



A Tributação em sede de IVA da Economia das Plataformas

Teresa Maria Feliciano Roque

**Dissertação de Mestrado em Direito e Ciência Jurídica, Ciências Jurídico-
Económicas - Especialidade de Direito Fiscal 2019-2020**

Orientadora:

Professora Doutora Ana Paula Dourado

Coorientadora:

Professora Doutora Rita De La Feria

AGRADECIMENTOS

A primeira nota de especial agradecimento não poderia deixar de se dirigir às ilustres Orientadoras, pela sua pronta e infinita disponibilidade para a aceitação do acompanhamento da presente Dissertação, o que muito me honra, e sem as quais a sua conclusão não seria possível, e, sem dúvida, por tanto me inspirarem com o seu trabalho e dedicação ao direito fiscal.

Também não seria possível alcançar o término do trabalho e todo o processo de investigação e necessária preparação sem o apoio incansável e o incentivo da família, da qual muito me orgulho, em especial o meu marido e filho.

Ainda, aos meus amigos por estarem comigo, especialmente quando mais preciso.

«Talant de bien Faire»

«Creio que o nosso espírito – a nossa alma – só revela verdadeiramente o seu esplendor quando é posto à prova»

- Presidente da Comissão Europeia, Ursula von der Leyen, discurso sobre o estado da União, 15 de setembro de 2021

RESUMO

A tributação em sede de IVA da economia das plataformas digitais constitui um dos três pilares do «IVA na Era Digital», pacote legislativo da Comissão Europeia (“ViDA”), que tem como desiderato dar resposta aos desafios que advêm da ascensão de novos modelos de negócio que geram problemas para o sistema do IVA, como a questão da desigualdade de tratamento. Com efeito, as regras aplicáveis em matéria deste imposto não se revelaram adaptadas à atividade empresarial na era digital, em que os particulares e as pequenas empresas isentas têm impacto sobre a concorrência no mercado com as empresas registadas para efeitos do IVA. Por conseguinte, revelou-se premente a alteração do quadro jurídico-tributário europeu em vigor, através da clarificação das regras relativas ao lugar da prestação aplicáveis a estas operações e do reforço do papel das plataformas na cobrança do IVA quando facilitam a prestação de serviços de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros. O presente estudo foca-se na análise dos problemas metodológicos colocados ao sistema comum europeu do IVA, e nas respostas facultadas pelas novas regras, no que concerne, especificamente, ao modelo de plataforma de alojamento e o modelo de plataforma de transporte de passageiros, no âmbito dos quais se registam significativas distorções de concorrência.

O presente trabalho pretende avaliar se as respostas europeias, mormente, quer sobre a identificação da qualidade do prestador de serviços subjacente e a natureza dos serviços de facilitação da plataforma, quer sobre as obrigações impostas, são suficientemente hábeis a contribuir para uma aplicação uniforme pelos Estados-Membros das regras do IVA, de forma compatível com o bom funcionamento do mercado interno e se trilham o caminho certo na luta contra a fraude, em harmonia com os princípios da neutralidade e da igualdade.

Palavras-chave: *IVA, Economia colaborativa, digital, plataformas eletrónicas, neutralidade*

ABSTRACT

The VAT treatment of the digital platform economy is one of the three pillars of the European Commission's "VAT in the Digital Age" ("ViDA") legislative package, which aims to address the challenges for the VAT system created by new business models, like VAT inequality. In fact, the applicable VAT rules have not proven to be adapted to business activity in the digital era, in which private individuals and exempted small enterprises have an impact on market competition with VAT registered businesses. Therefore, it became urgent to change the current European tax-legal framework, by clarifying the place of supply rules applicable to these transactions and enhancing the role of the platforms in the collection of VAT when they facilitate the supply of short-term accommodation rental or passenger transport services. This study focuses on the analysis of the methodological problems posed to the common European VAT system, and on the answers provided by the new rules, specifically regarding the accommodation platform model and the passenger transportation platform model, where there are significant distortions of competition.

The present work aims to assess whether European responses can contribute to the uniform application of VAT rules by Member States, in a way that is compatible with a proper functioning of the internal market and if it is the right approach in the fight against fraud, in accordance with the principles of neutrality and equality.

Keywords: VAT, Collaborative economy, digital, electronic platforms, neutrality

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Al.	Alínea
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
Art.º	Artigo
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
B&B	<i>Bed and Breakfast</i> – alojamento e pequeno-almoço
C2C	<i>Consumer to Consumer</i>
Cf.	Confirmar
DAC7	Alteração da Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade
Ed.	Editor(s)
GFV	<i>Group on the Future of VAT/ Grupo para o Futuro do IVA</i>
GST	<i>Goods and Services Tax</i>
HMRC	<i>His Majesty's Revenue and Customs</i>
IE	Interface eletrónica
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PME	Pequenas e médias empresas
p.	página
pp.	páginas
TAG	<i>OECD Technical Advisory Group</i>
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
VEG	<i>VAT Expert Group/Grupo de Peritos em Matéria de IVA</i>
v.g.	<i>verbi gratia</i> , por exemplo
WP9	<i>OECD Working Party N.º 9 on Consumption Taxes</i>

ÍNDICE

Introdução	1	
 CAPÍTULO I – Da definição e evolução conceptual de «plataforma» e da «economia das plataformas»		
1.1. Enquadramento geral	6	
1.2. O conceito de «economia das plataformas»	7	
1.3. O conceito de «plataforma»	15	
1.4. Evolução europeia e internacional da tributação da Economia das Plataformas		
1.4.1. União Europeia	19	
1.4.2. OCDE	51	
 CAPÍTULO II - Principais desafios ao sistema comum do IVA - preposições legais e questões dogmáticas		53
2.1. Incidência subjetiva	55	
2.2. Atividade económica	55	
2.2.1. «Agindo nessa qualidade»	59	
2.2.2. «Independência»	61	
2.2.3. Prestadores de serviços: entre o contrato e a realidade económica	62	
2.2.4. Notas conclusivas	65	
2.3. Incidência objetiva	66	
2.3.1. Nota conclusiva	71	
 CAPÍTULO III – As regras do IVA para a era digital		
3.1. Natureza do serviço prestado pela Plataforma: «Serviço de intermediação», «serviço prestado por via eletrónica» ou «serviço de facilitação»?	71	
3.1.1. «Do serviço de facilitação»	76	
3.1.2. Regras do lugar das prestações de serviços de “facilitação”	80	

3.2. Estatuto jurídico da plataforma – <i>o prestador de direito</i> : O regime do prestador presumido nos setores do alojamento e do transporte de passageiros na economia das plataformas	85
3.2.1. Natureza da presunção	91
3.2.2. Relação do regime do prestador presumido com outros regimes	
3.2.2.1. O «Grupo dos 4», em especial o Regime das pequenas empresas	91
3.2.2.2. Identificação do cliente	96
3.2.2.3. O Regime especial das Agências de Viagens	98
3.3. Definição do estatuto do prestador do serviço subjacente – <i>o prestador de facto</i>	101
3.4. As isenções.....	104
3.5. O direito à dedução do prestador presumido	105
3.6. As obrigações das plataformas	108
CAPÍTULO IV – Enquadramento na jurisprudência Europeia	110
4.1. Acórdãos em matéria de liberdade de estabelecimento – casos UBER - “ <i>Elite Taxi</i> ” e “ <i>Uber France</i> ” – e “ <i>AIRBNB</i> ”	
4.1.1. Acórdão <i>Asociación Profesional Elite Taxi</i> - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais	111
4.1.2. Acórdão <i>Uber France</i> – Litígio no processo principal e Questões prejudiciais	115
4.1.3. Acórdão <i>AIRBNB</i> - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais	116
4.1.4. Notas conclusivas - Repercussões em sede de IVA – “o carácter indissociável da operação complexa única”	120
4.1.5. Acórdão <i>Star Taxi APP</i> - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais (matéria de aproximação das legislações)	123
4.2. Jurisprudência em matéria de IVA	125
4.2.1. Acórdão <i>Fenix</i>	125

CAPÍTULO V – Pressupostos de uma efetiva tributação em sede de IVA da economia das plataformas	128
5.1. O princípio da neutralidade	134
5.2. Análise das soluções metodológicas propostas para o IVA na Era Digital	136
5.3. Direito Comparado (Internacional)	140
CONSIDERAÇÕES FINAIS	143
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	147
LEGISLAÇÃO E DOCUMENTOS	152
JURISPRUDÊNCIA	159
REFERÊNCIAS DOS SÍTIOS ELETRÓNICOS	162
ANEXO - TABELA 1 – Disposições do pacote legislativo sobre economia das plataformas - «PROPOSTA ViDA - Pilar II - Economia das Plataformas - Alterações da Diretiva 2006/112/CE com efeitos a partir de 1 de julho de 2027»	

INTRODUÇÃO

A atualização do sistema europeu do IVA, com o propósito de adaptar o quadro legal da UE à economia das plataformas digitais, tem a sua génese no “Plano de Ação da Comissão Europeia para uma tributação justa e simples que apoie a recuperação”¹. Esse objetivo foi materializado no pacote legislativo «ViDA»², que visa adaptar as regras do IVA à era digital. A tributação da economia das plataformas digitais constitui um dos três pilares³ desta iniciativa, que tem uma janela temporal de aplicação pelos Estados-Membros pré-definida⁴.

A muito aguardada revisão do sistema comum do IVA, que tem as suas raízes nos anos 70⁵, revela-se, de facto, emergente face aos desafios fiscais associados à digitalização. A mudança impõe-se para servir de garante de uma tributação justa e eficaz, a fim de dar resposta à questão da igualdade de tratamento fiscal, através da clarificação das regras de localização aplicáveis a estas operações e reforçando o papel das plataformas na cobrança do IVA, quando facilitam a prestação de serviços de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros⁶. Estas áreas de atividade têm sido identificadas como sendo as mais suscetíveis de distorções [injustificadas] de concorrência no mercado tradicional dos hotéis e táxis⁷.

¹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 22 de julho de 2020, COM(2020) 312 final.

² Acrónimo inglês que significa «VAT in the Digital Age/IVA na era digital», pacote legislativo composto por um trio de propostas: 1) Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, de 8 de dezembro de 2022, COM(2022) 701 final (adiante designada apenas por “Proposta”); 2) Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital, de 8 de dezembro de 2022, COM(2022) 703 final; 3) Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA, de 8 de dezembro de 2022, COM(2022) 704 final.

³ Pilar 1: Declaração do IVA e obrigações de comunicação digital; Pilar 2: O tratamento do IVA da economia das plataformas; Pilar 3: Requisitos de registo para efeitos do IVA na UE (o Pilar 1 e o Pilar 3 estão fora do âmbito de aplicação do presente trabalho).

⁴ A Proposta aponta o período entre o ano 2023 e o ano 2032. As alterações à Diretiva 2006/112/CE, respeitantes ao Pilar 2, objeto do presente trabalho, produzem efeitos a partir de 1 de julho de 2027. Os Estados-Membros adotam e publicam, até 30 de junho de 2027, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias – cf. documento do ECOFIN n.º 9681/24, de 8 de maio de 2024, art.º 5.º Transposição.

⁵ Com a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme.

⁶ Cf. Proposta, pp. 2-3.

⁷ Uma das principais dificuldades prende-se com condições de concorrência equitativas entre as pequenas e médias empresas (PME) e as outras empresas – cf. Considerando 21) da Proposta.

Assim, é pacificamente aceite a necessidade de legislar a nível europeu, de simplificar e modernizar as disposições existentes em matéria de IVA, de modo a coadunarem-se com a realidade da atividade empresarial na era digital, à semelhança do que já foi concretizado em matéria de comércio eletrónico, reforçando, assim, quer o atual sistema do IVA, quer aproximando-se do *ad aeternum* regime definitivo⁸.

Com efeito, o sistema vigente do IVA não só é propenso à fraude, como também se tem tornado cada vez mais complexo e oneroso para as empresas. Em especial, as regras do IVA - já com 30 anos - aplicáveis ao comércio transfronteiriço não estão adaptadas à atividade empresarial na era digital⁹.

Não obstante, adaptar o quadro do IVA à economia das plataformas para diminuir o desfasamento com a era digital, inclui uma avaliação exaustiva do tratamento em sede de IVA das operações facilitadas pelas plataformas, da natureza dos serviços que prestam, e do papel que podem desempenhar na cobrança do IVA.

Reitere-se que, as regras da Diretiva IVA¹⁰, atualmente em vigor, não constituem um instrumento adequado para enfrentar os desafios da economia das plataformas, uma vez que, desde logo, não existe consistência na tributação¹¹, em virtude da dinâmica dos diversos modelos de negócios divergentes e em constante evolução. É, por conseguinte, igualmente forçoso garantir que os Estados-Membros adotam uma abordagem uniforme na aplicação das regras em matéria de IVA no que

⁸ Em 2018, a Comissão propôs uma revisão mais aprofundada do sistema do IVA para o comércio transfronteiriço dentro da UE (o “regime definitivo” do IVA). No atual regime do IVA, as entregas transfronteiras de bens B2B são divididas em duas operações diferentes para efeitos de IVA: uma entrega isenta no Estado-Membro de partida dos bens e uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de destino. Uma entrega intra-União de bens B2B passaria a dar lugar a uma operação única para efeitos de IVA, garantindo o princípio da tributação no país de destino. Por conseguinte, a aquisição intracomunitária de bens deixaria de existir como operação sujeita a IVA – cf. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros. Para maiores desenvolvimentos sobre o Regime Definitivo do IVA, v. Madeleine Merx & John Gruson, ‘Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step?’, EC Tax Review Volume 28, Issue 3 (2019) pp. 136–149; e Rita De La Feria, ‘The Definitive VAT System: Breaking with Transition’, in EC Tax Review, 2018-3.

⁹ Este *mea culpa* é assumido pela Comissão Europeia na “Exposição de Motivos” da Proposta, p. 1.

¹⁰ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na redação dada pela Diretiva (UE) 2022/890 do Conselho, de 3 de junho de 2022 (doravante designada por “Diretiva IVA”).

¹¹ A Comissão Europeia reconhece que várias regras da Diretiva IVA aplicáveis à economia das plataformas foram aplicadas de forma diferente pelos Estados-Membros. Por exemplo, os serviços de “facilitação” cobrados pelas plataformas são considerados, em alguns Estados-Membros, como serviços prestados por via eletrónica, enquanto noutros são considerados serviços de intermediação - cf. “Exposição de Motivos” da Proposta, p. 7.

diz respeito, *inter alia*, ao prestador subjacente, à natureza dos serviços, ao lugar da prestação, por forma a evitar situações de dupla tributação ou não tributação.

As dificuldades com que se deparam os Estados-Membros e os operadores resultam, sobretudo, da interpretação das regras de IVA existentes, que suscitam muitas questões complexas, como, por exemplo: - o serviço de “facilitação” prestado pela plataforma deve ser considerado um «serviço de intermediação», ou um «serviço eletrónico», à luz da Diretiva IVA e do Regulamento de Execução? - O IVA é devido pelo prestador subjacente - prestador de facto - ou pela própria plataforma?

Aliás, o que se verifica, na realidade, é a existência de uma lacuna legislativa no que diz respeito ao tratamento em sede de IVA da economia das plataformas¹². De forma intrínseca, é escassa a doutrina sobre o assunto, o que motiva a pertinência no desenvolvimento destes tópicos, pese embora a partir da apresentação da Proposta a literatura relevante seja cada vez mais significativa¹³.

A harmonização entre os Estados-Membros exige uma política legislativa harmonizada, que garanta que estas empresas/plataformas, ao gerarem valor acrescentado no âmbito de uma atividade lucrativa pela economia digital, paguem a

¹² As referências legislativas específicas ao nível da UE são escassas, o que conduz a incerteza e a insegurança jurídica, verificando-se que cada Estado-Membro procede com as suas próprias regras nacionais.

¹³ Com exceção para a seguinte bibliografia de referência: na literatura portuguesa, CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, “O IVA nas Redes Contratuais: do Valor Acrescentado à Eficiência Acrescida?”, in Sérgio Vasques (Coord.), *Cadernos IVA 2019*, Almedina, Coimbra, 2019. Na perspetiva do Direito Comunitário, NUNO CUNHA RODRIGUES, “A regulação da economia colaborativa pela União Europeia”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – Lisbon Law Review*, Lisboa, v.59 n.2 (2018), pp.59-82. Também, MIGUEL SOUSA FERRO, “Uber Court: a look at recent sharing economy cases before the CJEU”, in *UNIO - EU Law Journal*, Vol. 5, n. ° 1, janeiro 2019, pp 68-75. Na literatura internacional, GIORGIO BERETTA, *European VAT and the Sharing Economy*, Kluwer Law International, Netherlands, 2019; GIORGIO BERETTA, “Taxation of Individuals in the Sharing Economy”, in *Intertax*, vol. 45, I.1, 2017, pp.2-11; GIORGIO BERETTA, “VAT and the Sharing Economy”, in IBFD, *World Tax Journal*, 2018, pp. 381-425; GIORGIO BERETTA, “European VAT an the Sharing Economy”, in *Kluwer International Tax Blog*, 31 de outubro de 2019; GIORGIO BERETTA, “The New Rules for Reporting by Sharing and Gig Economy Platforms Under the OECD and EU Initiatives”, in *EC TAX Review*, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2021; LILY ZECHNER, “How to Treat the Ride-Hailing Company Uber for VAT purposes”, IBFD, *International VAT Monitor*, novembro/dezembro, 2019, pp. 261-265; IVO GRILICA, “How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System”, in IBFD, *International VAT Monitor*, março/abril 2017, pp. 124-131; FERNANDO MATESANZ, “VAT Treatment of the Sharing Economy”, IBFD, *INTERNATIONAL VAT MONITOR*, vol. 32, n. ° 2; DEREK MCKEE/FINN MAKELA/ TERESA SCASSA, ed. lit., *Law and the “Sharing Economy” regulating online market platforms: the “Sharing Economy” through the lens of law*, Ottawa: University of Ottawa Press, 2018; MADELEINE MERKX/ John GRUSON/NAOMIE VERBAAN/BART VAN DER DOEF, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?”, in *EC Tax Review*, 32, Issue 3, pp.127-141, 2023; e KATHARINA ARTINGER, *Taxing Consumption in the Digital Age – Challenges for European VAT*, Nomos, vol. 74, 2020.

sua parte justa de impostos, a sua “fair share”¹⁴). Em bom rigor, num sentido mais abrangente, a economia digital já não representa apenas mais uma parte da economia, mas está a transformar-se na própria economia real¹⁵.

Além da falta de clareza, [ou mesmo inexistência] das regras do IVA aplicáveis aos serviços prestados por estas plataformas, que permita qualificar a natureza dos serviços, que influencia a determinação do lugar da operação¹⁶, outros domínios problemáticos assentam na identificação da qualidade de sujeito passivo do prestador subjacente ou principal, e em matéria de obrigações que são impostas às plataformas¹⁷.

Para dar resposta a estas problemáticas, foram propostas pela Comissão Europeia, duas medidas principais, que consistem na introdução de um «modelo de prestador presumido» para determinados setores de atividade da economia das plataformas, na base do qual assenta a tributação; e a clarificação da natureza dos serviços prestados pela plataforma para efeitos de determinação do lugar das operações tributáveis (v. capítulo III do presente estudo).

Anseia-se que a resolução destas questões aconteça com a introdução do «modelo do prestador presumido», através do qual as plataformas contabilizam o IVA devido sobre a entrega ou a prestação subjacente/principal quando o prestador não cobra o IVA, por ser, por exemplo, uma pessoa singular, ou um sujeito passivo que utiliza o Regime especial das pequenas empresas¹⁸. É, essencialmente, desta forma que se pretende granjear, a nível europeu, a igualdade de tratamento entre os setores digital e tradicional do serviço de arrendamento do alojamento de curta duração e do serviço de transporte rodoviário de passageiros.

¹⁴ “People have to trust that the tax rules apply equally to all. Companies must pay their fair share of taxes, where their real economic activity is taking place.” - Valdis Dombrovskis, in “A Fair Share – Taxation in the EU for the 21st century”. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/eba39edd-72a1-11e8-9483-01aa75ed71a1>

¹⁵ Neste sentido, Rita De La Feria, “The digital economy is no longer just a part of the economy but is becoming the actual economy itself” – cf. European Economic and Social Committee, Press Release, *EESC debate on taxation of the digital economy and the sharing economy*, 5 de maio de 2017.

¹⁶ O lugar da prestação de um serviço prestado por via eletrónica a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o destinatário está estabelecido [art.º 58.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA], ao passo que o lugar da prestação de serviços de intermediação a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde a operação subjacente/principal é efetuada (art.º 46.º da Diretiva IVA), o que, por exemplo, no caso de serviços relativos a bens imóveis, seria o lugar onde o bem está situado.

¹⁷ Cf. Proposta, p. 7 da “Exposição de Motivos”.

¹⁸ Artigos 281.º-305.º da Diretiva IVA.

Como medida potenciadora de uma aplicação uniforme das regras relativas ao lugar da prestação, as novas regras europeias que foram delineadas, procuram criar a obrigação da prestação de esclarecimentos sobre o tratamento do serviço de facilitação, para harmonizar a transmissão de informações da plataforma aos Estados-Membros¹⁹.

As plataformas passam a ser obrigadas a conservar determinadas informações²⁰, relativas às entregas ou às prestações que facilitam e a disponibilizá-las, mediante pedido, aos Estados-Membros. No entanto, as plataformas são confrontadas com uma série de requisitos diferentes por parte dos Estados-Membros no que diz respeito ao calendário e ao formato para estas informações. Além disso, com o intuito de combater a fraude, as plataformas devem conservar estas informações e disponibilizá-las, não só para as entregas ou prestações efetuadas entre empresas (B2B) - como é o caso atualmente -, mas também para as entregas ou prestações entre empresas e consumidores (B2C).

O presente estudo pretende aferir se as alterações à Diretiva IVA e ao Regulamento de Execução do IVA²¹, que conferem mais abrangência aos problemas identificados, surtem os efeitos pretendidos e simplificam, de facto, o atual sistema comum do IVA, criam eficiência e diminuem a incerteza e insegurança jurídicas, o que se assume de assaz relevância.

Em suma, o IVA na era digital constitui um dos principais reptos do direito tributário da União Europeia atuais, procurando-se com o presente estudo facultar um contributo na interpretação das novas regras europeias com vista à adequada tributação em sede de IVA da economia das plataformas.

¹⁹ Cf. p. 6 da Proposta.

²⁰ V. artigo 242.º-A da Diretiva IVA.

²¹ Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA, na redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) 2022/432 do Conselho, de 15 de março de 2022. Os Regulamentos de Execução (UE) da Comissão e do Conselho são obrigatórios em todos os seus elementos e diretamente aplicáveis em todos os Estados-Membros.

CAPÍTULO I

Da definição e evolução conceptual de «plataforma» e da «economia das plataformas»

1.1. Enquadramento geral

Desde o surgimento das plataformas digitais da designada economia colaborativa ou de partilha, e do seu crescimento exponencial²², que o enquadramento em sede de IVA das operações realizadas, no âmbito do quadro jurídico-tributário em vigor, tem constituído um desafio sem precedentes para a OCDE, e para Comissão Europeia.

