¹³.

Note-se que o benefício de isenção de declaração no OSS para volumes de venda até EUR 10.000 anteriormente referido para vendedores da UE não foi concedido para vendedores com sede ou estabelecimento em países terceiros, que deverão declarar as vendas na interface independentemente do seu volume.

2.3. Plataformas de intermediação são consideradas vendedores

A parte fundamental das vendas no comércio eletrónico que sejam as realizadas entre contratantes da UE ou de origem em país ou território terceiro para a Comunidade são realizadas mediante uma interface eletrónica de vendas, como um mercado ou plataforma, que por vezes recorre a regimes de entreposto.

Os Estados-Membros podem então considerar que esse facilitador que se interpõe entre o comerciante e o consumidor do produto ou serviço, embora não seja responsável por recolher o IVA, possa ser solidariamente responsável nesse dever.

Constatou-se, no entanto, que essa articulação se mostrou insuficiente para assegurar a cobrança eficaz e eficiente do IVA, implicando em custos acrescidos na identificação desses sujeitos na atribuição da responsabilidade para a conformidade com os deveres tributários referidos.

No sentido de reduzir os encargos administrativos dos vendedores, das administrações fiscais e dos consumidores, novas normas virão envolver diretamente na cobrança do IVA os sujeitos passivos que facilitam as vendas à distância de bens desde a utilização de uma tal interface eletrónica, atribuindo-lhes o estatuto de vendedores nas referidas vendas¹⁴.

Nas vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para a Comunidade, a referida presunção será aplicada apenas às vendas de bens

expedidos ou transportados em remessas cujo valor intrínseco não seja superior a 150 EUR. Para vendas de valores superiores a esse será exigida uma declaração aduaneira completa no momento da importação para fins aduaneiros.

2.4. Troca de informações e o combate à fraude fiscal em sede de IVA

Uma outra inovação passa por alterar as normas do Regulamento (UE) n.º 904/2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, instituindo novas interações entre os Estados-Membros quanto à troca de informações sobre a declaração e a coleta do IVA¹⁵.

Fundamentalmente, o regime dos aditados arts. 47.º-B a 47.º-G prevê que o Estado-Membro de identificação transmita as informações quanto às declarações por via eletrónica às autoridades competentes dos restantes Estados-Membros dos números de identificação de IVA no prazo de 10 dias a contar do final do mês em que as informações foram recebidas do sujeito passivo que utiliza os regimes especiais.

Prevê-se que a troca de informações irá operar para prevenir e apurar mais facilmente as fraudes quanto à declaração e coleta de IVA nas vendas através de comércio eletrónico na UE e que, reflexamente, garanta condições de competição em igualdade, favorecendo a proteção da concorrência.

3. O impacto das alterações e o seu significado prático

A ampliação do MOSS para o novo OSS, tomando a forma de um balcão único para o IVA transfronteiriço, efetivamente simplifica os deveres que pesam sobre os vendedores, que já não precisaram registar-se, declarar e coletar o IVA em cada um dos países da UE nos quais realizam vendas através do comércio eletrónico.

A implementação de um sistema de troca de informações entre as autoridades tributárias e aduaneiras dos diferentes Estados-Membros também pode significar uma mudança positiva para prevenir e combater a fraude fiscal e proteger a liberdade de concorrência¹⁶.

Mas a entrada em vigor da Diretiva (UE) 2017/2455 a partir de 1 julho significará também a implementação de uma nova regulação de manutenção de registos e novas regras de responsabilidade para as plataformas de facilitação de vendas. A transição da situação atual para a nova implicará uma pesada carga administrativa para as empresas, que continuam a ter de gerir o regime de IVA doméstico.

A UE publicou notas explicativas¹⁷ em setembro de 2020

¹⁰ A Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, no seu art. 3.º, suprime o título IV da Diretiva 2009/132/CE, em que se encontrava a referida norma.

¹¹ Nomeadamente, a Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, diploma que introduz as demais inovações a seguir referidas, fundamentalmente, com o aditamento da Secção 4 ao capítulo 6 do título XII Diretiva 2006/112/CE.

¹² Nos termos da nova redação do art. 364.º da Diretiva 2006/112/CE.

¹³ Nos termos do novo art. 369-Y da Diretiva 2006/112/CE.

¹⁴ A norma está contida no art. 14.º-A, aditado à Diretiva 2006/112/CE.

¹⁵ As alterações são introduzidas através do Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017.

¹⁶ As inovações são introduzidas através do Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, com a adição do art. 47.º-B e ss. ao Regulamento (UE) n.º 904/2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

¹⁷ Comissão Europeia (2020), *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, Bruxelas. Disponível em:

que trazem diversos exemplos práticos e certamente representam um meio adequado para apoiar a referida implementação, embora não seja, certamente, o bastante para impedir os efeitos indesejados das óbvias disrupções normativas entre o regime anterior e o que entrará brevemente em vigência.