Volvidos alguns anos, a economia colaborativa expandiu-se a vários setores, num contexto de rápida evolução devido ao seu potencial de inovação.

Ao nível da conceção do IVA, representa uma mudança de paradigma, caracterizada por modelos disruptivos do tradicional, em que se verifica a transição de um modelo linear de negócio, de transmissão da propriedade dos bens em cada estágio do circuito económico, em que o valor é sucessivamente acrescentado até ao retalho, para um novo modelo determinado pela colaboração horizontal (peer-to-peer) entre vários operadores económicos, facilitada por uma plataforma²³.

Tendo em conta o seu carácter dinâmico e evolutivo, ainda persistem inúmeras dúvidas no campo conceptual e dogmático sobre a atuação das plataformas no domínio da economia colaborativa, que contribuem para uma

²² Na UE, as receitas brutas das plataformas e dos fornecedores na economia colaborativa foram estimadas em 28 mil milhões de EUR em 2015. Estima-se que na UE, as plataformas colaborativas que operam em cinco setores-chave da economia colaborativa geraram 3,6 mil milhões de EUR de receitas em 2015: alojamento (arrendamento de curta duração); transporte de passageiros; serviços de proximidade, serviços profissionais e técnicos e financiamento colaborativo. Os números baseiam-se nas estimativas apresentadas pela PwC Consulting no quadro de um estudo encomendado pela Comissão Europeia – Cf. Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 2. A designada economia colaborativa cresceu ainda mais exponencialmente nos últimos anos, com as receitas a aumentar de cerca de 3 mil milhões de euros para cerca de 14 mil milhões de euros entre 2016 e 2020, prevendo-se que o número de trabalhadores das plataformas atinja os 43 milhões até 2025 - <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2023/06/12/rights-for-platform-workers-council-agrees-its-position/>

²³ Como referem CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, “O IVA nas Redes Contratuais: do Valor Acrescentado à Eficiência Acrescida?”, in Sérgio Vasques (Coord.), *Cadernos IVA 2019*, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 82-83, e pp. 92-93.

enorme dificuldade em alcançar uma solução única, formal e harmonizada entre os Estados-Membros. Pelo que a Comissão Europeia concluiu que as regras existentes do sistema comum do IVA não eram suficientemente robustas e dinâmicas para acomodar as novas realidades empresariais no campo da partilha, fruto da crescente evolução da digitalização da economia, sendo imperioso a criação de regras novas e específicas para uma tributação eficiente e eficaz.

1.2. O conceito de «economia das plataformas»

O que é exatamente abrangido pelo termo “economia colaborativa”²⁴ ou de “partilha”²⁵ - frequentemente usados indistintamente como sinónimos – não está definido para fins fiscais²⁶.

Devido à rápida mutação e expansão deste tipo de economia, há uma multiplicidade de designações que lhe têm sido associadas, *inter alia*, economia colaborativa; economia de partilha (comumente referidas no termo inglês de *sharing economy*, ou *gig economy*, respetivamente); economia “entre pares” (*peer-to-peer*) e, mais recentemente, e de forma ampla, economia das plataformas [digitais].

Perante a constatação de que a economia colaborativa não partilhava de uma definição consensual e comum²⁷, a Comissão Europeia começou por proceder à tentativa de incluir o termo «economia colaborativa» como parte integrante do vocabulário europeu, nomeadamente, no documento «Uma Agenda Europeia para a Economia Colaborativa»²⁸:

«A expressão «economia colaborativa» refere-se aos modelos empresariais no âmbito dos quais as atividades são facilitadas por plataformas colaborativas que criam um

²⁴ Quanto ao conceito de «economia colaborativa», v. Hatzopoulos, V., e Roma, S., “Caring for Sharing? The Collaborative Economy under EU Law”, in *Common Market Law Review*, n.º 54, 2017, pp. 81 a 128, pp. 84 e ss.

²⁵ Em 2015, o dicionário de língua inglesa da Oxford passou a incluir o neologismo «sharing economy» («economia da partilha»), definindo-o como um sistema económico em que bens ou serviços são partilhados entre particulares a título gratuito ou a troco de remuneração pecuniária, geralmente através da Internet.

²⁶ Cf. documento de trabalho GFV n.º 097, *VAT treatment of the Platform Economy*, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472 – EN, p. 1, que remete para o GFV n.º 086.

²⁷ Assim, RACHEL BOTSMAN, “The Sharing Economy Lacks A Shared Definition”, 2013.

²⁸ Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 3.

mercado aberto para a utilização temporária de bens ou serviços, muitas vezes prestados por particulares.

São três as categorias de intervenientes na economia colaborativa:

(i) os prestadores de serviços que partilham os ativos, os recursos, a disponibilidade e/ou as competências — podem ser particulares que oferecem serviços numa base esporádica («pares») ou prestadores de serviços que atuam no exercício da sua atividade profissional («prestadores de serviços profissionais»);

(ii) os utilizadores desses serviços;

e

(iii) os intermediários que — através de uma plataforma em linha — ligam prestadores de serviços e utilizadores, facilitando as transações recíprocas («plataformas colaborativas»). Por via da regra, as transações de economia colaborativa não implicam uma transferência de propriedade, podendo ser realizadas com fins lucrativos ou sem fins lucrativos.»

Esta tentativa da Comissão, de integrar no léxico europeu, ainda que na forma de *soft law*, um conceito de «economia colaborativa», tem o seu mérito na medida em que a sua definição é o mais abrangente possível, de modo a acomodar-se à rápida evolução do fenómeno²⁹. É de salutar importância promover um consenso de base entre a União Europeia e os Estados-Membros sobre a noção de economia colaborativa, a fim de evitar divergências significativas entre as diferentes definições aplicadas no mercado interno³⁰.

Todavia, o citado conceito, na aceção da referida Comunicação, não é totalmente isento de críticas, pelo mesmo facto de ser demasiado abrangente. Na realidade, é tão amplo que é possível duvidar da sua utilidade para distinguir um tipo de atividade suficientemente diferenciado que justifique um tratamento jurídico específico³¹. Veja-se o caso da *Uber* e da *Airbnb* que configuram modelos de negócio muito diferentes, como veremos melhor adiante.

Ainda assim, não obstante caracterizar-se pela sua abrangência, e aludir a “utilização temporária de bens ou serviços”, o conceito de «economia colaborativa»,

²⁹ Cf. nota 7 da Comunicação.

³⁰ Cf. Parecer do Comité Económico e Social Europeu — Tributação da economia colaborativa — Obrigações em matéria de comunicação de informações (aditamento a parecer) (2020/C 364/09), de 16 de julho de 2020, p.2.

³¹ V. conclusões do advogado-geral MACIEJ SZPUNAR, apresentadas em 11 de maio de 2017, no âmbito do acórdão do TJUE, de 20 de dezembro de 2017, processo C-434/15, caso *Asociación Profesional Elite Taxi*.

avançado pela Comissão Europeia, não inclui qualquer entrega de bens que seja facilitada por uma plataforma; cinge-se, portanto, a prestações de serviços³². Nesse conspecto, os serviços da Comissão Europeia perfilharam o entendimento de que tais entregas, na medida em que ainda não estejam abrangidas pelas atuais disposições do IVA relacionadas com o comércio eletrónico, também deviam ser incluídas na reflexão sobre o tratamento em sede de IVA a conferir a este tipo de economia. Deste modo, foi, assim, considerado preferível o termo “economia de plataforma”, por ser mais preciso³³, ao invés de «economia colaborativa».

Em matéria de tributação da economia das plataformas, é inevitável ter de fazer um paralelismo com o tratamento do comércio eletrónico na UE (“e-commerce”), que entrou em vigor a 1 de julho de 2021³⁴, uma vez que serve de modelo para a maioria das regras do pacote legislativo “ViDA” do qual são decalcadas. O maior avanço legislativo foi dado precisamente no comércio eletrónico, tendo sido adiada a regulação da economia colaborativa, à qual não tem sido atribuída a devida autonomia, muito devido às diferenças irreconciliáveis dos Estados-Membros relativamente ao lugar da tributação, o que impediu durante muito tempo a Comissão Europeia de proceder a uma iniciativa legislativa coerente.

Sem prejuízo, é, também, importante fazer a devida distinção, até para efeitos de delimitação do tema. No essencial, no *e-commerce* está em causa a tributação das operações transfronteiriças de transmissão/importação de bens - sobretudo *online* - ao invés de prestação de serviços. Têm em comum a sujeição das interfaces eletrónicas, e a criação de disposições sobre o papel a atribuir às plataformas digitais.

O papel central desempenhado por uma plataforma digital multifacetada como uma parte intermediária no modelo de negócios homónimo contribui para explicar a diferença.

³² Cf. documento de trabalho GFV n.º 097, *VAT treatment of the Platform Economy*, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472 – EN, p. 1, 4.º parágrafo.

³³ *Idem, ibidem*.

³⁴ Regras do IVA sobre as atividades transfronteiriças de comércio eletrónico entre empresas e consumidores, sendo o fim da isenção deste imposto para compras fora da UE de valor inferior a 22 euros. Para maiores desenvolvimentos, v., Rosamund Barr/Jeroen Bijl/Nils Blckman/Gijsbert Bulks /Ethan Ding/Matthias Luther, *E-commerce and EU VAT: Theory and Practice*, Wolters Kluwer, 2021.

Enquanto no comércio eletrónico, fornecedores e clientes normalmente entram em contacto apenas através da Internet, sem a necessidade de recorrer a qualquer tipo de *intermediário*³⁵, pelo contrário, no modelo de negócio da plataforma, a ligação entre os utilizadores é - em grande medida - apenas viável graças à intervenção vital da plataforma que, de facto, assume um papel central na cadeia de abastecimento. Consequentemente, do ponto de vista tributário, enquanto que no caso do comércio eletrónico os principais desafios são garantir um nível justo de concorrência entre os fornecimentos *online* e *offline* sem, ao mesmo tempo, impor restrições administrativas inviáveis aos fornecedores *online*, no caso dos modelos de negócio de plataforma a questão principal é de alguma forma mais radical, sendo a de garantir uma concorrência leal e a facilidade administrativa mesmo entre empresas que fornecem exclusivamente online e, ainda, operam numa cadeia de fornecimentos tão diferente quanto a linear ou circular. Estas alterações também irão combater a fraude fiscal, assegurar uma concorrência justa para as empresas da União Europeia, garantindo a existência de regras mais equitativas no comércio eletrónico comparativamente às empresas que atuam fora da UE, harmonizando assim as regras de IVA.

Mais especificamente, no que diz respeito ao IVA da UE, embora, no caso do comércio eletrónico, as principais questões digam respeito à categorização dos produtos digitais, à determinação do lugar de tributação do comércio transfronteiriço, bem como ao estabelecimento de mecanismos adequados a garantir o registo e a cobrança de IVA sobre fornecimentos remotos de produtos digitais por fornecedores estrangeiros, no caso de modelos de negócio de plataforma, ao invés, os principais desafios prendem-se com os próprios conceitos de fornecedores e fornecimentos, o âmbito e os limites das operações que implicam a prestação conjunta de diversos serviços por empresas distintas, a correta classificação dos fornecimentos por local de fornecimento, bem como a repartição

³⁵ Nos termos do art.º 57.ºA, 6) do Regulamento de Execução do IVA, na redação conferida pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, para efeitos de aplicação dos Regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos ou que efetuem vendas à distância de bens ou determinadas entregas internas de bens, entende-se por “Intermediário”, uma pessoa na aceção do art.º 369.º-L, segundo parágrafo, ponto 2, da Diretiva IVA, ou seja, “uma pessoa estabelecida na Comunidade designada pelo sujeito passivo que efetue vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros como devedor de IVA e responsável pelo cumprimento das obrigações estabelecidas no presente regime especial em nome e por conta do sujeito passivo”.

das responsabilidades pela cobrança e entrega de IVA entre as várias partes da cadeia de abastecimento³⁶.

Como decorre da definição avançada pela Comissão Europeia, a economia colaborativa reveste-se de uma natureza híbrida, com características peculiares, uma vez que *a priori* não envolve apenas lucro, mas também altruísmo na partilha dos bens³⁷.

GIORGIO BERETTA identifica seis pilares ou principais características em que assenta a construção legal da *sharing economy*³⁸:

- 1) Modelo de negócio inovador;
- 2) Mercado de grandes dimensões;
- 3) Três intervenientes distintos (uma das características é que os serviços são prestados por meio da interação de muitos indivíduos que se encontram dispersos entre si);
- 4) Qualidade profissional ou privada dos prestadores e adquirentes dos serviços;
- 5) Visa o lucro ou liberalidade.

De salientar, que a tónica do presente estudo coloca-se nas operações exclusivamente efetuadas com fim lucrativo, ou, nos termos do IVA, que sejam efetuadas *a título oneroso*. Centra-se nos modelos de negócio que atuam na economia colaborativa em que existe contraprestação. Existe partilha é certo, elemento preponderante e essencial, mas mediante um preço ou uma taxa. Isto porque, as operações que assumem um carácter cooperativo, de troca em espécie ou até de liberalidade, acabam por consubstanciar a erosão do próprio conceito de empresa, pelo que é questionável se, nesse caso, ainda estamos numa lógica de tributação do valor acrescentado ou numa nova forma de tributação indireta com referência a eficiência acrescida³⁹. Em conformidade, a “Lei Uber”⁴⁰ exclui

³⁶ V. GIORGIO BERETTA, *European VAT and the Sharing Economy*, in Kluwer International Tax Blog, 31 de outubro de 2019, p. 13.

³⁷ V. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 22.

³⁸ Cf. Idem, pp. 24-26.

³⁹ Neste sentido, v. CARLOS BAPTISTA LOBO/ DANIEL BOBOS-RADU, “O IVA nas Redes Contratuais...”, cit., pp. 82-83, e pp. 92-93.

⁴⁰ Lei n.º 45/2018, de 10 de agosto, que estabelece o regime jurídico da atividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma

expressamente do seu âmbito de aplicação as (i) atividades de partilha de veículos sem fim lucrativo (“carpooling”) e (ii) as atividades de aluguer de veículo sem condutor de curta duração com características de partilha (“carsharing”), sejam ou não tais atividades organizadas mediante plataformas eletrónicas (cf. art.º 1.º, n.º 4). Exclui, ainda, do seu escopo as plataformas eletrónicas que se limitem a agregar serviços e que não definam os termos e condições de um modelo de negócio próprio (cf. art.º 1.º, n.º 3).

Para RITA ROMEIRO⁴¹, uma interpretação demasiado restrita da onerosidade da operação está em desacordo com a natureza híbrida dos serviços digitais, e implicaria excluir, *a priori*, a maior parte da economia digital do escopo do IVA, perfilhando que, nos serviços prestados por plataformas colaborativas é possível identificar uma contraprestação, mesmo quando o pagamento não seja feito em numerário. Mais concretamente, entende que, sendo feito em espécie, quer através de um sistema de atribuição de pontos na plataforma, quer através da disponibilização de um imóvel ou parte dele, ou até mesmo através do fornecimento de dados pessoais⁴², há uma contraprestação porque as plataformas colaborativas retiram daí um proveito que, ainda que não convertido imediatamente em numerário, tem valor económico no mercado onde atuam e futuramente converter-se-á em ganhos monetários. Estas circunstâncias particulares verificam-se, essencialmente, em plataformas como a *HomeExchange*, de troca de imóveis durante o período de férias, em que a contraprestação equivale à disponibilização de um imóvel ou parte deste ao anfitrião ou, através da atribuição de pontos na plataforma que são trocados por estadias.

eletrónica, doravante designado transporte em veículo descaracterizado a partir de plataforma eletrónica (TVDE). Estabelece ainda o regime jurídico das plataformas eletrónicas que organizam e disponibilizam aos interessados a modalidade de transporte referida no número anterior.

⁴¹ Cf. RITA ROMEIRO, *A Tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA: Enquadramento e critérios norteadores*, abril de 2021, Faculdade de Direito – Escola de Lisboa, da Universidade Católica Portuguesa (Dissertação de Mestrado), p. 16.

⁴² Sobre esta questão, v. com mais detalhe, RITA ROMEIRO, *A Tributação...*, cit. p. 17.

Reputa-se ser de extrema importância a distinção clara entre a economia colaborativa e a economia digital ou a economia das plataformas, atendendo às diferenças de intensidade e alcance da sua dimensão inclusiva e colaborativa⁴³. E, bem assim, avaliar o fenómeno da economia colaborativa no seu conjunto, em vez de o assimilar por completo à economia digital.

Porém, julga-se desnecessário prever um novo regime específico de tributação para as empresas da economia colaborativa⁴⁴, mas, ao invés, a solução proposta de atualização das regras em matéria de IVA para a economia colaborativa. Esta conclusão, da necessária alteração das regras existentes, é resultado das discussões ocorridas no âmbito do Comité do IVA⁴⁵, do Grupo do Futuro do IVA (GFV)⁴⁶, e do Grupo de Peritos do IVA (VEG)⁴⁷, especificamente relacionadas com o

⁴³ Há atualmente uma multiplicidade de modelos empresariais que tiveram origem no setor da economia digital e colaborativa. Estes modelos diferem em função da sua estrutura e do tamanho da empresa, para além de divergirem quanto à dimensão dos mercados-alvo, às modalidades de utilização das tecnologias e ao modelo de organização. No que diz respeito ao tratamento fiscal, podemos, no entanto, identificar em síntese três grandes grupos:

- O modelo das empresas muito grandes que desempenham diferentes funções numa base digital através da Internet, cujas receitas são em larga medida geradas pela venda e gestão dos dados recolhidos e pela publicidade (por exemplo, a Google);

- O modelo das plataformas de gestão e mediação entre a oferta e a procura, que consiste em pôr em contacto os consumidores e os prestadores de serviços que utilizam as plataformas digitais como estruturas de ligação em rede e cujas operações geram rendimento tanto para a plataforma de conexão como para os prestadores de serviços finais (por exemplo, a Airbnb e a Uber);

- O modelo das plataformas de negociação interpares, nas quais não há teoricamente operações económicas de carácter monetário, mas que podem gerar um intercâmbio de bens e serviços em paridade entre utilizadores e prestadores. No que diz respeito aos modelos assentes na mediação entre a oferta e a procura, pode considerar-se que criam «valor acrescentado» ao prestarem um serviço e permitirem uma operação/troca entre os clientes e os prestadores. Esse valor acrescentado deve estar sujeito a IVA. — Cf. Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a «Tributação da economia colaborativa — Análise de possíveis políticas fiscais no contexto do desenvolvimento da economia colaborativa» (parecer exploratório a pedido da Presidência estónia) (2018/C 081/09) Jornal Oficial da UE 2.3.2018, pontos 3.1. e 6.3.

⁴⁴ Assim também, o Comité Económico e Social Europeu (CESE) no Parecer sobre a «Tributação da economia colaborativa — Análise de possíveis políticas fiscais no contexto do desenvolvimento da economia colaborativa» (parecer exploratório a pedido da Presidência estónia), (2018/C 081/09) jornal oficial da UE 2.3.2018.

⁴⁵ Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denominado «Comité do IVA» - cf. art. 9º 398.º da Diretiva IVA. V. v.g. Comité do IVA, documento de trabalho n.º 878, *VAT Treatment of Sharing Economy, 22 de setembro de 2015*, (taxud.c.1(2015)4370160); Documento de trabalho n.º 947 - *Services Provided by an Electronic Platform Connecting for Remuneration, by means of a Smartphone Application, a Driver Using His Own Vehicle with Persons Who Wish to Make Urban Journeys. The Significance of the VAT Identification Number, de 3 de abril de 2018* (taxud.c.1(2018)1735106).

⁴⁶ O GFV esteve envolvido nos trabalhos preparatórios de algumas destas ações e durante o processo de preparação das propostas legislativas - Cf. *minutes* da 33ª reunião do GFV.

⁴⁷ V. documento VEG n.º 081 - *VAT Treatment of the Sharing Economy* [Aplicação do IVA à economia colaborativa] (taxud.c.1(2019)2026442).

tratamento das atividades da economia de partilha, tema recorrente de debate nos últimos anos.

No estudo desenvolvido pela Comissão Europeia, como base para a preparação do pacote legislativo “ViDA”, no que diz respeito à economia colaborativa, define-a como “modelos de negócio em que as atividades são facilitadas por plataformas colaborativas que criam um mercado aberto para a utilização temporária de bens ou serviços (ativos, recursos, tempo e/ou competências) muitas vezes fornecidos por entidades privadas”⁴⁸.

Embora reconhecendo que a economia de partilha é referida, algumas vezes, como economia colaborativa em algumas jurisdições, nesse estudo, define-a como «um sistema económico baseado na cedência de acesso temporário (partilha) a bens ou serviços subutilizados, diretamente pelos proprietários, particulares, de forma gratuita, ou mediante o pagamento de uma taxa.»

Assim, a principal diferença entre a economia de partilha e a economia colaborativa consistiria no facto de a economia de partilha ser baseada no uso de bens ou serviços inativos ou desocupados. E a característica comum seria a utilização temporária, ou a partilha, de bens ou serviços prestados principalmente por particulares, sem alteração da propriedade. Esta característica distingue a economia de partilha e a colaborativa da economia de plataforma, uma vez que, nesta última, os fornecedores de bens e serviços tanto podem ser particulares como empresas, sendo possível uma alteração da propriedade. Por último, define, ainda a «gig economy», como a economia que representa iniciativas baseadas no trabalho contingente, ou seja, normalmente a tempo parcial, não permanente e remunerado por cada serviço. A relação de trabalho ocorre num mercado digital, referindo-se, portanto, a diversas formas de trabalho facilitadas através de plataformas online. A plataforma *Upwork* constitui um exemplo deste tipo de plataforma, que facilita a interação entre *freelancers* e os seus clientes.⁴⁹.

⁴⁸ VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 23.

⁴⁹ *Idem, Ibidem.*

De seguida, na Proposta existem referências apenas subtis, nas notas de rodapé⁵⁰. Nesse âmbito, faz constar que, o termo «economia das plataformas» refere-se às “prestações de serviços efetuadas através de uma plataforma eletrónica”.

E a expressão «economia das plataformas» é “utilizada para descrever um modelo multilateral de operações, em que há três ou mais partes envolvidas. Nestas operações, uma plataforma em linha facilita a ligação entre dois ou mais conjuntos de utilizadores distintos, mas interdependentes. Nestas interações, uma das partes na plataforma (fornecedores ou fornecedores subjacentes) poderia oferecer serviços à outra parte (consumidor) em troca de uma contrapartida pecuniária. Regra geral, uma plataforma cobra uma taxa pela facilitação da operação”⁵¹.

1.3. O conceito de «plataforma»

O próprio conceito de “plataforma”, no sentido de *digital* ou *eletrónica* tem sofrido uma evolução no seio da União Europeia.

O Comité do IVA, definiu, em 2015, para efeitos de aplicação das Orientações acordadas sobre o tratamento em sede de IVA da economia de partilha⁵², o termo de «plataformas de economia de partilha», como correspondendo a sujeitos passivos de IVA que operam mercados *online* que permitem aos utilizadores individuais das plataformas que pretendem transmitir bens ou prestar serviços, de entrarem em contacto com utilizadores individuais das plataformas que pretendem adquiri-los⁵³.

⁵⁰ Notas n.º 13 e n.º 24 da Proposta.

⁵¹ Esta definição já constava do estudo preparado pela Comissão Europeia - VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 21 - como base para a preparação do pacote legislativo ViDA.

⁵² V. ponto 1 das Orientações elaboradas na sequência da 105.ª reunião do Comité do IVA de 26 de outubro de 2015, Documento B (taxud.c1 (2016) 1162824, Bruxelas, 1 de março de 2016), p. 209.

⁵³ Tradução livre. No documento oficial, na versão inglesa disponível: «1. For the purposes of the present guidelines, “sharing economy platforms” shall mean VAT taxable persons who operate online market places enabling individual users of the platforms willing to supply goods or services and individual users of the platforms willing to acquire goods or services to get into contact. »

Com a aprovação das regras do comércio eletrónico, em 2017, o termo “plataforma” ficou associado à expressão de *interface eletrónica*, por se tratar de um conceito mais amplo, mas, sobretudo, por constar da nova legislação europeia⁵⁴.

Uma *interface eletrónica* pode ser, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou outro meio similar [para efeitos das disposições relativas ao IVA, a presente definição consta expressamente prevista no art.º 1.º, n.º 2, al. o) do Código do IVA, aditada pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto⁵⁵]. Nesse sentido, deve entender-se como um conceito abrangente que permite a comunicação entre dois sistemas independentes, ou entre um sistema e o utilizador final, com o auxílio de um dispositivo ou programa. O conceito de interface eletrónica é também utilizado para designar o sujeito passivo que opera um sítio Web, um portal, uma porta de ligação, um mercado, uma interface de programação de aplicações (IPA), ou outros meios similares⁵⁶.

A referida “Lei Uber” define «plataforma eletrónica», para efeitos de aplicação da lei, como “as infraestruturas eletrónicas da titularidade ou sob exploração de pessoas coletivas que prestam, segundo um modelo de negócio próprio, o serviço de intermediação entre utilizadores e operadores de TVDE aderentes à plataforma, na sequência efetuada pelo utilizador por meio de aplicação informática dedicada”.

⁵⁴ Na Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens, e no Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019 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.

⁵⁵ Procede à transposição para a ordem jurídica interna os artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, alterando o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico - «Regime Especial de IVA – Vendas à distância e transmissão interna de bens».

⁵⁶ Sobre o assunto v. Ofício-Circulado n.º 30239, 2021-06-25, da Área de Gestão Tributária-IVA da Autoridade Tributária e Aduaneira, «IVA – NOVAS REGRAS EM MATÉRIA DE TRATAMENTO EM IVA DO COMÉRCIO ELETRÓNICO ATRAVÉS DE INTERFACES ELETRÓNICAS», disponível no Portal das Finanças, que vem esclarecer o âmbito de aplicação das novas regras, introduzidas pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, relativamente às obrigações que recaem sobre as interfaces eletrónicas no contexto do comércio eletrónico.

Embora a Diretiva IVA faça referência a plataformas nos artigos 14.^o-A⁵⁷ e 242.^o-A⁵⁸ e, por inerência, no artigo 54.^o-B do Regulamento de Execução do IVA⁵⁹ - disposições que são concernentes ao comércio eletrónico - não existe nenhum conceito próprio de plataforma para efeitos de IVA no direito da União.

Não obstante, algumas alusões a «plataforma» podem ser encontradas, por exemplo, no DAC7⁶⁰, no Regulamento dos Serviços Digitais⁶¹ e no modelo da OCDE⁶².

Para o GFV⁶³, a concretização de uma definição comum do termo «plataforma», para efeitos de IVA, melhoraria a segurança jurídica e proporcionaria

⁵⁷ «1. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 EUR, considera-se que esse sujeito passivo recebeu e entregou pessoalmente esses bens. 2. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo, considera-se que o sujeito passivo que facilita a entrega recebeu e entregou pessoalmente esses bens.»

⁵⁸ «1. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a entrega de bens ou a prestação de serviços a uma pessoa que não seja sujeito passivo dentro da Comunidade, de acordo com o disposto no título V, o sujeito passivo que facilita a entrega ou prestação deve conservar registos das mesmas. Esses registos devem ser suficientemente detalhados para que a administração fiscal dos Estados-Membros onde essas entregas ou prestações são tributáveis possa verificar se o IVA foi contabilizado corretamente. 2. Se solicitado, os registos a que se refere o n.º 1 devem ser disponibilizados por via eletrónica ao Estado-Membro em causa. Esses registos devem ser conservados durante um prazo de dez anos a contar do final do ano em que a operação tiver sido efetuada.»

⁵⁹ 1. Para efeitos da aplicação do artigo 242.^o-A da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por “facilitar” a utilização de uma interface eletrónica para permitir a um adquirente e a um fornecedor que coloque bens ou serviços à venda através da interface eletrónica, estabelecerem contactos que resultem numa entrega de bens ou numa prestação de serviços através da referida interface eletrónica.

⁶⁰ Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade - (Anexo V. A-1 - Entende-se por “Plataforma” qualquer software, incluindo um sítio Web (ou parte de um sítio Web) e aplicações, incluindo aplicações móveis, acessível aos utilizadores e que permita aos vendedores estarem ligados a outros utilizadores para realizarem, direta ou indiretamente, uma Atividade relevante dirigida a esses utilizadores. O termo inclui igualmente qualquer mecanismo de cobrança e pagamento de uma Contrapartida pela Atividade relevante). Foi transposta pela Lei n.º 36/2023, de 26 de julho.

⁶¹ Regulamento (UE) 2022/2065 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de outubro de 2022, relativo a um mercado único para os serviços digitais e que altera a Diretiva 2000/31/CE (Regulamento dos Serviços Digitais) – art.º 3.º i) «Plataforma em linha», um serviço de alojamento virtual que, a pedido de um destinatário do serviço, armazene e difunda informações ao público, a menos que essa atividade seja um elemento menor e meramente acessório de outro serviço ou uma funcionalidade menor do serviço principal e que, por razões objetivas e técnicas, não possa ser utilizado sem esse outro serviço, e que a integração desse elemento ou dessa funcionalidade no outro serviço não constitua uma forma de contornar a aplicabilidade do presente regulamento.

⁶² Model Rules for Reporting by Digital Platform Operators XML Schema and User Guide for Tax Administrations, Published 29 March 2022.

⁶³ Cf. «Group on the Future of VAT 37th meeting – 09 February 2022 - taxud.c.1(2022)669826 - Brussels, 26 January 2022 - VAT in the Platform Economy – focus on specific issues – follow up».

um quadro jurídico mais seguro para quem opera no setor. Nessa senda, tendo como ponto de partida as definições existentes, formulou a seguinte tentativa de definição:

«Para efeitos da presente diretiva, “plataforma” designa qualquer software, incluindo um sítio Web ou parte do mesmo, e aplicações, incluindo aplicações móveis, acessíveis aos utilizadores que permitam aos fornecedores ligar-se aos utilizadores para efeitos de fornecimento de bens ou serviços, direta ou indiretamente.

“Plataforma” não deve incluir software que permita exclusivamente qualquer um dos seguintes:

- i) O processamento de pagamentos;*
- ii) A listagem ou a publicidade de produtos ou serviços;*
- iii) O redirecionamento de utilizadores para uma plataforma.»*

Salientou, contudo, que a definição avançada, tal como as outras já existentes na legislação da União Europeia se refere exclusivamente ao software usado e não à entidade, ou seja, ao sujeito passivo que administra e que é proprietário da plataforma. No entanto, no artigo 242.º-A da Diretiva IVA, esse proprietário seria «a pessoa que facilita a prestação» e, por conseguinte, essa formulação poderia ser utilizada para definir melhor o papel da pessoa que gere a plataforma, se necessário.

Apesar de ter delineado um conceito plausível, o GFV questionou-se se seria, de facto, fundamental e necessária uma definição de plataforma, uma vez que as regras do comércio eletrónico estavam a funcionar perfeitamente sem necessidade de mais definições, sem pedidos dos Estados-Membros ou das empresas para que fosse incluída na Diretiva ou no Regulamento uma definição clara de “plataforma”.

O que leva a crer que, apesar de existirem definições específicas de plataforma noutras áreas legislativas, não existe uma necessidade, nem desejo particular dos intervenientes, que o mesmo suceda na legislação europeia do IVA.

1.4. Evolução europeia e internacional da tributação da Economia das plataformas

1.4.1. União Europeia

A ascensão e o rápido desenvolvimento da economia das plataformas atraíram a atenção de várias áreas - incluindo a tributária -, que acabam por ser transversais quando nos referimos ao tratamento fiscal da atividade das plataformas.

Nesse âmbito, a Comissão Europeia criou o Grupo de Peritos em Fiscalidade da Economia Digital, que concluiu - no Relatório de 28 de maio de 2014 - que a economia e as empresas digitais não deveriam ser objeto de regimes fiscais especiais, considerando-se antes mais oportuno adaptar as normas e os modelos fiscais vigentes aos novos contextos, tirando partido da ampla rastreabilidade das operações realizadas nas plataformas da economia colaborativa para a gestão das obrigações fiscais⁶⁴.

Mais concretamente, o trabalho da UE sobre este tipo de economia, iniciou-se em 2015, com o documento de trabalho da 105ª reunião do Comité do IVA⁶⁵, ainda sob a utilização do termo “*sharing economy*” (economia de partilha).

Nesse contexto, a Comissão Europeia procedeu a uma categorização genérica de operações, através de uma repartição, em substância, entre entregas de bens e prestações de serviços, trocas de bens e de serviços e entregas de bens e prestações de serviços a título gratuito⁶⁶, e analisou o tratamento dos fornecimentos prestados através das plataformas de economia da partilha ao abrigo das regras do IVA em vigor.

Centrou-se na questão de saber se as operações efetuadas por particulares através de uma plataforma de partilha podiam ser consideradas operações tributáveis na aceção do art.º 2.º da Diretiva IVA.

O documento de trabalho distinguia, por um lado, entre o tratamento do IVA de bens e serviços fornecidos por particulares através de uma plataforma de

⁶⁴ V. “Fiscalidade da economia digital: Grupo de peritos de alto nível apresenta relatório final”, em https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_14_604

⁶⁵ Documento de trabalho n.º 878, *VAT Treatment of Sharing Economy*, 22 de setembro de 2015 (taxud.c.1(2015)4370160).

⁶⁶ Cf. documento de trabalho n.º 878, p. 9.

economia de partilha, e, por outro lado, o tratamento do IVA dos serviços de intermediação prestados por essas plataformas.

Quando esses serviços são prestados gratuitamente, ficou assente que permanecem fora do âmbito de aplicação da Diretiva IVA. Esta conclusão, no que diz respeito às plataformas de *crowdfunding*, foi apoiada quase unanimemente pelo Comité do IVA⁶⁷. Às operações tributáveis pode ser aplicada a isenção do art.º 135.º, n.º 1 da Diretiva IVA, se constituírem serviços financeiros na aceção deste artigo⁶⁸.

O Comité do IVA concordou, por unanimidade, que as entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas, a título oneroso, por particulares a outros utilizadores através de plataformas de economia de partilha qualificam-se como operações tributáveis, sujeitas ao IVA nos termos do art.º 2.º da Diretiva IVA, na condição de esses particulares, ao prestarem esses serviços, estarem a exercer uma atividade económica que os qualifique como sujeitos passivos de IVA, nos termos do art.º 9.º da Diretiva IVA.

Ademais, quase por unanimidade, o Comité do IVA é da opinião de que os serviços prestados por aquelas plataformas aos utilizadores, devem constituir operações tributáveis e estarem sujeitos a IVA, de acordo com o art.º 2.º da Diretiva IVA, desde que essas operações sejam efetuadas a título oneroso⁶⁹.

Refira-se que a discussão sobre os serviços prestados pelas plataformas se limitou à questão da sujeição a IVA destes serviços, sem qualificar os serviços prestados e sem avaliar a quem a plataforma efetivamente prestou o seu serviço. O documento de trabalho e as subsequentes Orientações resultantes da 105.ª reunião do Comité do IVA são restritivos, pois debruçam-se, sobretudo, sobre as atividades realizadas a título gratuito, como as plataformas de *crowdfunding*.

Posteriormente, em 2016, a Comissão produziu o mais importante guia sobre estas questões, que designou de «Agenda Europeia para a Economia Colaborativa», de modo a contribuir com uma orientação jurídica e política às autoridades, aos operadores do mercado e aos cidadãos interessados, em resposta às dúvidas suscitadas pela aplicação do quadro jurídico em vigor. São dúvidas que originam incerteza quanto à regulamentação aplicável, em especial em conjugação com a

⁶⁷ V. ponto 4 das Orientações elaboradas na sequência da 105.ª reunião do Comité do IVA de 26 de outubro de 2015, Documento B (taxud.c1 (2016) 1162824, Bruxelas, 1 de março de 2016), p. 209.

⁶⁸ *Idem*, parte final.

⁶⁹ *Idem*.

fragmentação regulamentar decorrente da divergência das abordagens ao nível nacional ou local, existindo o risco de as zonas cinzentas serem utilizadas para contornar as regras destinadas a preservar o interesse público⁷⁰.

No concerne à qualificação dos serviços prestados pelas plataformas colaborativas, dispõe a Agenda que “pode haver casos em que se considere que, para além dos serviços da sociedade da informação, as plataformas colaborativas prestam outros serviços de intermediação entre os prestadores de serviços subjacentes e os seus utilizadores. Nomeadamente, em determinadas circunstâncias, uma plataforma pode também ser o prestador do serviço subjacente (por exemplo, no caso do serviço de transportes ou do arrendamento de curta duração)⁷¹. No entanto, para a Comissão, na situação de a plataforma colaborativa prestar igualmente o serviço subjacente - o serviço principal entenda-se - a sua análise deve ser efetuada numa base casuística. Todavia, fazer depender de uma análise caso a caso afigura-se criticável, na medida em que não corresponde ao que se propõe, e que é facultar diretrizes concretas aos Estados-Membros. Vem, desta forma, apenas reforçar nesta agenda o que já constava do documento de trabalho de 2015, ou seja, a necessidade de uma análise casuística.

No que diz respeito especificamente ao IVA, é mencionado que “Os bens e os serviços disponibilizados pelas plataformas colaborativas e através delas pelos seus utilizadores são, em princípio, “passíveis de IVA”. Podem surgir problemas no que diz respeito à classificação dos intervenientes enquanto sujeitos passivos, em especial no que se refere à avaliação das atividades económicas realizadas, ou à existência de umnexo direto entre os fornecimentos e a remuneração em espécie”⁷².

A economia colaborativa voltou a integrar a agenda do Comité do IVA, em 2018, nas reuniões 110^a e 111^a, sobre o assunto específico da natureza dos serviços de intermediação, prestados por uma plataforma eletrónica, que permitem, através de uma aplicação para telefones inteligentes, estabelecer a ligação, mediante remuneração, entre motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo e pessoas que pretendam efetuar deslocações urbanas. O respetivo documento de

⁷⁰ Cf. *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 2.

⁷¹ *Idem*, p. 6.

⁷² *Idem*, p. 16.

trabalho n.º 947, preparado pelos Serviços da Comissão⁷³ teve na sua génese as questões colocadas pelas autoridades fiscais de um Estado-Membro [Estónia] sobre a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente, o acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Asociación Professional Elite Taxi contra Uber Systems Spain, SL*, C-434/15, ECLI:EU:C:2017:981⁷⁴. Foram submetidas duas questões relativas à aplicação das regras do lugar de tributação daquele tipo de serviços. A primeira questão centrou-se no correto tratamento em sede de IVA dos serviços referidos no acórdão. A segunda questão, diz respeito à correta identificação da qualidade do cliente e ao papel desempenhado pelo número de identificação IVA neste processo, nomeadamente no que respeita à aplicação dos artigos 44.^{o75} e 45.^{o76} da Diretiva IVA, referentes ao lugar das prestações de serviços.

Em particular, relativamente ao tratamento a conferir, colocava-se a questão de determinar se os serviços em causa deviam ser tratados como (i) «serviços prestados por via eletrónica»⁷⁷; (ii) serviços de transporte de passageiros, ou (iii) operações tributáveis ao abrigo das regras gerais.

Estas questões foram consideradas muito relevantes pela Comissão Europeia, devido à aparente divergência na aplicação das regras em questão por parte dos diferentes Estados-Membros.

Na opinião do Estado-Membro que solicitou parecer ao Comité do IVA, os serviços descritos no referido acórdão, deviam ser tratados, para efeitos de IVA,

⁷³ *Working Paper n.º 947 - Services Provided by an Electronic Platform Connecting for Remuneration, by means of a Smartphone Application, a Driver Using His Own Vehicle with Persons Who Wish to Make Urban Journeys. The Significance of the VAT Identification Number, de 3 de abril de 2018* (taxud.c.1(2018)1735106).

⁷⁴ Para mais desenvolvimentos sobre o acórdão, veja-se o capítulo referente à jurisprudência do presente trabalho.

⁷⁵ “O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.”

⁷⁶ “O lugar das prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.”

⁷⁷ Art.º 58.º, n.º 1, al. c) e Anexo II da Diretiva IVA; art.º 7.º do Regulamento de Execução do IVA.

como serviços prestados por via eletrónica, uma vez que preenchem as condições da definição constante do artigo 7.º, n.º 1 do Regulamento de Execução do IVA⁷⁸.

Sobre saber se o destinatário do serviço deve ser tratado como sujeito passivo ou não, propôs que deve depender do facto de essa pessoa estar ou não registada para efeitos de IVA. A identificação das regras do lugar dos serviços (artigo 44.º da Diretiva IVA, quando o destinatário for um sujeito passivo, ou artigos 45.º/58.º da Diretiva IVA para as prestações de serviços por via eletrónica quando o destinatário não for sujeito passivo) é a fase seguinte.

Esta posição é corroborada, no entender da Delegação da Estónia, pelo artigo 18.º do Regulamento de Execução do IVA⁷⁹ e pelos artigos 17.º e 31.º do Regulamento de Cooperação Administrativa do IVA.

⁷⁸ “Entende-se por «serviços prestados por via eletrónica» a que se refere a Diretiva 2006/112/CE, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.”

⁷⁹ «Artigo 18.º 1. - A não ser que disponha de informações em contrário, o prestador pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade tem o estatuto de sujeito passivo:

a) Quando o destinatário lhe tenha comunicado o seu número individual de identificação IVA, e obtiver confirmação da validade desse número de identificação, bem como do nome e endereço correspondentes nos termos do artigo 31.º do Regulamento (CE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado;

b) Quando o destinatário ainda não tenha recebido um número individual de identificação IVA mas o informe de que solicitou esse número, e obtiver qualquer outro elemento comprovativo de que o destinatário é um sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo que tenha de estar registada para efeitos do IVA, e efetuar uma verificação razoável da exatidão da informação fornecida pelo destinatário através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento.

2. A não ser que disponha de informações em contrário, o prestador pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade não tem o estatuto de sujeito passivo se demonstrar que esse destinatário não lhe comunicou o seu número individual de identificação IVA. Contudo, independentemente de dispor de informações em contrário, o prestador de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade não tem o estatuto de sujeito passivo se este não lhe tiver comunicado o seu número individual de identificação IVA.

3. A não ser que disponha de informações em contrário, o prestador pode considerar que um destinatário estabelecido fora da Comunidade tem o estatuto de sujeito passivo:

a) Se obtiver do destinatário o certificado emitido pelas autoridades fiscais competentes do destinatário, confirmando que este último exerce atividades económicas que lhe permitem obter um reembolso do IVA por força da Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade;

b) Quando o destinatário não possua esse certificado, mas disponha do número de identificação IVA ou de um número similar atribuído ao destinatário pelo país de estabelecimento e utilizado para identificar empresas, ou de qualquer outro elemento comprovativo de que o destinatário é um sujeito passivo, se efetuar uma verificação razoável da exatidão da informação fornecida pelo destinatário através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento.»

A este respeito, quanto ao estatuto do cliente, destinatário do serviço, se atua como sujeito passivo ou não, para efeitos de aplicação dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva, o documento remete para as Orientações do Comité do IVA, resultantes da 86.ª reunião⁸⁰, que exigem dois elementos para se poder concluir pela atuação de boa-fé pelo respetivo prestador⁸¹.

A Comissão analisou as questões colocadas com a ênfase de que, ao contrário das anteriores discussões sobre a matéria, desta vez estava a cingir-se às operações que se subsumem no âmbito de aplicação da Diretiva IVA, mas sem a restringir apenas à matéria de facto subjacente à do acórdão.

Ademais, e como se irá referir adiante a propósito da análise detalhada ao “acórdão Uber”, é necessário fazer a ressalva de que esta jurisprudência não se pode aplicar *tout court* para efeitos de IVA, uma vez que versa sobre matéria de livre prestação de serviços⁸².

Os serviços da Comissão consideram que uma definição clara das diferentes relações jurídicas existentes é essencial para decidir que tipo de serviços são prestados, quem são os seus fornecedores e quem são os seus destinatários.

Contudo, atualmente não é totalmente claro qual é a substância dessas relações jurídicas. Em primeiro lugar, pode existir uma relação jurídica entre a plataforma e o condutor, e outra relação jurídica entre a plataforma e o utilizador.

Quando esta última relação jurídica dá origem a uma prestação de serviços da plataforma ao utilizador, essa prestação deve normalmente ser considerada

⁸⁰ De 18-19 de março de 2009 - taxud.d.1(2009)357988 – 614 – [5.6 Origin: Commission References: New Articles 43, 44 and 45 read in conjunction with recital 4 of Directive 2008/8/EC Subject: Follow-up to the VAT package – how to determine the scope of either of the main rules – identification of a customer as a taxable person acting as such or as a non-taxable person (Document TAXUD/2412/09 – Working paper N° 609)].

⁸¹ “The VAT Committee almost unanimously agrees that the correct identification of the customer needed in order to apply Articles 44 and 45 of the VAT Directive, in their wording as of 1 January 2010, on the place of supply of services, shall require the supplier to respect several elements. When it comes to the assessment of the status of the customer, the supplier is assumed to have acted in good faith when he has: (a) established whether the customer is a taxable person via the VAT number communicated to him or through any other proof presented to him to show that the customer is a taxable person or a non-taxable legal person identified for VAT purposes, and (b) obtained confirmation of the validity of the VAT number of the customer and carried out a reasonable level of verification via existing security procedures.”

⁸² V. ponto 2 das conclusões do advogado-geral: “...trata-se principalmente de saber se uma eventual regulação das condições de funcionamento da Uber está sujeita às exigências do direito da União, em primeiro lugar, em matéria de livre prestação de serviços, ou se está abrangida pela competência partilhada da União Europeia e dos Estados-Membros no domínio dos transportes locais, que ainda não foi exercida a nível da União.”

efetuada num contexto B2C se a plataforma não considerar a possibilidade de o utilizador indicar que é uma empresa cliente.