O primeiro cuidado que deveria ter sido implementado era o de adotar um período de transição antes da supressão dos limites de venda à distância. Ao suprimir um limite de volume de vendas que tinha em conta excluir a aplicação de um regime mais gravoso em termos de deveres de informação quando à declaração e a coleta do IVA nas vendas transfronteiriças e que ainda cuidava de diferenciar o limiar máximo de exclusão em reconhecimento da diversa pujança económica de cada Estado-Membro, ficaram bastante penalizadas as pequenas e médias empresas.

Basta referir que uma sociedade comercial alemã que tem até agora beneficiado de um limite de vendas de EUR 100.000 para excluir a aplicação do regime especial, terá já a partir de 1 de julho um limite de apenas EUR 10.000 para beneficiar da exclusão do novo regime e deixar de preencher a declaração respetiva no OSS. O mesmo limite de que beneficiam países com uma produção de riquezas muito inferior à alemã, o que evidencia o desnível. Mas mesmo sociedades comerciais gregas ou romenas também terão de implementar novos deveres de informação, pois o seu limite de vendas para exclusão do regime é atualmente de EUR 35.000, e passará igualmente a ser de EUR 10.000 para declarações no OSS.

Obviamente que o regime atual prevê que o registo, a declaração e a coleta do IVA deve ser feito em cada um dos países, enquanto o novo regime permite que todas as declarações sejam feitas no OSS como balcão único para a declaração das vendas sujeitas a IVA no âmbito da UE. Ainda assim prevê-se dificuldades e constrangimentos quanto ao cumprimento das novas obrigações que se projetam negativamente na dinâmica da exploração da empresa, tendo em conta a pressão imposta por esses novos custos.

4. Perspetivas para o futuro

A modernização do regime de IVA para o comércio eletrónico é possivelmente a parte mais importante da Estratégia para o Mercado Único Digital da Comissão Europeia, que visa reforçar o mercado interno.

Ainda assim, as inovações que brevemente entrarão em vigor não irão abranger novos mecanismos tecnológicos que poderiam ter um impacto positivo para os vendedores quanto ao cumprimento dos seus deveres fiscais nesse domínio, como as novas tecnologias como cobrança de IVA em tempo real, o parcelamento ou *blockchain*¹⁸ não fazem parte das novas iniciativas.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_notes_30092020.pdf

¹⁸ O conceito de tecnologia digital em *blockchain* aparece associado às criptomoedas, mas a sua utilização não se restringiria a esse domínio. Como forma de evitar situações de fraude ou dupla incidência de impostos sobre a mesma transação, a tecnologia poderia ter grande utilidade aquando da declaração e coleta de IVA, permitindo que se conhecesse toda a cadeia de negócios

5. Entrada em vigor das novas medidas

Tendo em conta as dificuldades práticas criadas pelas medidas de contenção da pandemia de coronavírus, a entrada em vigor das novas medidas quanto ao IVA aplicado ao comércio eletrónico na UE, inicialmente previstas para 1 de janeiro de 2021, foram adiadas para 1 de julho de 2021¹⁹.

Referências

- ALESINA, Alberto; ARDAGNA, Silvia; PEROTTI, Roberto; SCHIANTARELLI, Fabio (2002), “Fiscal Policy, Profits and Investment”, in *American Economic Review*, 92(3), pp. 571-589.
- CAMPOS, Diogo Leite (1980), “Tributação da família. Carga fiscal e inconstitucionalidade”, in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- ____ (1987), “Aspectos Fiscais da Adesão – O melhor IVA da CEE”, in *Cadernos do IEP (Instituto de Estudos Políticos)*, vol. 1, págs. 35 e segs.
- COMISSÃO EUROPEIA (2016), *A Digital Single Market in Europe: Bringing Down Barriers to Unlock Online Opportunities*, Bruxelas, Publications Office.
- ____ (2020), *Explanatory Notes on VAT e-commerce Rules*, Bruxelas, Comissão Europeia. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_notes_30092020.pdf
- DOESUM, Ad van; KESTEREN, Herman; NORDEN, Gert-Jan van (2016), *Fundamentals of EU VAT Law*, Bruxelas, Wolters Kluwer.
- MERKX, Madeleine (2019), “VAT and Blockchain: Challenges and Opportunities Ahead”, in: *EC Tax Review*, 28(2), pp. 83-89.
- NABAIS, José Casalta (1998), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 4ª reimpressão em 2015, Coimbra, Almedina.
- NABAIS, José Casalta (2019), *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra, Almedina.
- PALMA, Clodilde Celorico (2014), “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”, in *Cadernos IDEFF*, n.º 1, 6.ª ed., Coimbra, Almedina.
- VASQUES, Sérgio (2015), *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina.

jurídicos em referência. MERKX, Madeleine, *VAT and Blockchain: Challenges and Opportunities Ahead*, in: *EC Tax Review*, Volume 28, Issue 2 (2019), pp. 83 – 89.

¹⁹ Conforme a Decisão do Conselho (UE) 2020/1109, o Regulamento do Conselho (UE) 2020/1108, o Regulamento de Execução do Conselho (UE) 2020/1112, e o Regulamento de Execução da Comissão (UE) 2020/1318.