Ao mesmo tempo, quando a relação jurídica anterior dá origem a uma prestação de serviços da plataforma ao condutor, parece correto assumir que normalmente os serviços prestados pela plataforma aos condutores são prestados num ambiente B2B.

Esta última abordagem foi avançada no documento de trabalho n.º 878: “...pode argumentar-se que um indivíduo que adere a uma plataforma de economia de partilha para oferecer os seus bens ou serviços age de forma semelhante a um produtor, um comerciante ou uma pessoa que presta serviços na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo da Diretiva IVA, e deve ser considerada como exercendo uma atividade económica”⁸³.

Em segundo lugar, para além de quaisquer possíveis relações jurídicas entre a plataforma e o condutor e entre a plataforma e o utilizador, poderá também existir uma relação jurídica entre o condutor e o utilizador. Nesse caso, parece claro que o que o condutor presta ao utilizador é um serviço de transporte de passageiros. Aqui a qualificação desse serviço não suscita dúvidas.

Em terceiro lugar, no que diz respeito à possível relação jurídica entre a plataforma e o condutor, é necessário aferir se o condutor é, de facto, um prestador de serviços independente, ou se existe entre a plataforma e o condutor uma dependência empregador-empregado.

Em quarto lugar, há que examinar se a plataforma deve ser considerada, em relação ao utilizador, como estando a atuar em seu próprio nome, mas por conta do condutor. Se este fosse o caso, então o artigo 28.º da Diretiva IVA deveria ser aplicável e a plataforma seria considerada como estando a prestar ao utilizador os serviços do condutor (nomeadamente serviços de transporte de passageiros).

Em quinto e último lugar, a análise deve ter em conta a perceção do serviço adquirido pelo destinatário, independentemente da natureza das relações jurídicas estabelecidas entre a plataforma, o condutor e o destinatário.

⁸³ Documento de trabalho n.º 878, *cit.*, p. 6.

Foram avançadas várias soluções possíveis para a qualificação dos serviços, como mote à discussão no seio do órgão consultivo, designadamente:

- (i) «serviços prestados por via eletrónica»

Caso se considere que o serviço de transporte de passageiros é prestado diretamente pelo condutor ao utilizador, então poderá levantar-se a questão de saber se os serviços prestados pela plataforma (ao destinatário, ao condutor ou a ambos) devem ser considerados como serviços prestados por via eletrónica.

Durante as reuniões anteriores do Comité do IVA, foi realizado um trabalho substancial com vista ao desenvolvimento de indicadores detalhados que ajudassem a traçar uma linha de delimitação entre os serviços que deveriam ser qualificados como prestados por via eletrónica e os que estão fora do âmbito desta noção. Aqui, tal como acontece com os serviços de intermediação, são aplicáveis duas disposições diferentes. A regra especial do artigo 58.º da Diretiva IVA abrange os serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, ou seja, operações B2C, enquanto nas operações B2B, efetuadas a sujeitos passivos, é aplicável a regra geral do artigo 44.º.

O artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA define “serviços prestados por via eletrónica” como os serviços:

- (i) prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica;
- (2) cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada;
- (3) que requerem uma intervenção humana mínima, e
- (4) que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.

Sobre a extensão do conceito de «serviços prestados por via eletrónica», o Comité do IVA, nas Orientações resultantes da 102.^a reunião⁸⁴, desenvolveu outros critérios, de modo a tornar mais precisa aquela definição.

Primeiro, o Comité do IVA concorda por unanimidade que, para qualificar um serviço como serviço prestado por via eletrónica, os quatro requisitos [da definição do artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA] são cumulativos e têm o mesmo grau de importância.

Segundo, relativamente ao termo «intervenção humana mínima», o Comité do IVA concorda - quase por unanimidade - que, a tónica deve ser colocada na participação do prestador, e não do destinatário do serviço. Nos casos em que cada operação requer uma intervenção humana por parte do prestador, o Comité do IVA considera quase unanimemente que essa operação deve ser considerada como envolvendo mais do que uma intervenção humana mínima.

O Comité do IVA concorda por unanimidade que o serviço deve ser considerado como exigindo apenas uma «intervenção humana mínima» nas situações em que o prestador instala inicialmente um sistema necessário para o serviço, mantém regularmente esse sistema ou repara-o em casos de problemas relacionados com o seu funcionamento.

E que, na determinação de um «serviço prestado por via eletrónica, deve ser adotado o seguinte procedimento:

1. Verificar se o serviço é mencionado no Anexo II da Diretiva IVA ou no artigo 7.º, n.º 2, ou no Anexo I do Regulamento de Execução do IVA como estando abrangido pela definição;
2. Se não estiver mencionado, verificar se o serviço é indicado no artigo 7.º, n.º 3, do Regulamento de Execução do IVA como não estando abrangido pela definição;
3. Por fim, se o serviço não puder ser encontrado em nenhuma dessas listas, verificar se reúne os critérios estabelecidos no artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA para se considerar abrangido pela definição.

⁸⁴ Orientações resultantes da 102.^a reunião, de 30 de março de 2015, Documento D - taxud.c.1(2015)4128689 - 862: VAT 2015: *Scope of the notion of electronically supplied services (Document taxud.c.1(2015)694775 - Working paper N.º 843).*

Com base nas Orientações do Comité do IVA, de 2015, os serviços da Comissão entenderam que, efetivamente, tendo em conta a forma como o serviço em questão é prestado pela plataforma (assumindo que o serviço de transporte é prestado diretamente pelo condutor ao utilizador), e sem prestações acessórias, pode considerar-se como um serviço que reúne as condições da definição de «serviço prestados por via eletrónica». Com efeito, a plataforma configura o sistema, monitoriza-o, etc., mas não trata de prestar individualmente os serviços, ou seja, de responder às solicitações dos destinatários dos serviços. Portanto, pode ser visto como estando ainda dentro do âmbito da «intervenção humana mínima». O serviço também é essencialmente automatizado, pela Internet, e não existe na ausência de tecnologia de informação.

Sobre o mesmo assunto, o Comité do IVA voltou, em 2017⁸⁵, a esmiuçar o que se deve entender por «serviços prestados por via eletrónica», concordando de forma unânime que devem ser qualificados como tal quando:

- (i) tais serviços são, via de regra, totalmente automatizados, e
- (ii) existe a possibilidade de intervenções excepcionais para a resolução de problemas, que garantem o bom funcionamento do sistema, não excedendo o requisito de «intervenção humana mínima».

Concretamente, considera abrangidos pela definição de «serviços prestados por via eletrónica» os seguintes serviços:

(a) acesso on-line (tempo limitado ou não) a modelos de documentos e software, sem suporte de um funcionário, disponibilizando ao cliente as ferramentas que lhe permitem redigir as suas próprias versões personalizadas de documentos (cartas, contratos, etc.);

(b) serviço de disponibilização on-line de modelos de contratos personalizados de acordo com as necessidades dos compradores de forma automatizada após o registo de dados pelo comprador;

⁸⁵ Orientações resultantes da 108.^a Reunião, de 27-28 de março de 2017 - Documento C - taxud.c.1 (2018) 2397450-930, VAT 2015: *Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention (second follow-up)* (Document taxud.c.1(2017)1270284 - Working paper N^o 919).

(c) produtos digitalizados (por exemplo, publicações, programas, padrões de design e orientações sobre como utilizá-los, etc.) fornecidos de forma automatizada;

(d) acesso online a portais que proporcionam uma plataforma para debates virtuais entre os seus membros;

e) Acesso em linha a plataformas da Internet com funções automáticas de pesquisa e filtro e sem suporte adicional de um funcionário do fornecedor;

(f) Acesso em linha a plataformas que atribuem um local de contacto para o fornecedor de bens ou prestador de serviços e os seus clientes e para a interação ponto a ponto (ou seja, sem finalidade comercial) onde o serviço prestado pela própria plataforma é automatizado e pode incluir a organização de modalidades de pagamento;

g) Acesso em linha a plataformas de negociação de valores mobiliários que permitam aos investidores comprar e/ou vender títulos onde o funcionamento da plataforma envolve o acompanhamento da negociação e a possibilidade de intervir numa operação, mas o operador da plataforma apenas garante o bom funcionamento da plataforma e não presta consultoria de investimento aos clientes;

(h) acompanhamento remoto da condição médica dos pacientes em tempo real (por exemplo, glicose ou sangue ou leituras de pressão) através do uso de dispositivos tecnológicos, que transmitem as informações relevantes de saúde ou leitura para o sistema do prestador de serviços que as analisa e gera um alerta ou notificação ao paciente.

(ii) serviços de intermediação

O artigo 46.º da Diretiva IVA abrange os serviços de intermediação prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, aos consumidores finais (operações B2C). Quando esses serviços são prestados a um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, estão abrangidos pela regra geral do artigo 44.º.

A questão aqui traduz-se em saber se um serviço de uma plataforma eletrónica que consiste em, através de uma aplicação para telefones inteligentes, estabelecer a ligação, mediante remuneração, entre motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo e pessoas que pretendam efetuar uma deslocação urbana, deve ser qualificado como «serviço de intermediação».

Os serviços da Comissão consideram que, em geral, a intermediação tem um carácter preparatório, com o objetivo de permitir a realização da prestação principal nas melhores condições.

A este propósito, são relevantes as conclusões do advogado-geral no processo *Asociación Profesional Elite Taxi*⁸⁶, quando refere que, em relação à plataforma eletrónica em questão, a sua função ultrapassa a mera facilitação do contacto entre condutores e os passageiros. Na prática, a atividade dos motoristas é possível devido ao modelo de negócio inovador desenvolvido pela plataforma eletrónica, que coloca à disposição, não apenas uma interface eletrónica, mas também determina as condições em que os serviços são prestados e exerce um controlo prévio de acesso à atividade dos motoristas, bem como dos utilizadores da plataforma. Portanto, o advogado-geral considerou que, naquele caso, a Uber devia ser vista como uma verdadeira organizadora e operadora de serviços de transporte urbano nas cidades onde está presente.

A este respeito, os serviços da Comissão salientaram a importância das Orientações do Comité do IVA, resultantes da 107.ª reunião⁸⁷, concretamente o n.º 3 que diz o seguinte:

“ ...

3. O Comité do IVA concorda quase por unanimidade que, para serem qualificados de intermediação e, portanto, serem abrangidos pelo artigo 46.º da Diretiva IVA, os serviços prestados num ambiente digital devem exigir uma participação ativa por parte do intermediário, que vai além da prestação automatizada da «intervenção humana mínima», na aceção do artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA). ...”

Em conclusão, os serviços da Comissão, concluem que, os serviços prestados pela plataforma, tal como descritos no documento de trabalho n.º 947, estão excluídos do conceito de serviço de intermediação.

⁸⁶ Conclusões do advogado-geral MACIEJ SZPUNAR, apresentadas em 11 de maio de 2017, no âmbito do acórdão do TJUE, de 20 de dezembro de 2017, processo C-434/15, caso *Asociación Profesional Elite Taxi*, n.ºs 56 a 61.

⁸⁷ Orientações resultantes da 107ª reunião, de 8 de julho de 2016, Documento D – taxud.c.1(2017)1402399 – 914: *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context. (Document taxud.c.1(2016)3297911 – Working paper Nº 906).*

Efetivamente, como melhor se verá adiante, quando o serviço de transporte é prestado separadamente (diretamente do condutor ao utilizador), as plataformas eletrónicas, além de facilitarem os contactos entre os condutores e os utilizadores, têm um papel decisivo no que diz respeito às condições em que o passageiro é transportado pelo motorista do ponto A ao ponto B, na medida em que prestam serviços que vão além do âmbito da intermediação.

(iii) Serviços de transporte

Os números 38 e 39 do Acórdão Asociación Profesional Elite Taxi enunciam o seguinte:

«38. Com efeito, numa situação como a referida pelo órgão jurisdicional de reenvio, em que o transporte de passageiros é assegurado por motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, o prestador desse serviço de intermediação cria, ao mesmo tempo, uma oferta de serviços de transporte urbano, que torna acessível designadamente através de ferramentas informáticas, tais como a aplicação em causa no processo principal, e cujo funcionamento geral organiza a favor das pessoas que pretendam recorrer a essa oferta para efeitos de deslocação urbana.

39. A este respeito, resulta das informações de que dispõe o Tribunal de Justiça que o serviço de intermediação da Uber assenta na seleção de motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, aos quais esta sociedade fornece uma aplicação sem a qual, por um lado, esses motoristas não seriam levados a prestar serviços de transporte e, por outro, as pessoas que pretendessem efetuar uma deslocação urbana não teriam acesso aos serviços dos referidos motoristas. Além disso, a Uber exerce uma influência decisiva nas condições da prestação desses motoristas. Quanto a este último ponto, verifica-se, designadamente, que a Uber fixa, através da aplicação com o mesmo nome, pelo menos, o preço máximo da corrida, cobra esse preço ao cliente antes de entregar uma parte ao motorista não profissional do veículo e exerce um certo controlo sobre a qualidade dos

veículos e dos respetivos motoristas assim como sobre o comportamento destes últimos, que pode implicar, sendo caso disso, a sua exclusão.»

Ao analisar o que é essencialmente prestado ao utilizador da plataforma no caso em apreço, há que reconhecer que, na realidade, se trata de transporte urbano do ponto A ao ponto B. O serviço prestado contém elementos inovadores que utilizam as conquistas da tecnologia digital, mas a prestação principal ocorre, não no “mundo virtual”, mas no “mundo real”. Poderia equacionar-se, portanto, que a plataforma, tendo em conta o papel que desempenha, estava simplesmente a prestar serviços de transporte ao utilizador. Nas referidas conclusões do advogado-geral⁸⁸, sublinha-se que a atividade da plataforma [Uber] consiste numa única prestação de transporte num veículo encontrado e encomendado através da aplicação para *smartphone* e que este serviço é prestado, do ponto de vista económico, pela [plataforma] ou em seu nome. O serviço também é apresentado dessa forma aos utilizadores. Estes utilizadores, ao decidirem recorrer aos serviços da Uber, procuram um serviço de transporte que possua determinadas funcionalidades e uma determinada qualidade. Estas funcionalidades e esta qualidade são asseguradas pela Uber.

Como já foi mencionado, na opinião dos serviços da Comissão, a perceção do utilizador sobre quem é realmente o prestador do serviço é muito importante, tendo concluído pela perceção de que os utilizadores ligam o serviço à própria plataforma e não a motoristas individuais.

Se se presumisse que a plataforma presta serviços de transporte de passageiros (abrangidos pelo artigo 48.º da Diretiva IVA) em seu próprio nome ao utilizador, então, para efeitos de IVA:

- Não haveria qualquer prestação de serviços do condutor ao utilizador;
- Existiria uma prestação de serviços de transporte do condutor para a plataforma, se o condutor fosse um sujeito passivo para efeitos de IVA (nessa situação, o serviço de transporte prestado pela plataforma ao utilizador seria abrangido pelo artigo 28.º da Diretiva IVA);

⁸⁸ N.º 53.

– Não haveria prestação de serviços do condutor a ninguém, se o condutor estivesse vinculado à plataforma através de um vínculo jurídico do tipo mencionado no artigo 10.º da Diretiva IVA.

Concluiu que o condutor deve ser visto como um prestador independente, e a plataforma eletrónica age em seu nome perante o utilizador e, portanto, deve considerar-se que recebeu e prestou pessoalmente o serviço de transporte, em conformidade com o artigo 28.º da Diretiva IVA.

(iv) operações tributáveis ao abrigo das regras gerais.

As regras gerais para o lugar das prestações de serviços, incluídas nos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA, aplicam-se apenas quando nenhuma das regras especiais, incluindo as já mencionadas, puder ser utilizada⁸⁹.

É opinião dos serviços da Comissão que o utilizador vê o serviço como um todo, ou seja, a parte relativa ao transporte em si e a parte fornecida graças à utilização da plataforma eletrónica e da aplicação.

Neste contexto, a regra geral só tem aplicação no caso de se concluir que os serviços prestados pela plataforma não podem ser qualificados como «serviços de transporte», «serviços de intermediação» ou «serviços prestados por via eletrónica». Isso seria possível quando:

– O serviço prestado não reúne as características de nenhum destes serviços;
ou

– A plataforma realiza uma operação complexa e a prestação principal não corresponde a nenhum dos serviços acima mencionados; ou

– A plataforma realiza uma operação complexa e não é possível determinar uma prestação principal, uma vez que todos os elementos que a compõem têm a mesma importância.

⁸⁹ Os princípios orientadores a este respeito são bem desenvolvidos pelo TJUE. Por exemplo, ver acórdão de 25 de janeiro de 2001, Comissão contra República Francesa, C-429/97, EU: C:2001:54, em particular, os n.ºs 41 e 49.

Na opinião dos serviços da Comissão, nenhuma destas opções é provável que aconteça, não havendo margem para a aplicação das regras gerais relativas ao lugar das prestações de serviços constantes dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA nas situações referidas neste documento.

Com base no debate da 111ª reunião sobre o documento de trabalho preparado pelos Serviços da Comissão Europeia, de 30 de novembro de 2018⁹⁰, o Comité do IVA reconheceu quase por unanimidade que, tendo em conta as inúmeras variáveis dos modelos de negócio das plataformas, não era possível, à data, ter uma solução única sobre o tratamento em sede de IVA a conferir às atividades das plataformas eletrónicas. É necessário identificar casuisticamente as principais características da atividade, e as relações contratuais entre as três partes (entre a plataforma e o prestador subjacente; entre a plataforma e o utilizador; entre o prestador subjacente e o utilizador).

Não obstante, o Comité do IVA reconhece - quase por unanimidade - que, sempre que a plataforma eletrónica participa na prestação de um serviço, agindo em seu próprio nome, mas por conta de outrem que realiza materialmente o serviço, a plataforma deve ser considerada, de acordo com o artigo 28.º da Diretiva IVA, como tendo recebido e prestado pessoalmente o serviço em questão, o que se verifica quando a plataforma eletrónica assume perante o cliente a responsabilidade legal pelo correto funcionamento e fornecimento do serviço material/realmente executado por outra pessoa.

O Comité do IVA é de opinião, quase unânime, de que a plataforma eletrónica deve ser vista como sendo o prestador do serviço solicitado pelo cliente na verificação cumulativa das seguintes condições:

1) a plataforma exerce controlo sobre todos os aspetos relevantes necessários à prestação do serviço em causa (as condições em que a prestação é efectuada, tais como medidas de segurança, requisitos técnicos ou obrigações

⁹⁰ Orientações resultantes da 111ª reunião, de 30 de novembro de 2018, Documento A – taxud.c.1(2019)4045223 – 964: *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys (...)* (Document taxud.c.1(2018)1735106 – Working paper No 947).

formais para a realização da atividade, incentivos económicos para prestar o serviço num determinado momento e local e o preço pago pelo cliente);

2) o cliente médio vê a plataforma (e não a pessoa que executa o serviço em termos materiais) como o prestador do serviço;

3) o serviço, não sendo prestado eletronicamente pela pessoa que executa o serviço em termos materiais, não pode ser prestado nas mesmas condições sem o envolvimento da plataforma.

Caso estejam reunidas aquelas condições, o serviço deve ser considerado como um serviço único, e indivisível, fora do âmbito de aplicação do artigo 7.º, n.º 1 do Regulamento de Execução do IVA, não se enquadrando, nem como «serviço prestado por via eletrónica», nem como «serviço de intermediação».

As orientações resultantes destas primeiras discussões no Comité do IVA não facultam uma resposta quanto à questão fundamental de saber se as pessoas que transmitem bens e prestam serviços através da plataforma se qualificam de facto como sujeitos passivos.

Com efeito, as orientações limitam-se a afirmar que estas operações estão sujeitas a IVA se o particular, ao fornecer esses bens e serviços, exercer uma atividade económica que o qualifique como sujeito passivo.

Ademais, os debates relevaram que as delegações dos Estados-Membros não chegaram a um consenso sobre a natureza do serviço prestado pela plataforma, reconhecendo, no entanto, que na prática existem diferentes modelos de negócio. Em particular, partilharam visões muito divergentes sobre como qualificar as relações plataforma / utilizador / prestador (condutor ou anfitrião, *in casu*).

Na sequência da prolação do acórdão do TJUE, de 19 de dezembro de 2019, sob o processo C-390/18, do caso *Airbnb*, as autoridades espanholas também solicitaram um parecer ao Comité do IVA sobre a natureza dos serviços prestados pelas plataformas digitais que intervêm entre os anfitriões e os hóspedes para o arrendamento a curto prazo ou o arrendamento de bens imóveis. Em particular, a questão dizia respeito à natureza dos serviços prestados pela plataforma digital,

tendo em vista a determinação do lugar da prestação desses serviços: se constituem «serviços prestados por via eletrónica», tal como definidos pelo art.º 58.º da Diretiva IVA ou não (nomeadamente os referidos no anexo II), ou, se caso contrário, seriam qualificados como «serviços de intermediação», à semelhança da dúvida suscitada pela Estónia face à atividade da UBER.

Espanha considerou, na sua análise prévia, que os serviços prestados pelas plataformas que intervêm no arrendamento de bens imóveis a curto prazo, incluem, na maioria das vezes, uma série de funcionalidades⁹¹, que implicam que os serviços prestados não se qualifiquem como serviços prestados por via eletrónica, nos termos do art.º 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA. Consideram que a prestação de serviços de alojamento das plataformas deve ser tributada como serviços de intermediação para efeitos de IVA, posição alicerçada na doutrina do TJUE. Embora o serviço seja prestado através da Internet, não considerou que o serviço fosse um serviço essencialmente automatizado, pelo facto de esse tipo de intermediação requerer um envolvimento dinâmico, que essas plataformas executam, oferecendo não apenas um *site*, mas também uma ampla gama de serviços acessórios, que implicam uma intervenção humana ativa, e o exercício de uma influência decisiva sobre as condições em que o serviço principal é prestado.

Para uma correta análise dessas operações, foi preparado pelos Serviços da Comissão, o documento de trabalho n.º 990, de 18 de fevereiro de 2020⁹², que teve como ponto de partida as anteriores análises.

Nomeadamente, a dificuldade em determinar o lugar dos serviços prestados pelas plataformas que operam no sector do alojamento já tinha sido apontada no documento de trabalho sobre o tratamento do IVA da economia da partilha (n.º 086), que foi discutido no GFV, na reunião de 5 de abril de 2019.

⁹¹ As seguintes funcionalidades são citadas como exemplo:

- A possibilidade de anfitriões e hóspedes fazerem comentários uns sobre os outros;
- Apoio ao cliente caso haja algum problema com as reservas;
- O facto de o preço do serviço prestado pela plataforma depender de alguns fatores;
- O facto de poder ser oferecido um seguro de proteção ao hóspede;
- O facto de serem oferecidos serviços online adicionais. Alguns deles exigem que o anfitrião cumpra determinados padrões, que são estabelecidos pela própria plataforma. A fim de avaliar o cumprimento dessas normas, algumas visitas físicas no local aos edifícios e verificações específicas podem ser realizadas em nome da plataforma.

⁹² WP 990 - *Services supplied by digital platforms intervening in short-term leasing or renting of immovable property* - taxud.c.1(2020)1181920 – EN.

Com base no documento de trabalho n.º 906, de 6 de junho de 2016, o Comité do IVA discutiu a interação entre os serviços prestados por via eletrónica e os serviços de intermediação prestados em ambiente digital. As Orientações⁹³ resultantes dessa discussão indicam que a questão fundamental para distinguir entre os serviços acima mencionados é a questão de saber se a prestação do serviço exige apenas uma «intervenção humana mínima» ou mais do que uma «intervenção humana mínima», na aceção do art.º 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA. Especificamente, as Orientações que resultaram desse mesmo debate afirmam o seguinte:

“1. O Comité do IVA concorda quase por unanimidade que os serviços de intermediação, prestados em nome e por conta de outrem, que são relativos às prestações de serviços de natureza tangível, elencadas no artigo 7.º, n.º 3, alíneas t) e (u), do Regulamento de Execução do IVA, não devem ser abrangidos por essas disposições.

2. O Comité do IVA reconhece quase por unanimidade que o lugar da prestação dos serviços qualificados como serviços de intermediação, prestados em nome e por conta de outrem, a uma pessoa que não seja sujeito passivo, é o lugar onde a operação subjacente é realizada, em conformidade com o artigo 46.º da Diretiva IVA.

3. O Comité do IVA concorda quase por unanimidade que, para serem qualificados como serviços de intermediação e, portanto, serem abrangidos pelo artigo 46.º da Diretiva IVA, os serviços prestados em ambiente digital exigem uma participação ativa do intermediário que vai além do fornecimento automatizado, apenas com a utilização de uma intervenção humana mínima (na aceção do artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de execução do IVA). Em particular, quando um serviço individual exige reações não automatizadas, humanas e distintas por parte do prestador, o Comité do IVA concorda de forma quase unânime que os serviços devem ser considerados como exigindo uma participação ativa do intermediário.

4. O Comité do IVA considera quase por unanimidade que os serviços de plataformas digitais que prestam serviços automatizados e passivos, que exigem

⁹³ Orientações resultantes da 107.ª Reunião, de 8 de julho de 2016 - Documento D - taxud.c.1 (2017) 1402399 - 914, VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context (Document taxud.c.1(2016)3297911 – Working paper Nº 906).

apenas uma intervenção humana mínima (na aceção do artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de execução do IVA), e que permitem que duas partes entrem em contacto com vista à obtenção de bens ou serviços separados, não preenchem as condições para serem considerados serviços de intermediação e, por conseguinte, não são abrangidos pelo artigo 46.º da Diretiva IVA. Por exemplo, quando um serviço consiste numa oferta gerada automaticamente a partir de um computador através da Internet ou de outra rede eletrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário, o Comité do IVA confirma quase por unanimidade que deve ser considerado um serviço passivo automatizado.»

Posteriormente, teve oportunidade de desenvolver o termo de «intervenção humana mínima», prevista no artigo 7.º, n.º 1 do Regulamento de Execução do IVA, também sob a forma de Orientações⁹⁴ que declaram o seguinte:

«1. O Comité do IVA concorda de forma quase unânime que, no que diz respeito ao âmbito da definição de “serviços prestados por via eletrónica”, tal como previsto no artigo 7.º, n.º 1 do Regulamento de execução do IVA:

(a) a atividade independente de terceiro/parte terceira, sobre o qual o serviço em análise se relaciona, é irrelevante para a determinação do que é “intervenção humana mínima”;

(b) a atividade do pessoal do prestador de serviços, realizada independentemente de qualquer solicitação individual de um cliente para prestar um determinado serviço, deve considerar-se como enquadrada nos limites da “intervenção humana mínima”.

2. O Comité do IVA concorda por unanimidade que, quando a atividade humana do prestador incide em ajustamentos genéricos e não específicos ao ambiente do sistema e não em resposta a pedidos individuais feitos pelos clientes, tal atividade não ultrapassa a «intervenção humana mínima», requisito incluído na definição de serviços prestados por via eletrónica.

Por conseguinte, o Comité do IVA confirma por unanimidade que o trabalho do pessoal de uma empresa de prestação de serviços on-line num sistema através do qual

⁹⁴ Orientações resultantes da 108.ª Reunião de 27-28 de março de 2017 Documento C - taxud.c.1 (2018) 2397450-930, VAT 2015: *Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention (second follow-up)* (Document taxud.c.1(2017)1270284 – Working paper Nº 919).

os serviços são prestados com o objetivo de sua constante atualização, personalização ou melhoria, será considerada como estando dentro dos limites da “intervenção humana mínima” desde que o trabalho não vise responder a solicitações individuais de clientes, mas a alterações genéricas e não específicas do ambiente do sistema como tal.

O Comité do IVA também concorda por unanimidade que o pessoal de uma empresa que gere o sistema em tempo real, com o objetivo de evitar que o sistema falhe como resultado de ações tomadas pelos clientes que solicitam a prestação de um serviço, será considerado como agindo dentro dos limites da “intervenção humana mínima”.

É, portanto, opinião unânime do Comité do IVA que os tipos de procedimentos mencionados são comparáveis à configuração inicial do sistema, à sua manutenção regular e à sua reparação.

(...)»

A interpretação da Comissão⁹⁵ é a de que, um elemento essencial para determinar se uma prestação requer mais do que uma intervenção humana mínima, é se o serviço prestado inclui um elemento de participação ativa do prestador (a plataforma neste caso) especificamente adaptado às necessidades do cliente. De notar que, o avanço das novas tecnologias (contratos inteligentes, inteligência artificial) implica que o critério de «intervenção humana mínima» seja dinâmico, tendo em conta a probabilidade da sua evolução rápida, o que faz com que algumas plataformas possam estar mais avançadas no uso dessas novas tecnologias. Apesar dessas funcionalidades poderem fazer parte dos serviços prestados no mercado online, o art.º 7.º, n.º 2, al. d) do Regulamento de Execução do IVA estipula que estes serviços são abrangidos pelo art.º 7.º, n.º 1, desse Regulamento, o que significa que é incontestável que a realização desses serviços envolve apenas uma intervenção humana mínima. No caso de a plataforma fornecer dois serviços como contrapartida, um ao anfitrião e outro ao hóspede, a natureza de cada um destes serviços que são prestados pela plataforma deve ser avaliado separadamente. O resultado pode ser idêntico, mas não é necessariamente o caso. Pode acontecer que, para a plataforma que presta o seu serviço ao anfitrião, seja necessária mais do que

⁹⁵ V. referido documento de trabalho n.º 990.

uma intervenção humana mínima, enquanto a prestação do seu serviço ao hóspede não requer mais do que uma intervenção humana mínima ou vice-versa. Dada a grande variedade na forma como as plataformas intervêm no arrendamento a curto prazo ou no arrendamento de bens imóveis, à data, os serviços da Comissão consideraram que não era viável tirar uma conclusão geral, no sentido de a prestação destes serviços requererem, de facto, mais do que uma intervenção humana mínima.

A este respeito, a Comissão preferiu assumir a posição de que o que confere relevância é que um mesmo serviço não pode ter tratamento distinto, em sede de IVA, consoante o meio utilizado para o prestar. Se assim fosse, toda a economia das plataformas - independentemente da natureza dos serviços prestados - seriam serviços eletrónicos (englobava a locação de imóveis próprios, a venda em nome próprio de bilhetes para espetáculos, a venda de bilhetes de transportes, a locação de meios de transporte e os serviços de intermediação). Essa abordagem mudaria o lugar da tributação de todos os serviços prestados por plataformas.

A nosso ver, as citadas Orientações do Comité do IVA, sobre os serviços eletrónicos, não podem ser aplicadas de forma generalizada (e literal) pelas plataformas, senão tal aplicação *tout court* até poderia derrogar o n.º 3 do art.º 7.º do Regulamento, nomeadamente o disposto nas suas alíneas t) e u)⁹⁶, se o serviço da plataforma fosse prestado de forma automatizada. Contrariamente às orientações do Comité do IVA, o art.º 31.º do Regulamento é vinculativo, e não foi objeto de análise no respetivo documento de trabalho (WP 990)⁹⁷.

⁹⁶ «Artigo 7.º - 1 do Regulamento de Execução do IVA - Entende-se por «serviços prestados por via eletrónica» a que se refere a Diretiva 2006/112/CE, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação. 3. O n.º 1 não abrange o seguinte: t) Bilhetes para manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares reservados pela Internet; u) Alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares reservados pela Internet.»

⁹⁷ «Artigo 31.º do Regulamento de Execução do IVA - As prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem que consistam na intermediação da prestação de um serviço de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com uma função análoga são abrangidos: a) Pelo artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, se forem prestados a um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo mas seja considerada sujeito passivo; b) Pelo artigo 46.º da referida diretiva se forem prestados a uma pessoa que não seja sujeito passivo.»

Além disso, não foi levada a cabo uma análise também muito importante, nomeadamente, a do art.º 7.º, n.º 3 do Regulamento, em especial das alíneas t) e u), possivelmente por considerar que no caso do alojamento se trata de situações em que a plataforma disponibiliza serviços de alojamento em nome próprio. Todavia, estas alíneas foram precisamente introduzidas para clarificar qual o tratamento dos serviços prestados por intermediários *online*, como se depreende do considerando (15) do Regulamento de Execução n.º 1042/2013, do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços⁹⁸.

Em suma, poderá afiançar-se que, em teoria, a análise da Comissão estava correta, porque, de facto, cada caso é um caso. Mas sem ter em consideração todo o quadro legal aplicável, a análise revelou-se incompleta, o que é compreensível dado que as conclusões sobre este tipo de atividade ainda se encontravam numa fase embrionária.

Na sequência da jurisprudência emanada pelo TJUE (quer do acórdão “Elite Taxi”, quer do acórdão “Airbnb”), o GFV também se reuniu, mais precisamente a 16 de abril de 2020⁹⁹, para discutir o tratamento em sede de IVA da economia das plataformas. O respetivo documento de trabalho debruça-se sobre os vários acórdãos, não diretamente relacionados com o tema, mas considerados relevantes; estabelece uma série de opções para um futuro tratamento do IVA na economia das plataformas que poderiam ser mais exploradas, e indica as potenciais vantagens e desvantagens dessas opções. Analisa, ainda, o papel que as plataformas poderiam desempenhar como fornecedoras de informação e/ou na cobrança do imposto.

A análise teve por base a relação de três intervenientes numa operação:

- 1) plataforma (como interface eletrónica, tal como definida na legislação europeia);
- 2) fornecedor de bens ou prestador de serviços;

⁹⁸ “Nos termos da Diretiva 2006/112/CE, o acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares continua a ser tributado no lugar onde essas manifestações se realizam efetivamente. Deverá clarificar-se que o mesmo se aplica se os bilhetes para essas manifestações não forem vendidos diretamente pelo organizador, mas sim distribuídos através de intermediários.”

⁹⁹ Cf. documento de trabalho GFV .º 097, *VAT treatment of the Platform Economy*, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472.

3) utilizador.

No que concerne ao acórdão “Elite Taxi”, o GFV retirou as seguintes conclusões para efeitos de aplicação no campo do IVA:

(i) os serviços prestados por uma plataforma com as mesmas características da Uber são qualificados como transporte e não como intermediação;

(ii) a plataforma, nesse caso, exerce uma influência decisiva sobre os utilizadores que vai além de uma mera atividade de intermediação;

(iii) o serviço prestado pela plataforma e o serviço de transporte devem ser vistos como um todo ao abrigo da legislação “não IVA”.

No caso do acórdão “Airbnb”, suprarreferido, o GFV considerou que se extraíam as seguintes ilações:

- Sendo os serviços de alojamento prestados em ligação com outros serviços acessórios, deverão ser considerados em conjunto com o serviço de intermediação prestado pela plataforma digital;

- A remuneração do serviço de intermediação inclui todo o serviço de intermediação à medida que flui do hóspede/consumidor para a plataforma;

- Um elemento decisivo foi o facto dos anfitriões, que são prestadores de serviços, não serem influenciados por nenhuma condição imposta pela plataforma.

E que os pontos fulcrais a determinar correspondem aos seguintes:

- No que diz respeito às operações entre o prestador e o utilizador, a questão principal é o estatuto do prestador: o prestador é ou não sujeito passivo de IVA;

- No que diz respeito às operações entre a interface eletrónica e o prestador e entre a interface eletrónica e o utilizador, a questão fundamental é a natureza do serviço prestado pela interface eletrónica ao prestador e/ou utilizador;

- O papel da interface eletrónica na garantia da cobrança do IVA devido.

Levantadas as principais dificuldades, que advêm da lacuna de regras comuns e com a circunstância de estar em causa frequentemente particulares que não estão familiarizados com as possíveis consequências do IVA desencadeadas pela

atividade que exercem numa base não profissional, o GFV propôs algumas soluções que visavam alterar as regras existentes e criar um quadro jurídico estável, de fácil cumprimento e controlo:

- A clarificação da aplicação do artigo 2.º, n.º 1 e do artigo 9.º da Diretiva IVA através de novas disposições no Regulamento de Execução do IVA;

- Criação de uma presunção ilidível, segundo a qual o prestador se torna sujeito passivo ao ultrapassar um determinado limiar;

- Uma *fictio iuris*, no artigo 43.º da Diretiva IVA, para as regras do lugar da prestação segundo as quais, uma pessoa que realiza quaisquer operações através de uma interface é um sujeito passivo;

- Clarificar que os serviços prestados pela interface eletrónica ao utilizador estão abrangidos pelo art.º 7.º do Regulamento de Execução do IVA, como serviços eletrónicos;

- Regra específica uniforme para o lugar da tributação do serviço prestado pela plataforma.

No contexto de uma reunião do Comité do IVA¹⁰⁰, de 12 de junho de 2020, os serviços da Comissão alertaram para o risco de poder ocorrer uma sobreposição legal do âmbito de aplicação dos serviços prestados por via eletrónica e dos serviços de intermediação e sublinharam a importância de uma abordagem harmonizada. Reconheceram que tal implicaria alterar o Regulamento de Execução do IVA, mas, tentaram resolver o problema através da interpretação das regras atuais. Também foi enfatizado que a análise se devia concentrar na natureza dos serviços prestados pelas plataformas em geral, ao invés de plataformas individuais e os seus modelos de negócios, pelo facto de as plataformas terem modelos de negócios diferentes e uma única plataforma poder até operar modelos de negócios diferentes com a prestação de serviços diferentes. De forma cautelosa, a Comissão referiu que o impacto do avanço rápido das tecnologias deve ser examinado com cuidado, pois o que é considerado envolvimento ativo hoje pode não ser amanhã.

¹⁰⁰ Cf. Working Paper N.º 996 FINAL, MINUTES 116th meeting, taxud.c.1(2020)8116929 – EN, 1 de dezembro de 2020, p. 10.

Em simultâneo, a Comissão Europeia lançou o «Plano de Ação Para Uma Tributação Justa e Simples que Apoie a Estratégia de Recuperação»¹⁰¹, que incluía a adaptação do quadro do IVA à «economia das plataformas», como ação n.º 23¹⁰². Reconhecia-se, nesse documento, que a iniciativa de adaptar o quadro do IVA à economia colaborativa exigia, necessariamente, a apresentação de uma proposta legislativa de alteração da Diretiva IVA, de modo a proporcionar clareza e segurança jurídica aos intervenientes. Propunha-se, igualmente, examinar o papel que as plataformas podem ter para garantir a cobrança do imposto, se de mera recolha e fornecimento de informações às autoridades fiscais ou uma participação mais ativa¹⁰³.

Ainda no âmbito das iniciativas que integravam o pacote fiscal, num esforço para regulamentar as operações de bens e serviços realizados através de plataformas digitais, o Conselho da União Europeia aprovou a Diretiva 2021/514, de 22 de março de 2021 (conhecida como “DAC 7”), que alterou a Diretiva 2011/16/UE, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade¹⁰⁴. Pretendeu introduzir uma troca automática de informações entre as administrações fiscais dos Estados-Membros relativa a rendimentos/receitas geradas por vendedores nas plataformas digitais, com o intuito de ajudar à verificação do pagamento apropriado de impostos por quem auferir dinheiro através de plataformas digitais. Obteve-se, assim, um reforço da cooperação administrativa através do esclarecimento das regras existentes, e uma mitigação dos custos de conformidade, através de uma norma comum de comunicação de informações a nível da UE. Pese embora vise a comunicação dos rendimentos auferidos para efeitos de determinação correta dos impostos sobre o

¹⁰¹ Para saber mais sobre este Plano v. Darya Budova, “Plan de Acción sobre el IVA de la Comisión Europea”, in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 47, p. 164-171, 2017.

¹⁰² Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 22 de julho de 2020, COM (2020) 312 final, n.º 23:

«23. Adaptar o quadro do IVA à economia das plataformas. O rápido desenvolvimento da economia das plataformas levanta questões sobre o tratamento do IVA das operações entre utilizadores facilitadas pelas plataformas (as pessoas que oferecem serviços ou bens nas plataformas são sujeitos passivos para efeitos de IVA ou não?) e dos serviços prestados pelas plataformas (qual é a natureza do serviço?). A Comissão apresentará uma proposta legislativa para alterar a Diretiva IVA que deverá proporcionar clareza e segurança jurídica aos intervenientes. Além disso, será examinado o papel que as plataformas podem ter para garantir a cobrança do imposto.»

¹⁰³ Cf. p. 17 da Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 22 de julho de 2020, COM (2020) 312 final.

¹⁰⁴ A respeito desta Diretiva, v. Ana Paula Dourado, in *Governança Fiscal Global*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, pp. 334-339.

rendimento, atendendo à importância do IVA para o funcionamento do mercado interno, é conveniente esclarecer que as informações comunicadas entre os Estados-Membros podem ser utilizadas também para o estabelecimento, a administração e a aplicação do IVA e de outros impostos indiretos¹⁰⁵. De notar que, o tipo de informação que as plataformas digitais têm de transmitir às autoridades fiscais ao abrigo do DAC7 tem algumas semelhanças com a informação que uma interface eletrónica tem, desde 1 de janeiro de 2021, de manter nos seus registos, de acordo com o artigo 242.º-A da Diretiva do IVA.

A implementação da DAC7 garante que as autoridades fiscais obtenham regularmente informações sobre os vendedores que realizam fornecimentos de bens e/ou sobre os prestadores de serviços facilitados pelas interfaces eletrónicas aos utilizadores. A informação permite, principalmente, às autoridades fiscais detetar utilizadores que exerçam regularmente uma atividade económica e que tenham cumprido as suas obrigações em matéria de IVA. Uma interface eletrónica pode, de facto, desempenhar um papel fundamental na recolha e disponibilização de informações e na cobrança do IVA devido sobre a operação subjacente que facilita. Como as disposições da DAC7 apenas entraram em vigor em 1 de janeiro de 2023¹⁰⁶, devido ao tempo relativamente curto do seu funcionamento, o seu impacto total na eficácia da cobrança de impostos, cumprimento e a luta contra a fraude e a elisão fiscais ainda não foi avaliada.

A reflexão sobre o tratamento em sede de IVA a conferir à atividade prosseguida pelas plataformas eletrónicas foi depois conduzida a um nível especializado, com a criação formal de um Subgrupo do GFV e do VEG, com vista à elaboração de um estudo/relatório¹⁰⁷.

Os debates ocorridos (9 reuniões durante o ano de 2021) incidiram sobre os possíveis papéis que as plataformas podem e devem assumir para efeitos de IVA e várias opções possíveis: - o impacto potencial da aplicação da regra do fornecedor

¹⁰⁵ V. considerando 30) da Diretiva 2021/514, de 22 de março de 2021.

¹⁰⁶ A DAC7 foi transposta para o ordenamento jurídico português pela Lei n.º 36/2023, de 26 de julho.

¹⁰⁷ Designado de "SUB-GROUP VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY". Na 7ª reunião, de 18 de maio de 2021, participaram representantes de plataformas dos sectores do alojamento e transporte, designadamente, *Airbnb*, *Austrian FarmHolidays*, *BlaBlacar*, *Booking*, *Expedia*, *Free Now* e *Uber*. Dessa reunião, resultou evidente que a aplicação das regras do IVA não é direta e não tem uma abordagem uniforme, e que as obrigações de informar e a interação entre plataformas e fornecedores de bens e serviços têm um papel fundamental para melhorar o cumprimento fiscal e prevenir fraude.

presumido, aplicado no comércio eletrónico; - os encargos administrativos gerados pelas atuais obrigações de manutenção de registos - como garantir uma tributação eficaz e o cumprimento direto das regras do IVA.

O estudo solicitado visou refletir, mormente, sobre a natureza da taxa de serviço cobrada por uma plataforma; as regras de localização, particularmente nos serviços B2C; - a responsabilidade conjunta e solidária (hipótese prontamente descartada por não contribuir para a simplificação do sistema do IVA¹⁰⁸).

Na sequência do trabalho do Subgrupo sobre a Economia das Plataformas, de dois *workshops* no âmbito do programa Fiscalis, e do Volume 2 do Estudo «IVA na Era Digital»¹⁰⁹, os serviços da Comissão consideraram que ainda era necessária uma análise mais aprofundada de certos aspectos das opções políticas. Em particular, merecia especial atenção a eficiência das opções propostas para lidar com as áreas mais problemáticas identificadas no estudo, como elas poderiam funcionar na prática e as decisões necessárias à sua implementação.

As áreas problemáticas identificadas no estudo foram as seguintes:

- Regras de IVA pouco claras e não harmonizadas – relacionadas especificamente com o «estatuto jurídico-tributário do prestador»; «natureza dos serviços e lugar da prestação»; e «obrigações de apresentação de relatórios e manutenção de registos»;

- Dificuldades em fazer cumprir com as regras do IVA na economia das plataformas;

- Falta de igualdade e neutralidade na área do IVA.

Essa análise foi efetuada, em 2022, no GFV n.º 116¹¹⁰, que se apercebeu que as opções políticas propostas por aqueles grupos e no estudo económico, não são mutuamente exclusivas (apenas a manutenção do *status quo*), pelo que uma opção ideal poderia ser uma combinação de duas ou mais das opções identificadas. De facto, um regime de fornecedor presumido juntamente com alguma clarificação das

¹⁰⁸ V. 7ª reunião do subgrupo – documento de 15 de junho de 2021: *taxud.c.1(2021)4386234 - Subgroup Platform Economy "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", Minutes 7th Meeting – 18 may 2021*».

¹⁰⁹ VAT in the Digital Age: Volume 2 The VAT Treatment of the Platform Economy, Economisti Associati, de março de 2022).

¹¹⁰ «Group on the Future of VAT 37th meeting – 09 February 2022 - *taxud.c.1(2022)669826 - Brussels, 26 January 2022 - VAT in the Platform Economy – focus on specific issues – follow up*».

regras do IVA contribuiria de alguma forma para resolver as três áreas problemáticas, na medida em que certas regras poderiam ser harmonizadas e clarificadas; o cumprimento do IVA seria mais fácil para as empresas e os Estados-Membros se as plataformas assumissem um papel mais importante na cobrança do IVA (reduzindo assim as incertezas para os fornecedores), e a atual falta de neutralidade fiscal que existe entre a plataforma e as economias tradicionais seria atenuada se as prestações semelhantes tivessem o mesmo tratamento de IVA.

Concretamente foi delineado o seguinte esboço das opções políticas possíveis, decorrentes das várias análises efetuadas, que ficaram refletidas no documento preparado pelos serviços da Comissão, para a reunião do GFV 116:

1) Opção A – *Status Quo*

Este cenário não implicaria qualquer iniciativa legislativa por parte da Comissão Europeia, com a desvantagem, porém, de uma maior fragmentação, à medida que os Estados-Membros introduzissem a sua própria legislação nacional no que diz respeito à economia das plataformas. Não obstante, a Comissão poderia ainda assim adotar medidas não legislativas, tais como esclarecimentos através de orientações do Comité do IVA ou de notas explicativas.

2) Opção B – Clarificação das regras do IVA para a economia das plataformas

Esta opção envolve medidas legislativas para clarificar certas regras para a economia das plataformas, sem, todavia, introduzir um novo regime, e pode subdividir-se em três:

a) Opção B1 - Esclarecimento sobre a natureza do serviço de facilitação prestado pela plataforma e do lugar da prestação

Neste caso, a Comissão proporia uma alteração legislativa à Diretiva IVA a esclarecer se o serviço de facilitação prestado pela plataforma é um serviço prestado por via eletrónica ou um serviço de intermediação.

A consequência de se entender que se trata de um serviço prestado por via eletrónica seria que o lugar da prestação, quer nas operações B2B, quer nas operações B2C, seria o lugar onde o destinatário tem domicílio ou residência habitual.

No caso de ser considerado um serviço de intermediação, o lugar da prestação nas operações B2B continuaria a ser o lugar onde o destinatário tem domicílio ou residência habitual (regra do art.º 44.º da Diretiva IVA), mas nas operações B2C seria o lugar onde se efetua a prestação da operação principal (atual art.º 46.º da Diretiva IVA).

b) Opção B2 – Introdução de uma presunção ilidível sobre o estatuto de prestador das plataformas

Embora um sujeito passivo seja incentivado a comunicar o seu número de IVA à plataforma para receber uma fatura, o mesmo não acontecerá com os sujeitos passivos sem direito à dedução, por exemplo, ou com os particulares. Com efeito, os particulares podem nem sequer ter conhecimento de que podem ser sujeitos passivos. Isto causa dificuldades e pode resultar na classificação errada do tratamento do IVA da prestação subjacente e do serviço de facilitação da plataforma. Como resultado, a opção B2 introduz uma presunção ilidível de que o prestador não é considerado um sujeito passivo, a menos que forneça um número de IVA à plataforma. Contudo, como alguns sujeitos passivos podem não ter um número de IVA (por exemplo, em 17 Estados-Membros não é atribuído um número de IVA às PME), quando um prestador não fornece um número de IVA, também seria obrigado a declarar que não é um sujeito passivo. Isto poderia ser acompanhado de medidas destinadas a facilitar o cumprimento: a) uma lista online dos casos de números de IVA não atribuídos aos sujeitos passivos nos Estados-Membros; b) uma revisão a mais longo prazo das regras relativas à atribuição de números de IVA, exigindo que sejam atribuídos números de IVA a todos os sujeitos passivos; e c) verificação cruzada de informações pelos Estados-Membros através do artigo 242.º da Diretiva IVA e da DAC7.

c) Opção B3 - A simplificação das obrigações de conservação de registos

Com base no artigo 242.º-A da Diretiva IVA e nos artigos 54.º-B e 54.º-C do Regulamento de Execução do IVA, as plataformas são obrigadas a manter os registos das entregas de bens e das prestações de serviços que “facilitam” a pessoas que não sejam sujeitos passivos, disponibilizando-os aos Estados-Membros sob pedido¹¹¹. Além disso, as plataformas são obrigadas a conservar determinadas informações ao abrigo do Regulamento DAC7. Algumas destas informações são difíceis de recuperar, outras são duplicadas e os Estados-Membros dispõem frequentemente de meios de transmissão diferentes.

O GFV explorou a opção de simplificar estas obrigações de conservação de registos, no entanto, nenhuma política de pleno direito foi proposta no estudo, pelas seguintes razões:

- Uma revisão completa das obrigações de conservação de registos para as plataformas iria além da Diretiva IVA e do Regulamento de Execução;
- Teria de ter em conta as obrigações recentemente introduzidas cujos efeitos ainda não foram avaliados.
- Qualquer quadro jurídico tornar-se-ia rapidamente desatualizado.

d) Opções C a E, as opções do prestador presumido

No regime do prestador presumido, a plataforma é considerada a prestadora do serviço para determinadas operações efetuadas a título oneroso.

¹¹¹ Durante um prazo de dez anos a contar do final do ano em que a operação tiver sido efetuada, nos termos do segundo parágrafo do n.º 2 do art.º 242.º-A da Diretiva IVA. Por exemplo, relativamente às prestações de serviços efetuadas em 2028, a interface eletrónica deve conservar os registos até ao final de 2038. Estes registos devem ser suficientemente detalhados e disponibilizados por via eletrónica a pedido dos Estados-Membros. As informações que devem ser conservadas nos registos da interface eletrónica têm em conta a natureza das informações à disposição desse sujeito passivo (interface eletrónica), a sua pertinência para a administração fiscal e a sua proporcionalidade face ao objetivo da disposição. Devem ter igualmente em conta a necessidade de respeitar o Regulamento (UE) 2016/679 (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados). O prazo de dez anos coaduna-se com o prazo geral de conservação de documentação fiscal do direito interno português (art.º 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas). O Parlamento Europeu propõe uma redução para sete anos – Cf. Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital.

A opção C tem um âmbito restrito e aplica-se apenas a determinados serviços de alojamento e transporte.

A opção D aplica-se a todos os serviços de alojamento e transporte.

A opção E corresponde a aplicar a todos os serviços.

O modelo do prestador presumido proposto aplica-se quando o prestador dos serviços é:

- Uma pessoa não estabelecida e não registada para efeitos do IVA na UE; ou
- Quando estabelecido na UE é uma pessoa que não seja sujeito passivo (particular) ou
- Um membro do «Grupo dos Quatro»: (i) sujeitos passivos que efetuam apenas entregas de bens ou serviços em relação aos quais o IVA não é dedutível; (ii) sujeitos passivos sujeitos ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas; (iii) sujeitos passivos abrangidos pelo regime especial das pequenas empresas; e (iv) pessoas coletivas que não são sujeitos passivos de imposto.

Algumas das medidas consideradas na Opção B devem ser adotadas ou adaptadas no âmbito do regime do prestador presumido, nomeadamente:

- Uma nova regra para o lugar da prestação dos serviços da plataforma, resultante da análise das alternativas da subopção B.1;
- Uma presunção que determina o estatuto do prestador, que por sua vez determina o âmbito de aplicação do regime do prestador presumido. Esta presunção deve ser diferente da descrita na subopção B.

Como veremos adiante com mais detalhe, foi proposta a opção política B, de clarificação das regras do IVA para a economia das plataformas, com a introdução do modelo do prestador presumido que opera por via de uma presunção ilidível (opção B2).

1.4.2. OCDE

As discussões ao nível da UE decorrem no contexto de um quadro jurídico comum, ou seja, a legislação da UE em matéria de IVA e, por conseguinte, são diferentes daquelas que decorrem ao nível da OCDE. Não obstante, as políticas fiscais que devem ser aplicadas à digitalização da economia e a elaboração de instrumentos e de soluções operacionais têm de ser coordenadas a nível internacional. Por conseguinte, é de acolher favoravelmente a estreita cooperação entre a Comissão Europeia, os Estados-Membros e a OCDE/G20 no estudo e desenvolvimento sobre a tributação da economia colaborativa¹¹². As administrações fiscais em todo o mundo expressaram claramente a necessidade, que foi confirmada pela comunidade empresarial, de que a OCDE trabalhasse neste tópico¹¹³.

O Grupo de Trabalho n.º 9 da OCDE sobre Impostos sobre o Consumo (WP9), em estreita consulta com a comunidade empresarial através do Grupo de Aconselhamento Técnico (TAG), tem trabalho, sobretudo, no papel das plataformas de economia colaborativa e digital em relação à cobrança de IVA e GST¹¹⁴, no que diz respeito às atividades facilitadas pelas plataformas, mas não diretamente desempenhadas por elas. Além disso, o trabalho da OCDE está limitado aos dois setores objeto do presente estudo, a saber, o alojamento e o transporte, exclusivamente, atividades com contrapartida monetária.

Foi criado um grupo de peritos de economia de partilha composto por 18 países, alguns representantes de empresas e os serviços da Comissão, com dois subgrupos, um sobre transportes e outro sobre alojamento¹¹⁵.

Posteriormente, a OCDE conseguiu proceder a uma análise abrangente no tratamento da economia de partilha na perspetiva do IVA, no relatório “The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and

¹¹² Neste sentido, o Parecer do Comité Económico e Social Europeu — Tributação da economia colaborativa — Obrigações em matéria de comunicação de informações (aditamento a parecer) (2020/C 364/09), de 16 de julho de 2020.

¹¹³ Cf. documento de trabalho GFV N.º 097, *VAT treatment of the Platform Economy*, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472 – EN, p. 11.

¹¹⁴ V. OCDE, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* (OECD Publishing 2019).

¹¹⁵ V. *Working Paper N.º 996 FINAL*, Minutes 116th meeting, taxud.c.1(2020)8116929 – EN, 1 de dezembro de 2020, p. 5.

Administration”¹¹⁶, de 2021 (que complementa o estudo de 2019), para abordar a questão de como aplicar impostos indiretos a este setor emergente.

Para a OCDE, o crescimento da economia colaborativa ainda está numa fase inicial, embora já tenha transformado uma série de sectores e ainda esteja em constante mudança e evolução. Por isso, no relatório não tenta definir o termo “economia de partilha”, por ser um conceito que provavelmente evoluirá com o tempo¹¹⁷.

O Grupo de Trabalho n.º 10 da OCDE sobre troca de informações (WP10) prosseguiu o trabalho na área da economia de partilha, mais concretamente no desenvolvimento de um quadro modelo destinado a impor obrigações de comunicação de informações nas plataformas digitais. O modelo visou ser adotado pelas jurisdições interessadas numa base uniforme para recolher informações sobre operações e rendimentos realizados pelos vendedores da plataforma. De momento, este quadro abrangeria apenas determinados serviços facilitados por plataformas. Para não multiplicar as diferentes obrigações impostas às plataformas, os membros da OCDE consideraram importante que este modelo de regras também possa ser utilizado para efeitos de impostos indiretos. Como resultado, nesse domínio da troca de informação e da cooperação administrativa, a OCDE elaborou um documento com regras-modelo para a comunicação de informações por parte dos operadores de plataformas no que diz respeito aos vendedores na economia colaborativa e de serviços a pedido¹¹⁸. Dada a frequência com que as plataformas digitais, bem como os vendedores que nelas operam, realizam atividades transfronteiriças, é razoável esperar que as jurisdições de países terceiros tenham incentivos suficientes para seguir o exemplo da União e pôr em prática, em conformidade com as regras-modelo, a recolha e a troca automática mútua das informações em causa sobre os vendedores, sujeitas a comunicação. Embora o seu âmbito de aplicação não seja idêntico ao da DAC 7, no que diz respeito aos vendedores sobre os quais devem obrigatoriamente ser comunicadas informações e às plataformas digitais através

¹¹⁶ Relatório da OCDE, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, de 19 de abril de 2021 (e-book).

¹¹⁷ É dado o exemplo (no mencionado relatório de 2021) do uso potencial de carros autónomos no futuro, que poderia transformar o âmbito e a escala da economia de partilha tanto a nível nacional como global. Portanto, há uma necessidade de monitorização contínua dos desenvolvimentos nesta área.

¹¹⁸ Intitulado “*Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*”, publicado a 29 de março de 2022.

das quais essas informações devem ser comunicadas, as regras-modelo preveem a comunicação de informações equivalentes para as atividades relevantes abrangidas tanto pelo âmbito de aplicação daquela diretiva como pelo das regras-modelo, que poderão ser alargados para abranger outras atividades relevantes¹¹⁹.

CAPÍTULO II

2.1. Principais desafios ao sistema comum do IVA – preposições legais e questões dogmáticas

O rápido desenvolvimento da economia das plataformas tem suscitado questões sobre o tratamento do IVA a conferir às operações facilitadas por plataformas (as pessoas que oferecem serviços ou bens nas plataformas são sujeitos passivos para efeitos de IVA ou não? e qual a natureza dos serviços prestados pelas plataformas?).

Em tese, a tributação da economia das plataformas apresenta dois tipos de desafios ao atual sistema europeu do IVA¹²⁰.

O primeiro diz respeito à sua capacidade de desagregar, tanto no direito tributário, como em diferentes áreas do direito, categorias dicotómicas fundacionais e, assim, criar novos “híbridos” jurídicos. Na realidade, as linhas divisórias convencionais entre fornecedores e clientes, negócios e esferas privadas, empregados e independentes, em grande parte, não são mais viáveis como estruturas jurídicas organizacionais na economia colaborativa¹²¹.

Em segundo lugar, verifica-se a transição de um modelo linear de negócio, de transmissão da propriedade dos bens em cada estágio do circuito económico, em que o valor é sucessivamente acrescentado até ao retalho, para um modelo

¹¹⁹ V. considerando 16 da Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/EU relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

¹²⁰ V. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 324.

¹²¹ Em certo sentido, conforme explicado de forma elucidativa pelo juiz do Tribunal Distrital dos EUA, Chhabria, num caso que envolve a plataforma de economia colaborativa dos Estados Unidos que opera uma rede de táxis, a Lyft, aplicar as categorias jurídicas existentes aos modelos de negócios que caracterizam a economia de partilha é como tentar encaixar um "pino quadrado" em "orifícios redondos" Cf. US: Northern California District Court, 11 March 2015, *Patrick Cotter et al. v. LYFT Inc.*, Nº. 13-cv-04065-VC, 60 F. Supp. 3d 1067 (N.D. Cal. 2015), para. 7.

disruptivo em que plataformas de economia colaborativa geram valor através da construção de mercados virtuais que facilitam as operações entre dois grupos de utilizadores, ou seja, fornecedores individuais e clientes individuais, que, caso contrário, deixariam de interagir por conta própria, levando dessa forma a fronteira digital cada vez mais longe¹²².

Estes dois tipos de desafios colocam uma série de obstáculos, em primeiro lugar, em relação à aplicação das atuais categorias de IVA da UE e, em segundo lugar, em relação à reconstrução factual, para efeitos de IVA da UE, das operações tributáveis e das relações entre as várias partes, no que concerne à natureza e à qualificação dos serviços prestados.

A tributação destes novos modelos de negócio obriga a revisitar conceitos base do sistema comum do IVA. Por isso, para fazer face a esses desafios, é necessário, desde logo, obter resposta a cinco questões dogmáticas, equivalentes aos cinco pressupostos legais que sustentam o sistema europeu de IVA, à luz da Diretiva IVA, designadamente:

- i) QUEM tributar? [Sujeito passivo];
- ii) O QUÊ? [*Agir enquanto tal*];
- iii) QUAIS? [Operações tributáveis];
- iv) ONDE? [Localização da operação];
- v) QUANTO? [Contraprestação e nexos diretos; responsabilidade pela cobrança do imposto].

Para GIORGIO BERETTA, a resposta a estas questões é essencial para saber como a economia colaborativa realmente se enquadra no atual sistema de IVA da UE¹²³. Na identificação dos operadores económicos, para que exista sujeição ao IVA deve existir uma operação e uma pessoa, tributáveis. Na economia digital, a plataforma toma o papel de intermediário. O valor acrescentado ocorre através da interação de indivíduos facilitada pelas plataformas. - Quem é o sujeito passivo?

¹²² OECD/G20, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018* at pp. 15 and 207 (OECD Publishing 2018).

¹²³ Cf. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 15.

Quando é que está a atuar de forma independente no exercício de uma atividade económica? Quando a operação é tributável? Em que circunstâncias uma contraprestação é paga e se é possível identificar um nexo direto suficiente entre uma determinada operação e a sua contraprestação? Outra das dificuldades reside no facto de o termo “consumo” não estar definido na Diretiva IVA, nem no Regulamento de Execução do IVA.

2.1. Incidência subjetiva

Para efeitos de IVA é essencial determinar com precisão o conceito de «sujeito passivo», e se atua no quadro do exercício de uma atividade económica.

Nos termos do art.º 9.º, n.º 1, 1º parágrafo da Diretiva IVA, é sujeito passivo de IVA «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade».

Identificam-se quatro elementos distintos que preenchem o conceito: 1) qualquer pessoa; 2) qualquer lugar; 3) atividade económica; 4) de modo independente. Os dois primeiros não são especificamente abordados uma vez que o amplo âmbito subjetivo e geográfico implicado nessas expressões não é suficientemente determinante para a aferição do conceito. De qualquer modo, o conceito de sujeito passivo deve ser entendido *lato sensu* e, para esse efeito, as quatro condições estabelecidas no art.º 9.º devem ser interpretadas de forma ampla¹²⁴.

2.2. «Atividade económica»

Em primeiro lugar, é necessário estabelecer se o indivíduo que fornece bens ou serviços através de uma plataforma de economia colaborativa exerce uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, 2.º parágrafo da Diretiva IVA¹²⁵.

¹²⁴ Neste sentido, v. GIORGIO BERETTA, *op. cit.*, p. 77, com base na jurisprudência do TJUE que interpreta a definição de atividade económica de forma ampla, uma vez que o IVA é um imposto geral sobre o consumo. O próprio conceito de sujeito passivo da Diretiva é amplo.

¹²⁵ De acordo com o 2º parágrafo do n.º 1 do art.º 9.º da Diretiva IVA, entende-se por atividade económica «qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas *com carácter de permanência*».

Embora a operação entre um prestador de serviços e um utilizador não constitua *a priori* uma atividade económica, a relação de cada um deles com uma plataforma pode constituir uma atividade económica. Cada relação (utilizador-plataforma; prestador de serviços-plataforma; prestador de serviços-utilizador) deve ser analisada separadamente¹²⁶.

Independentemente do fim ou do resultado dessa atividade, a mesma não tem de ser, necessariamente, lucrativa. Porém, nos termos da legislação da UE apenas as atividades remuneradas constituem uma atividade económica¹²⁷. Para o TJUE, caso exista apenas um pagamento simbólico não há atividade económica (exceto as operações assimiladas)¹²⁸. Como mencionado *supra*, a Comissão Europeia é perentória em afirmar que os serviços prestados pela plataforma de forma gratuita ficam fora do âmbito de aplicação da Diretiva IVA¹²⁹.

A advogada-geral Juliane Kokott, face à jurisprudência do TJUE¹³⁰, identifica um pressuposto implícito no conceito de atividade económica, na aceção do art.º 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, parte final, da Diretiva IVA, na expressão «com o fim de auferir receitas com carácter de permanência», nomeadamente, *a participação no mercado*. Não há qualquer dúvida a este respeito, isto é, de que as plataformas da economia colaborativa participam no mercado¹³¹. Com efeito, na economia das plataformas quase tudo pode ser comercializado. Todavia, a distinção entre a esfera profissional e a privada, no que diz respeito aos prestadores de serviços, como o condutor da Uber e o anfitrião da Airbnb, já não é tão simples de estabelecer.

No que concerne à relação entre o prestador e o utilizador, a questão principal é a de saber se as atividades realizadas podem ser consideradas operações tributáveis na aceção da Diretiva IVA e devem ser objeto de IVA. No caso do

¹²⁶ Cf. «Agenda Europeia para a Economia Colaborativa» - Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 3, nota 6.

¹²⁷ V. acórdão do TJUE de 18 de dezembro de 2008, Jundt, C-281/06, ECLI:EU:C:2007:816, n.ºs 32, 33.

¹²⁸ Cf. n.º 21 do acórdão de 21 de setembro de 1988, Comissão/França, C-50/87.

¹²⁹ Ex.º *Crowdfunding e Blablacar* – v. Comité do IVA, documento de trabalho n.º 878, *VAT Treatment of Sharing Economy*, 22 de setembro de 2015, (taxud.c.1(2015)4370160), p. 10.

¹³⁰ Apresentadas em 23 de dezembro de 2015, no processo C-520/14, Gemeente Borsele, ECLI:EU:C:2015:855 (conclusões n.ºs 62 a 69).

¹³¹ Até pode ser invocado que contribuem para criar elas próprias o mercado no qual os seus utilizadores se encontram, mercado de dois lados onde dois grupos distintos interagem via tecnológica, comercial, e legal, configuradas pela plataforma, i.e., pelo “market maker”. – v. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 83.

alojamento, o respetivo serviço é prestado a título oneroso. Posteriormente, a questão que deve ser respondida é a de saber se o prestador (anfitrião ou condutor) que oferece alojamento ou presta o serviço de transporte se qualifica como sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, a saber, se exerce uma atividade económica de forma independente.

Do conceito de atividade económica, do art.º 9.º da Diretiva IVA, resulta expressamente o elemento de *continuidade*¹³², do qual se evidencia um *paradoxo sorítico*¹³³: a partir de quantas operações se poderá considerar um ente como sujeito passivo do imposto? A agir enquanto tal? Quais são as Prestações recíprocas? Contrapartida? Nexo direto?

Segundo GIORGIO BERETTA, a ideia de “continuidade” não pode ser entendida em termos absolutos. Ao invés, deve estar intimamente relacionada com a natureza peculiar da atividade em causa¹³⁴. Para este autor, o factor decisivo relativamente ao requisito de continuidade, tem a ver com determinar se a pessoa empreende “diligências ativas”¹³⁵ para o exercício efetivo de uma atividade económica, designadamente para comercializar sua própria propriedade, mobilizando recursos semelhantes aos de um produtor, um comerciante ou uma pessoa que presta serviços¹³⁶.

O autor conclui que o requisito de continuidade se encontra preenchido por todos os intervenientes na economia colaborativa, quer pelas plataformas, quer pelos prestadores individuais. No caso das plataformas, julga que é claro que exercem a atividade com o fim de obter receitas com carácter de permanência. Em geral, preenchem o requisito de prestação de serviços numa base constante. Quanto aos prestadores subjacentes, aparentemente também se verifica este requisito, pelo simples ato de adesão à plataforma, que equivale a uma “diligência ativa”¹³⁷.

Efetivamente, só o facto de se subscrever uma plataforma através da qual são transmitidos os bens ou prestados os serviços, por si só já implica alguma

¹³² Na expressão «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas *com carácter de permanência*».

¹³³ Nas palavras de CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, “O IVA nas Redes Contratuais...”, *op. cit.*, p. 90.

¹³⁴ V. GIORGIO BERETTA, *op. cit.*, p. 85.

¹³⁵ Na abordagem seguida pelo TJUE, primeiro no acórdão Slaby and others, C-180/10 & C-181/10, n.º 39, e depois em Redlihs, C-263/11, n.º 36. Na língua inglesa, “active steps”.

¹³⁶ V. GIORGIO BERETTA, *op. cit.*, p. 87.

¹³⁷ V. *idem*, p. 88.

continuidade, pelo que tal adesão se afigura suficiente para efeitos do conceito do art.º 9.º da Diretiva IVA.

Contudo, para IVO GRLICA trata-se de uma interpretação excessiva¹³⁸. Para FERNANDO MATESANZ, poderíamos supor que, via de regra, o facto de uma pessoa decidir aderir a uma plataforma digital que facilite operações no domínio da economia de partilha, a fim de oferecer bens e / ou serviços a outros utilizadores em troca de, em princípio, embora não necessariamente, uma remuneração monetária, implica uma certa intenção de obter rendimentos de forma recorrente. Leva a concluir que, como regra geral e sem prejuízo das exceções que possam ser concedidas para determinados casos, estamos perante uma atividade económica¹³⁹.

Conforme analisado no documento de trabalho do Comité do IVA¹⁴⁰, no caso de um imóvel suscetível de ser utilizado tanto para fins económicos como privados, todas as circunstâncias em que é utilizado terão de ser examinadas para determinar se o imóvel está efetivamente a ser utilizado para fins de obtenção de receita numa base contínua. A este respeito, é claro que o anfitrião obtém uma remuneração do viajante pelo arrendamento do alojamento. A continuidade da atividade para cada anfitrião deve ser avaliada caso a caso. Aderir a uma plataforma através da qual os serviços são prestados em troca de uma remuneração pode implicar que a intenção do anfitrião é fornecer alojamento com alguma regularidade e não apenas como uma operação pontual. Além disso, como decorre da jurisprudência do TJUE, quando um indivíduo toma medidas ativas para comercializar uma propriedade através da mobilização de recursos semelhantes aos utilizados por um produtor ou comerciante, essa pessoa deve ser considerada como exercendo uma atividade económica e, portanto, ser considerado sujeito passivo¹⁴¹. Parece que, quando o anfitrião empreende as etapas e esforços para usar a plataforma de alojamento, age de forma muito semelhante a um produtor ou comerciante.

O acima exposto representa apenas alguns indícios a ter em consideração quanto à qualificação da atividade desenvolvida pelo anfitrião, que também foram contemplados nas orientações da 105.ª reunião do Comité do IVA. Uma vez que não foi alcançado um consenso total sobre estas orientações entre os Estados-Membros,

¹³⁸ Cf. IVO GRLICA, "How the Sharing Economy...", cit., p. 128.

¹³⁹ Cf. FERNANDO MATESANZ, op. cit., p. 2.

¹⁴⁰ Documento de trabalho n.º 878 (taxud.c1 (2015) 4370160, Bruxelas, 22 de setembro de 2015).

¹⁴¹ Processos apensos C-180/10 e C-181/10, Slaby e outros, n.º 51.

afigura-se que podem ocorrer diferenças no tratamento do IVA dos serviços oferecidos pelo anfitrião.

Para efeitos de determinar se, na operação entre o prestador do serviço e o utilizador, se o prestador é sujeito passivo para efeitos de IVA, não é despiciendo ter em conta que a Diretiva permite aos Estados-Membros, no seu art.º 12.º considerar como sujeito passivo quem realizar uma atividade económica a *título ocasional*¹⁴², como é o caso de Portugal. Contudo, há Estados-Membros que não implementaram esta opção conferida pela Diretiva IVA. Assim, para os Estados-Membros que tenham utilizado a faculdade do artigo, qualquer pessoa que realize ocasionalmente uma atividade económica, através de uma plataforma, também obtém o estatuto de sujeito passivo nos termos do art.º 9.º da Diretiva.

2.2.1. «Agindo nessa qualidade»

Acresce que o art.º 2.º da Diretiva IVA exige que o sujeito passivo tenha de agir nessa qualidade¹⁴³, critério que na economia colaborativa é particularmente relevante na análise da atividade do prestador de serviços, quanto a aferir se atua na esfera privada, profissional ou até ambas. Uma característica específica da economia colaborativa é o facto de os prestadores de serviços serem frequentemente particulares que oferecem bens ou serviços entre pares de forma pontual. A legislação da UE não define explicitamente a partir de que momento é que os pares passam a ser considerados prestadores de serviços profissionais na economia colaborativa. Alguns Estados-Membros definem serviços profissionais como os serviços prestados a título oneroso, por contraponto com os serviços entre pares destinados a compensar os custos incorridos pelos prestadores de serviços. Outros Estados-Membros introduziram uma diferenciação com base em limiares. Estes limiares quando estabelecidos de forma razoável, podem constituir um

¹⁴² Artigo 12.º 1. - *Os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º.*

¹⁴³ Art.º 2, n.º 1 da Diretiva IVA – «*Estão sujeitas ao IVA As entregas de bens e prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo “agindo nessa qualidade”.*»

indicador útil e contribuir para criar um quadro regulamentar claro a favor dos prestadores não profissionais¹⁴⁴.

Neste conspecto, o TJUE oferece um critério útil de proporcionalidade, nomeadamente, «a repartição entre a parte afeta ao exercício das atividades profissionais e a reservada ao uso privado do sujeito passivo deve ser feita com base nas proporções de utilização profissional e de utilização privada ao longo do ano de aquisição e não com base na repartição geográfica»¹⁴⁵.

Agir enquanto sujeito passivo, não significa necessariamente que o prestador esteja obrigado a repercutir IVA ao utilizador¹⁴⁶, uma vez que a operação pode, eventualmente, beneficiar do regime de isenção. No entanto, de salientar que para tal, tem de ter uma atividade reiterada, dado que o regime de isenção não abrange atos isolados [cf. art.º 283.º, n.º 1, al. a) da Diretiva¹⁴⁷]. Se não agir enquanto tal fica fora do âmbito do IVA, mas estas situações não são a regra; acontecem em casos tais como na troca de casa nas férias (“HomeExchange”), na venda bens pessoais (“eBay”), etc.

Relativamente aos serviços prestados aos utilizadores da plataforma, é evidente que a plataforma atua em termos empresariais¹⁴⁸; ou seja, não deve haver dúvidas de que a plataforma atua como sujeito passivo no exercício de uma atividade económica. As operações realizadas pela plataforma devem, por conseguinte, ser avaliadas de acordo com as regras aplicáveis da Diretiva IVA.

Mais desafiante é determinar em que qualidade atua o prestador de serviços, o que se encontra dependente de uma análise cuidada a todas as circunstâncias e factos do caso concreto. Essa avaliação é facilitada por uma análise dos ativos relevantes usados na atividade, como o veículo ou a residência, se podem ser usados

¹⁴⁴ Cf. «Agenda Europeia para a Economia Colaborativa» - Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 5.

¹⁴⁵ Cf. acórdão de 4 de outubro de 1995, C-291/92, *Armbrecht*, n.º 21.

¹⁴⁶ A Comissão Europeia refere o caso de o serviço estar isento de IVA (pode ser o caso, por exemplo, do arrendamento de bens imóveis); quando o local do fornecimento ocorre fora da UE (se o fornecimento de alojamento ocorrer num país não pertencente à UE) ou quando o prestador poder beneficiar do regime de isenção para pequenas empresas” - Cf. documento de trabalho GFV N.º 097, *VAT treatment of the Platform Economy*, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472 – EN, p. 6.

¹⁴⁷ Ou seja, as operações efetuadas a título ocasional, referidas no artigo 12.º.

¹⁴⁸ V. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 92.

apenas para fins comerciais, por exemplo, como veículo afeto à atividade empresarial ou uma propriedade para fins comerciais, respetivamente¹⁴⁹.

Também ainda não é claro se, à luz da decisão do TJUE no caso *Gmina Ryjewo*¹⁵⁰, um prestador individual (por exemplo, um anfitrião do Airbnb ou um condutor do Uber) tem direito a deduzir o IVA pago sobre as despesas incorridas (por exemplo, para a renovação de uma propriedade residencial ou para a compra de um carro), mesmo que essas despesas sejam inicialmente suportadas apenas para fins privados¹⁵¹.

2.2.2. «Independência»

Relativamente à condição de a atividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do art.º 9.º da Diretiva IVA, significa excluir da tributação os trabalhadores assalariados e outras pessoas vinculadas à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação, na aceção do art.º 10.º da Diretiva IVA. Este requisito deve ser avaliado face a cada caso individualmente, levando em consideração a realidade económica¹⁵², de modo a concluir qual a relação jurídica existente entre os operadores económicos. De modo geral, as plataformas colaborativas não se assumem como entidade patronal, reconhecendo uma suposta liberdade laboral dos prestadores de serviços¹⁵³, como acontece no caso da Airbnb¹⁵⁴. Porém, não só é possível encontrar jurisprudência do TJUE que sugere que a relação empregador e empregado existe no caso de serviços de transporte facilitados por uma plataforma (“Uber”) - como veremos no capítulo IV, *infra*, - como foi proferida pelo Supremo Tribunal do Reino Unido, a 19 de fevereiro de 2021, uma

¹⁴⁹ V. *idem*, p. 93.

¹⁵⁰ Cf. acórdão de 25 de julho de 2018, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595.

¹⁵¹ GIORGIO BERETTA propõe o estabelecimento de percentagens fixas – cf. *op. cit.*, p. 110.

¹⁵² «*A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*». - Artigo 36.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT). Esta norma distingue-se do n.º 3 do artigo 11.º da mesma lei: “*Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*”.

¹⁵³ Cf. RITA ROMEIRO, *A tributação...*, cit., p. 20.

¹⁵⁴ Para saber mais sobre os vários impactos jurídicos e a regulação da Airbnb, v. Fernanda Kayser Maciel, *Os impactos jurídicos da economia compartilhada: uma análise do Airbnb*, Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, setembro de 2019.

importante decisão, no processo *Uber BV and others (Appellants) v Aslam and others (Respondents)*¹⁵⁵, na qual, uma vez mais, os tribunais britânicos rejeitaram a tese de que os motoristas da Uber devam ser tidos como microempresários ou como *self-employed independent contractors*, mas sim como autênticos *workers* da Uber¹⁵⁶.

No entender de CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, a noção de atuação independente não deve ser concretizada exclusivamente nos termos do art.º 10.º Diretiva IVA, porque apesar de a norma aí contida esclarecer o sentido do termo “de modo independente”, não se trata de uma regra definitiva¹⁵⁷. Por conseguinte, é possível extrair da jurisprudência do TJUE¹⁵⁸ um significado autónomo para a noção de atuação independente, como sintetizam BEN TERRA/JULIE KAJUS: *uma atividade económica assume um carácter independente quando, cumulativamente, seja exercida por uma pessoa ou entidade que não se encontre organicamente integrada com carácter de dependência numa estrutura organizativa; essa pessoa possua adequada liberdade de organização no que respeita aos meios técnicos e humanos utilizados no exercício da atividade económica em causa; e suporte o risco económico inerente a essa atividade*¹⁵⁹.

2.2.3. Prestadores de serviços: entre o contrato e a realidade económica

De acordo com os termos e condições contratuais da maioria das plataformas da economia colaborativa, a relação entre a plataforma e os prestadores individuais não corresponde a uma relação de emprego.

Os prestadores são, tipicamente, designados como partes terceiras, totalmente independentes, que, por exemplo, atuam em nome da Uber na qualidade

¹⁵⁵ JUDGMENT *Uber BV and others (Appellants) v Aslam and others (Respondents)*, before Lord Reed, President, Lord Hodge, Deputy President, Lady Arden, Lord Kitchin, Lord Sales, Lord Hamblen and Lord Leggatt, Judgment given on 19 February 2021, disponível em <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2019-0029-judgment.pdf>

¹⁵⁶ Sobre esta decisão, do ponto de vista do Direito do Trabalho, v. AMADO, João Leal/MOREIRA, Teresa Coelho, “A UBER, O MOTORISTA E O CLIENTE: TRÊS OU QUATRO? A PROPÓSITO DE UMA DECISÃO DO SUPREME COURT DO REINO UNIDO”, in *RIDT – Revista Internacional de Direito do Trabalho*, do Instituto de Direito do Trabalho, Ano I, N.º 2, setembro 2021.

¹⁵⁷ V. idem, p. 89.

¹⁵⁸ Cf., *inter alia*, acórdãos de 18 de outubro de 2007, Van der Steen, C-355/06; e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14.

¹⁵⁹ BEN TERRA/JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2019, 7.3.1.2.

de subcontratantes. Na realidade, ainda é incerto qual é o estatuto destes pares. Não obstante, o serviço principal, subjacente (in casu, alojamento ou transporte) é prestado aos hóspedes/passageiros, respetivamente, exclusivamente por esses prestadores de facto.

Note-se que é essencial ter em conta a realidade económica da operação em causa, a qual constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA, e que deve assumir prevalência sobre a forma¹⁶⁰.

Se a verdadeira relação for mais próxima de uma relação de emprego, então os prestadores não podem ser considerados sujeitos passivos de IVA¹⁶¹. As conclusões do Advogado-geral, nos casos da Uber nos processos dos acórdãos do TJUE, apontam nesse sentido¹⁶², como veremos melhor no capítulo relativo à jurisprudência. Como refere o Advogado-Geral, “apesar de este controlo não ser exercido segundo uma relação de subordinação hierárquica clássica, não nos devemos deixar enganar pelas aparências”¹⁶³. Os condutores que circulam no âmbito da plataforma Uber não exercem uma atividade própria que exista independentemente desta plataforma. Pelo contrário, essa atividade só existe devido à plataforma, sem a qual não teria qualquer sentido, o que leva à conclusão de que a Uber não é um simples intermediário entre condutores dispostos a prestar ocasionalmente um serviço de transporte e passageiros que procuram tal serviço¹⁶⁴.

¹⁶⁰ V., neste sentido, acórdão do TJUE, de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, n.ºs 42, 48 e 49, e acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A., C-295/17, n.º 43 e n.º 61.

¹⁶¹ V. documento de trabalho n.º 947, de 3 de abril de 2018, da Comissão Europeia - “*Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys The significance of the VAT identification number*”, taxud.c.1(2018)1735106 – EN, p. 9.

V. GIORGIO BERETTA, op. cit., p. 96 nota de rodapé 115.

¹⁶² Uber Systems Spain, n.ºs 39-66, e Uber France, n.ºs 15-22. E os próprios acórdãos Uber Spain, n.º 33-41; e Uber France n.º 15-28.

¹⁶³ Cf. conclusões do Advogado-geral Maciej Szpunar, apresentadas em 11 de maio de 2017, no âmbito do processo C-434/15, Uber Systems Spain, n.º 52: “Um controlo indireto como o exercido pela Uber, baseado em incentivos financeiros e numa avaliação descentralizada pelos passageiros, com um efeito de escala, permite uma gestão tão ou mais eficaz que a gestão baseada nas ordens formais dadas pela entidade patronal aos seus funcionários, bem como o controlo direto da sua execução.”

¹⁶⁴ Cf. conclusões do Advogado-geral Maciej Szpunar, apresentadas em 11 de maio de 2017, no âmbito do processo C-434/15, Uber Systems Spain, n.º 56 e n.º 61.

Em suma, se efetivamente são empregados da plataforma como muitos tribunais pelo mundo decidiram então o IVA do serviço de transporte de passageiros tem de ser cobrado e entregue pela própria Uber¹⁶⁵.

O estatuto de IVA do prestador e quando se torna sujeito passivo faz parte de uma longa discussão que não está encerrada. Existem várias opções que foram discutidas no seio da União Europeia¹⁶⁶: - clarificar a aplicação do art.º 2.º, n.º 1, al. a), e do art.º 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de acordo com as decisões do TJUE; - afirmação de que o prestador se torna sujeito passivo ao ultrapassar um determinado limiar; - tratar todos os prestadores que operam em plataformas de economia colaborativa como sujeitos passivos; ou - presumir que todos os que operam através de uma plataforma estão a realizar uma atividade económica, a menos que a plataforma tenha informações em contrário (presunção ilidível).

Na opinião de FERNANDO MATESANZ, as duas primeiras opções não seriam viáveis¹⁶⁷, na medida em que, a primeira não implica mudanças significativas em relação à atual situação; a jurisprudência do TJUE é dinâmica pelo que as decisões se tornam obsoletas em alguns anos. A segunda opção, na opinião do autor, não seria prática, na medida em que, implicaria adicionar um novo limite a ser controlado juntamente aos já existentes, tornando a situação mais complexa. Na opinião do autor, a última opção é a mais razoável de implementar, uma vez que será consistente com as regras gerais do IVA e também com as recentes regras do comércio eletrónico. Com base no exposto, o autor conclui que uma pessoa que decide oferecer serviços no âmbito da economia colaborativa, que utiliza uma plataforma digital, deve ser qualificada como sujeito passivo para efeitos de IVA. Assim, este prestador de serviço deve cumprir todas as obrigações formais ligadas ao IVA (apresentação de declarações fiscais, faturação, etc.).

¹⁶⁵ V. referências GIORGIO BERETTA, op. cit., p. 38, nota de rodapé 84.

¹⁶⁶ VEG N.º. 090 – *VAT treatment of the platform economy* (16 abril 2020), taxud.c.1. (2020)2365654; VEG N.º. 095 – *VAT treatment of the platform economy: contribution of the VEG* (29 setembro de 2020), taxud.c.1 (2020)5816454.

¹⁶⁷ V. FERNANDO MATESANZ, “VAT Treatment...”, cit., p. 3.

2.2.4. Notas conclusivas

Algumas conclusões gerais relativas ao enquadramento legal podem avançar-se, desde logo. O conceito de «sujeito passivo» define o âmbito subjetivo ou pessoal do IVA da UE. A definição relevante contida no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, tal como complementada pelos artigos 2.º, n.º 1, e 12.º, n.º 1, da mesma Diretiva, tem um âmbito de aplicação amplo. Com efeito, é bastante fácil para uma pessoa cumprir os quatro elementos previstos na definição, mesmo que refira o exercício de uma «atividade económica» e a sua realização “independente”, dado que esses elementos assentam em condições substanciais, e não meramente formais¹⁶⁸.

Assim, salvo raras exceções, em quase todas as circunstâncias da economia colaborativa, as plataformas qualificam-se como sujeitos passivos para efeitos de IVA, verificando-se o preenchimento de todas as condições previstas no art.º 9.º da Diretiva IVA.

Normalmente, as plataformas colaborativas desenvolvem, de facto, uma atividade económica, participam num mercado, prestam os seus próprios serviços de forma contínua e, ainda, atuam a título empresarial e independente. As únicas exceções a este respeito poderão ser constituídas pelas plataformas que exercem exclusivamente atividades gratuitas ou atuam a título privado, situações que, no entanto, não ocorrem para nenhuma das duas plataformas examinadas no presente estudo.

O mesmo se conclui para os prestadores, que, em geral, também se qualificam como sujeitos passivos tendo em conta o conceito amplo da Diretiva. De salientar que até as atividades realizadas a título ocasional na economia colaborativa podem ser consideradas atividades económicas. Uma pessoa que preste serviços através de uma plataforma eletrónica será considerada um sujeito passivo de IVA: o prestador do serviço exerce a atividade económica de forma independente.

Porém, com algumas variantes a conclusão pode diferir: se o prestador do serviço principal não for suficientemente independente de modo que, quer o serviço de intermediação, quer o serviço principal, sejam fornecidos pela plataforma; se não

¹⁶⁸ V. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., pp. 106-107.

atuar na qualidade de profissional; ou se o volume de negócios anual ficar abaixo de determinado limiar.

A Comissão Europeia confirmou, a 9 de dezembro de 2022, que caso o condutor reúna os critérios legais para ser considerado como funcionário/empregado da plataforma, nesse caso, o regime do prestador presumido não se pode aplicar, e, nesse caso, o serviço de transporte é considerado prestado pela própria plataforma, e o IVA é por ela cobrado e liquidado¹⁶⁹.

2.3. Incidência objetiva¹⁷⁰

A segunda condição de aplicação do imposto a uma operação consiste em saber se todas as operações realizadas pela economia colaborativa podem ser consideradas operações sujeitas a IVA.

Segundo consta dos termos gerais dos contratos das plataformas¹⁷¹ existem, tipicamente, três intervenientes e três operações.

A primeira, entre a plataforma e o adquirente do serviço principal, de alojamento ou de transporte, por hipótese; a segunda, prestação de serviços de intermediação entre a plataforma e o prestador de facto do serviço subjacente/principal, o anfitrião ou o condutor, por hipótese; e a terceira, prestação do serviço principal de alojamento ou transporte entre o prestador e o adquirente, utilizador da plataforma.

É, portanto, essencial estabelecer *a priori* a relação jurídica entre os operadores económicos envolvidos no esquema da economia colaborativa e as respetivas operações.

Para GIORGIO BERETTA¹⁷², as duas primeiras operações, entre a plataforma e os seus utilizadores, podem ser examinadas conjuntamente uma vez que o

¹⁶⁹ Cf. GFV 127, Minutes 40th meeting, - taxud.c.1(2023)1384935 - Brussels, 7 February 2023, p. 4.

¹⁷⁰ V. art.º 2.º e Título IV da Diretiva.

¹⁷¹ <https://www.uber.com/legal/pt-pt/document/?name=general-terms-of-use&country=portugal&lang=pt-pt>; <https://www.airbnb.pt/help/article/2908/termos-de-servi%C3%A7o>

¹⁷² V. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 96.

tratamento em IVA não apresenta grandes variações, e apresenta o seguinte modelo-tipo¹⁷³:

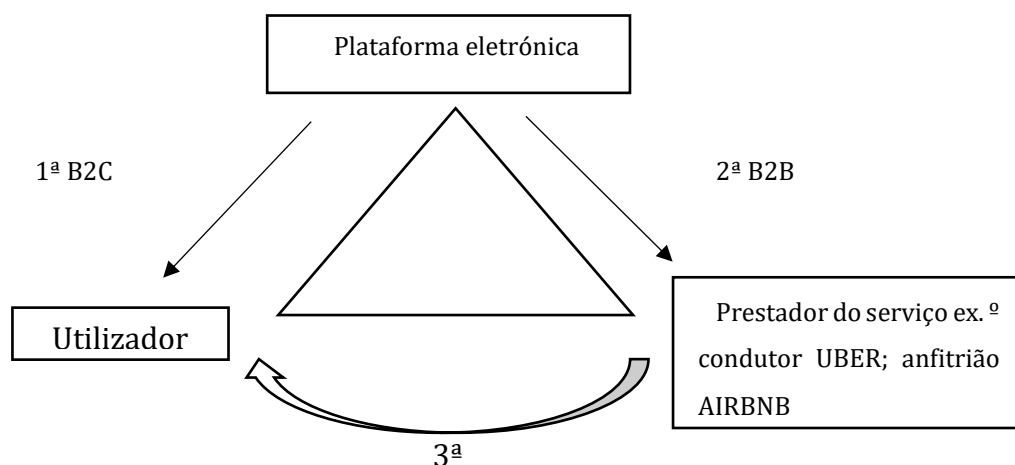


Figura 1. Operação (s) tributável

Embora a plataforma revista a natureza de parte terceira face à operação principal – subjacente – há modelos em que a plataforma presta o serviço intermediário, mas também o serviço subjacente ou principal, quando o prestador do serviço, *de facto*, não é independente, mas um empregado da plataforma, isto é, possui um vínculo jurídico de trabalho com a plataforma. Nesse caso só existe uma operação relevante para efeitos de IVA, correspondente ao serviço prestado entre a plataforma e os seus utilizadores, adquirentes do serviço, consumidores finais.

A questão de saber se a operação entre o prestador e o utilizador está sujeita a IVA depende dos seguintes fatores: - O prestador exerce ou não uma atividade económica na aceção do art.º 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA; - O prestador exerce esta atividade económica de forma independente ou não, nos termos do art.º 9.º, n.º 1, e do art.º 10.º da Diretiva IVA; - O prestador é um sujeito passivo agindo nessa qualidade nos termos do art.º 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA; - Existe uma relação direta entre a operação realizada pelo prestador e a remuneração recebida do utilizador¹⁷⁴.

¹⁷³ Explicitado no estudo VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 20.

¹⁷⁴ Cf. documento de trabalho GFV N.º 097, *VAT treatment of the Platform Economy*, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472 – EN, p. 7, que remete para o documento de trabalho GFV 086: “a

À luz do que precede, pode facilmente afirmar-se que ambas as operações - entre uma plataforma e os seus utilizadores, e entre os próprios utilizadores, - constituem prestações de serviços ao abrigo do IVA da UE, porque se subsumem no conceito residual e negativo de prestação de serviços do art.º 24.º da Diretiva IVA. O que não invalida verificar se estão reunidas as condições para haver uma operação tributável, nomeadamente: i) efetuadas a título oneroso”; ii) existência de contraprestação¹⁷⁵; iii)nexo direto.

Relativamente aos serviços prestados pela plataforma aos seus utilizadores existe certamente uma contraprestação monetária. No sentido da existência de umnexo direto ou da lógica básica de reciprocidade inerente a qualquer operação, deve existir uma contraprestação (princípio da reciprocidade)¹⁷⁶.

Nas operações entre uma plataforma e os seus utilizadores, claramente, não ocorre a transferência do direito de dispor dos bens tangíveis como proprietário, na medida em que está em causa apenas o uso temporário de bens (ou seja, alojamento de curto prazo) ou a prestação de um serviço (ou seja, transporte de passageiros)¹⁷⁷.

De ressaltar que as operações em apreço, podem estar sujeitas a IVA, mas isentas, caso se trate de serviços financeiros, como determinados pagamentos, caso em que terá aplicação a isenção do art.º 135.º, n.º 1 da Diretiva IVA¹⁷⁸.

Praticamente todas as abordagens têm vindo a partir de um pressuposto inicial: as operações devem ser tratadas de forma individual e independente, assumindo a plataforma o papel de intermediário em praticamente todo o tipo de operações – seja de contrapartida pecuniária, de prestações recíprocas de troca ou de prestações com carácter de liberalidade - assumindo-se, quanto a estas últimas, que estarão fora do âmbito do imposto¹⁷⁹.

Para a identificação da operação tributável é relevante analisarmos a jurisprudência do TJUE. Como não existem na Diretiva IVA regras para identificar o

questão de saber se os indivíduos que fornecem bens e serviços através da plataforma de partilha se qualificam como sujeitos passivos continua a ser uma questão fundamental.”

¹⁷⁵ Art.º 2.º, n.º 1, al. a) e al. c) da Diretiva IVA.

¹⁷⁶ Processo C-665/17, Gmina, conclusões advogado-geral, n.º 87. Na língua inglesa: *in the sense of the direct link or the basic 'quid pro quo' logic inherent in any transaction, there must be consideration given in return.*

¹⁷⁷ V. GIORGIO BERETTA, op. cit., p. 139.

¹⁷⁸ Cf. Documento de trabalho GFV n.º 098, *VAT treatment of financial services - a reflection on possible options for review*, 32ª reunião, 25 de maio de 2020 taxud.c.1(2020)2654093, 30 de abril de 2020.

¹⁷⁹ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, op. cit., p. 88.

âmbito de operações complexas únicas, tem de se recorrer à metodologia do TJUE, pese embora, a avaliação última dependa sempre da apreciação dos factos e das circunstâncias concretas¹⁸⁰.

As regras que compõem a doutrina das «operações complexas únicas» aplicam-se no contexto da economia colaborativa¹⁸¹. Como primeiro cenário possível, a operação da economia colaborativa, que envolve o serviço prestado pela plataforma e o serviço prestado pelo prestador individual, pode ser dividida em dois ou mais serviços para efeitos do IVA da UE. Este cenário, no entanto, não é válido quando o prestador individual não é verdadeiramente independente da plataforma, como alguns tribunais têm considerado, especialmente no caso dos condutores da plataforma Uber. Em certos casos, a relação entre uma plataforma colaborativa e um prestador individual é, de facto, tão estreita que as duas “empresas” em questão podem muito bem ser consideradas como uma única parte. Mais especificamente, essa linha de raciocínio é aplicável no caso de uma plataforma como a Uber e, possivelmente, também para a Airbnb. Todavia, à luz dos princípios da igualdade e da neutralidade, não é totalmente claro se uma plataforma colaborativa e os seus prestadores individuais devem ser considerados como uma parte única, da mesma forma que uma empresa mais convencional¹⁸². Outro cenário possível é a plataforma estar realmente envolvida na prestação do serviço principal. Por outro lado, uma reconstrução alternativa postula que a plataforma presta apenas serviços

¹⁸⁰ Resulta da jurisprudência do TJUE que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que essa operação se desenvolve, para determinar se dá origem, para efeitos de IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única – v. v.g., acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, n.º 35 e jurisprudência aí referida.

¹⁸¹ Como resulta da jurisprudência do TJUE, para efeitos de IVA, cada prestação deve, normalmente, ser considerada *distinta e independente*, tal como resulta do segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva IVA. Em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de ser fornecidas separadamente e, assim, dar origem, separadamente, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas constitutivas de uma operação única quando não sejam independentes. Uma prestação deve ser considerada única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estejam tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja divisão revestiria um carácter artificial. Tal acontece igualmente quando uma ou mais prestações constituem uma prestação principal e a outra ou outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham a mesma sorte fiscal da prestação principal. Nomeadamente, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas sim um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (cf. v.g. acórdão de 17 de dezembro de 2020, Franck, C-801/19, n.º 24-25, e acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, n.º 37-38 e jurisprudência aí referida).

¹⁸² V. CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, op. cit., p. 191.

intermediários ao prestador individual, que é a única parte que presta o serviço final ao cliente/adquirente/consumidor. Esta última possibilidade, no entanto, parece aplicável apenas a uma plataforma se prestar os seus próprios serviços apenas a uma das partes e não a ambas, como certamente é o caso do Airbnb. Para GIORGIO BERETTA, o cenário que possivelmente melhor reflete as operações das plataformas colaborativas e as relações entre as várias partes é o cenário considerado pelo TJUE no acórdão *Lebara*¹⁸³, pressupondo que a plataforma oferece ao cliente um serviço de intermediação em seu nome e por sua conta.

No que diz respeito aos serviços da plataforma, em geral, podem ser considerados como uma operação complexa única, do ponto de vista económico ou, em alternativa, como uma operação em que um serviço é acessório do outro. Nomeadamente, pode ser o caso dos serviços de gestão de pagamentos, na medida em que um pagamento deve ser considerado independente do serviço a que se refere, ou as experiências disponibilizadas pelo Airbnb.

No que se refere aos utilizadores da plataforma, a doutrina das operações complexas não parece merecer destaque, dado que, na maioria dos casos, esses serviços implicam a prestação ao cliente de um serviço unitário, ou seja, alojamento ou transporte.

Do ponto de vista *objetivo*, perante uma operação que integra elementos de operações distintas – que perdem a sua independência e dão lugar a uma operação complexa – saber se estamos, afinal, perante uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, acaba por ser uma antecipação do problema das redes contratuais, enquanto dificuldade metodológica decorrente da ausência de normas-regra e da consequente necessidade de recorrer a normas-princípio. Todavia, na perspetiva *subjéctiva*, o problema surge em toda a sua plenitude, na medida em que assume um pendor institucional: é a própria relação jurídico-tributária que não comporta a complexidade das redes contratuais, já que o ente que lhe serve de referência é o sujeito passivo, invariavelmente reconduzido a uma pessoa singular ou coletiva legalmente constituída. (...) Como tal, o resultado interpretativo acaba por se reconduzir à desagregação da operação económica complexa (...) ¹⁸⁴. De acordo com o TJUE, ou os elementos se organizam em torno de um elemento principal, o

¹⁸³ Acórdão de 3 de maio de 2012, C-520/10.

¹⁸⁴ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, op. cit., pp. 84-85.

elemento preponderante, caso em que vale a regra *accessorium principale sequitur*, ou então existe uma relação de complementaridade entre todos de modo que a sua decomposição seria artificial¹⁸⁵.

Contudo, para GIORGIO BERETTA, embora considere a aplicação desta doutrina promissora, interpretações divergentes da doutrina do TJUE no contexto da economia colaborativa não são sustentáveis à luz dos cinco princípios jurídicos base do sistema comum do IVA, em particular, não garante a igualdade e neutralidade suficientes, causando incerteza jurídica¹⁸⁶.

O exercício efetuado não é meramente teórico, porque a conclusão é determinante em termos de regras de localização, exigibilidade, taxa do imposto, dedução do IVA, cobrança e pagamento, etc.¹⁸⁷.

2.3.1. Nota conclusiva

Uma primeira conclusão geral a avançar neste capítulo é a de que, para o que exatamente constitui uma operação tributável, todos os factos e circunstâncias de uma operação como um todo devem ser devidamente tidos em consideração de modo a aferir da sua razão económica.

¹⁸⁵ Cf. acórdãos TJUE, de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94; de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96; de 27 de outubro de 2005, Levob, C-41/04; de 10 de março de 2011, Bog e. o., C-497/09.

¹⁸⁶ Cf. GIORGIO BERETTA, *idem, ibidem*.

¹⁸⁷ Neste sentido, Comissão Europeia, no documento de trabalho GFV n.º 086 - *VAT treatment of the sharing economy, Group on the Future of VAT*, 26th meeting – 5 April 2019, taxud.c.1(2019)1950741 – EN, Bruxelas, 14 de março de 2019, ponto. 4.1.

CAPÍTULO III

As regras do IVA para a era digital

3.1. Natureza jurídica do serviço prestado pela plataforma: «Serviço de intermediação», «serviço prestado por via eletrónica» ou «serviço de facilitação»?

O mundo do IVA está dividido em dois, por um lado bens e, por outro lado, serviços. A análise das implicações do IVA relativamente a uma determinada operação implica uma distinção prévia entre um e outro.

Para efeitos de IVA, uma entrega de um bem designa a transmissão do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário (artigo 14.º da Diretiva IVA) e uma prestação de serviços designa, supletivamente, qualquer operação que não constitua uma entrega de bens (artigo 24.º da Diretiva IVA).

Uma das questões fundamentais para efeitos de tributação em sede de IVA da economia colaborativa ou das plataformas, prende-se em saber qual é a natureza jurídica do serviço prestado pela plataforma eletrónica da economia colaborativa.

O serviço prestado por tal plataforma deve ser considerado como o serviço de um intermediário? Pode, em certos casos, ser considerado como a operação subjacente (no que diz respeito a bens imóveis, transporte, serviço de restauração...) ou é um serviço prestado por via eletrónica?

Durante muito tempo não foi possível obter uma posição formal dos Estados-Membros, da Comissão Europeia, nem sequer interpretações firmes e consensuais a respeito da qualificação, natureza e características da relação entre a plataforma e os seus utilizadores, o que originou divergências de interpretação e aplicação das regras aplicáveis da Diretiva, falta de harmonização que foi reconhecida pela Comissão¹⁸⁸.

Para a Comissão Europeia, os serviços prestados pelas plataformas da *sharing economy* eram, inicialmente, equiparados a serviços prestados por via eletrónica¹⁸⁹, por serem essencialmente automatizados, requererem apenas uma

¹⁸⁸ V. Comité do IVA, 111th meeting minutes – 30 novembro 2018, p. 8 - taxud.c.1 (2019) 1709508.

¹⁸⁹ Na aceção do art.º 7.º, n.º 1 do Regulamento de Execução e anexo I.

intervenção humana mínima, e serem impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação¹⁹⁰, mas não conseguia elaborar uma conclusão geral, condicionando sempre a análise em função do modelo de negócio em causa numa situação concreta.

A questão foi discutida pelo Comité do IVA e seguida da publicação de Orientações¹⁹¹, de acordo com as quais, os serviços de intermediação prestados em ambiente digital devem exigir um envolvimento ativo do intermediário que vai além do serviço automatizado prestado apenas com o uso de uma intervenção humana mínima. Se as plataformas *online* fornecerem apenas serviços automatizados passivos que requeiram não mais do que uma intervenção mínima, não preenchem as condições para serem qualificados de serviços de intermediação e devem, por conseguinte, ser considerados serviços eletrónicos.

No caso particular, em que os serviços são prestados pela plataforma ao anfitrião e ao viajante, foram considerados serviços automatizados e, portanto, que constituem serviços eletrónicos. Uma vez que não foi alcançado um consenso total entre os Estados-Membros sobre a orientação acima descrita, é possível que uma avaliação diferente seja feita de forma unilateral, concluindo que a plataforma realiza serviços de intermediação sujeitos a IVA onde ocorre a operação principal, portanto, onde o imóvel está situado, de acordo com as regras da Diretiva.

Pode-se ainda considerar que os serviços de intermediação não estão relacionados com bens imóveis¹⁹² e, neste caso, o lugar da prestação dos serviços efetuados pela plataforma seria o lugar da sede da plataforma¹⁹³.

O exposto mostra que a qualificação dos serviços prestados pelas plataformas depende: em primeiro lugar, de o prestador ser considerado sujeito passivo ou não sujeito passivo e, em segundo lugar, da forma como os serviços são efetivamente prestados, deixando margem para interpretações/avaliações divergentes pelos Estados-Membros. Em qualquer caso, sem regras específicas de

¹⁹⁰ V. documentos de trabalho GFV n.º 896 e n.º 947.

¹⁹¹ V. documento de trabalho n.º 906, taxud C1 (2016) 3297911. Orientações resultantes da 107.ª reunião de 8 de julho de 2016, documento D - taxud.c.1 (2017) 1402399 - 914.

¹⁹² Em conformidade com o art.º 31.º-A, ponto 3, alínea d), do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, os serviços de intermediação na «prestação de alojamento hoteleiro ou em setores com função semelhante» não são considerados serviços relacionados com bens imóveis. A questão que se coloca é a de saber se, no caso concreto, o arrendamento de um alojamento estaria de facto abrangido pelo artigo 31.º-A, n.º 3, alínea d).

¹⁹³ Art.º 45.º da Diretiva IVA.

IVA sobre a tributação de serviços prestados por plataformas de economia colaborativa, as diferentes qualificações destes serviços entre os Estados-Membros podem ter um impacto direto quanto ao lugar da tributação e, eventualmente, conduzir a casos de dupla/não tributação.

Na opinião de FERNANDO MATESANZ, a dualidade que preside à discussão sobre a classificação dos serviços prestados pelas plataformas, já não reflete a realidade atual da economia colaborativa. Como explica, o facto de um grande número de serviços serem hoje em dia prestados de forma automatizada através das tecnologias de informação não nos pode levar à conclusão de que se trata simplesmente de serviços eletrónicos, ignorando a natureza do próprio serviço, que deve sempre prevalecer. Isso terá consequências importantes no domínio do IVA: por exemplo, para a aplicação de isenções de IVA ou para a aplicação das taxas de IVA corretas¹⁹⁴. Concluir que o serviço que prestam é um serviço eletrónico ou um serviço de intermediação não parece ser, na opinião do autor, um raciocínio inteiramente correto. O autor considera que é óbvio que a plataforma presta um serviço de intermediação na medida em que a sua função principal (exceto em casos específicos) é facilitar o contacto entre um prestador de serviços e os seus potenciais clientes.

Partilhamos da opinião do autor, de que os serviços facilitados por plataformas digitais da economia colaborativa - como a Airbnb e Uber - devem ser, em tese, considerados serviços de intermediação, ainda que exclusivamente prestados por via eletrónica¹⁹⁵.

Quanto à aplicabilidade da regra geral art.º 28.º da Diretiva IVA¹⁹⁶ aos serviços prestados pelas plataformas, que constitui outro ponto de discussão nesta matéria, é defensável arguir que a plataforma age em seu nome, mas por conta de

¹⁹⁴ Cf. FERNANDO MATESANZ, op. cit., pp. 3-4, e v. M. ALVAREZ SUSO, *E-Platforms Providing Services in the Short-Term Rental Accommodation Market: The Challenges for Taxation of These Services under the EU VAT*, 31 Intl. VAT Monitor 1, IBFD, 2020.

¹⁹⁵ O autor sugere que os serviços prestados por plataformas de intermediação de atividades empresariais desenvolvidas no quadro da economia da partilha devem ser qualificados como serviços de intermediação, mesmo que sejam, na sua maioria, fornecidos eletronicamente com mínima intervenção humana. O autor também sugere que o art.º 28 da Diretiva IVA dificilmente pode ser aplicado, uma vez que na maioria dos casos as plataformas digitais oferecem um serviço distinto do serviço que é prestado pelo prestador subjacente ou prestador de facto. – cf. FERNANDO MATESANZ, op. cit., pp. 4-5.

¹⁹⁶ “Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.”

outrem [do prestador de serviços principal]. Porém, os serviços de mediação referidos na norma respeitam ao “*undisclosed agent*”¹⁹⁷. O artigo cria uma *fictio iuris* de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, e depois, num segundo momento, presta pessoalmente esses serviços ao cliente¹⁹⁸. Deste modo, é difícil sustentar, na maioria dos casos, a aplicação do art.º 28.º da Diretiva IVA, na redação atual, na economia colaborativa em que o consumidor final conhece perfeitamente a identidade e interage com os dois operadores intervenientes na atividade da plataforma, que oferece um serviço distinto do que é prestado pelo prestador do serviço subjacente/principal¹⁹⁹. Todavia, há autores que sustentam a posição de que, uma vez que o art.º 28.º da Diretiva IVA tem um âmbito de aplicação mais amplo face à redação do art.º 28.º-A da Proposta, é possível que os serviços de alojamento e de transporte nele previstos possam ficar abrangidos pela regra geral, desde que preenchidas as respetivas condições²⁰⁰.

Em conformidade, a Proposta ViDA veio demonstrar que, efetivamente, as regras existentes não são suficientes ou não são adequadas, introduzindo, portanto, novas disposições específicas na Diretiva IVA, entre as quais se encontram o artigo 28.º-A (modelo do prestador presumido) e o artigo 46.º-A, que inova no termo introduzido de «prestação de serviços de facilitação» por referência ao serviço que é prestado por uma plataforma.

¹⁹⁷ V. conclusões da advogada-geral JULIANE KOKOTT, apresentadas em 24 de fevereiro de 2005, no processo C-305/03, Comissão das Comunidades Europeias contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte.

¹⁹⁸ V. acórdãos do TJUE, de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara SRL C-734/19, n.º 49, e de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, n.ºs 85 e 86 e jurisprudência aí referida.

¹⁹⁹ Para mais desenvolvimentos sobre esta questão, v. FERNANDO MATESANZ, op. cit., pp.4-5.

²⁰⁰ V. Marta Papis-Almansa & Emilia Teresa Sroka, “Questioning the Proportionality of the ViDA rules on the Platform Economy: Are We Veering of Course?” in *International VAT Monitor*, vol. 35, n.º 3, IBFD, 2024, p. 4 – Com base em argumentos de coerência do sistema, os autores alegam que o artigo 28.º-A da Diretiva IVA deve ser interpretado como tendo as mesmas consequências jurídicas que o artigo 28.º da Diretiva IVA, nomeadamente que a ficção jurídica de duas prestações consecutivas do serviço subjacente prevalece, e, para efeitos de IVA, o serviço de facilitação e a taxa cobrada pelas plataformas passam a fazer parte da contraprestação do serviço subjacente.

3.1.1. Do «serviço de facilitação»

Apenas se pode depreender, pela redação do art.º 28.º-A da Proposta, que se entende por «prestação de serviços de facilitação», a operação de facilitar mediante a utilização de uma interface eletrónica, como por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a prestação, dentro da União, de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros.

Não obstante, na explicação pormenorizada das disposições específicas da Proposta, relativas a plataformas²⁰¹, é referido que foram introduzidas clarificações sobre a legislação em vigor em matéria de IVA neste domínio, nomeadamente, que o serviço de facilitação prestado por uma plataforma deve ser considerado um serviço intermediário (artigo 46.º-A da Proposta ViDA).

É acrescentado que tal clarificação permite uma aplicação uniforme das regras relativas ao lugar da prestação para o serviço de facilitação. No entanto, importa realçar que o termo “intermediário” não se encontra definido e seria crucial que houvesse essa definição²⁰² e que o seu âmbito fosse restringido, assim como o termo “serviço de facilitação” para evitar a inclusão de outras atividades. Este último requisito pode ainda inviabilizar as reformas, de acordo com alguns Estados, dado o dinamismo dos modelos de negócio em constante evolução e o risco de obstáculos das tecnologias de informação à entrada de novas plataformas²⁰³.

²⁰¹ Cf. p. 19 da Proposta ViDA.

²⁰² Neste sentido vai também a proposta de alteração do Parlamento Europeu (Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários ao Considerando 24) da Proposta – “(...) É igualmente necessário, por razões de clareza e segurança jurídica, estabelecer uma definição uniforme da expressão «intermediário de plataforma». – Cf. Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, de 31 de outubro de 2023.

²⁰³ Chamada de atenção feita pelo VEG, na 33ª reunião, de 14 de março de 2023 (Minutes VEG n.º 111, p. 4). E também cf. alerta dos Estados e partes interessadas, em consulta pública à proposta ViDA: <https://www.vatcalc.com/eu/eu-vat-in-the-digital-age-vida-adopted-by-ec/>

Daí que a proposta de Regulamento (704 final) avance o termo “facilitar”, com o aditamento do art.º 9.º-B, que segue a mesma definição utilizada no comércio eletrónico²⁰⁴:

«Art.º 9.º-B - 1. Para efeitos da aplicação do artigo 28.º-A da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por “facilitar” a utilização de uma interface eletrónica para permitir, a um adquirente e a um prestador que proponha a prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros através da interface eletrónica, o estabelecimento dos contactos necessários que resultem na prestação desses serviços através dessa interface eletrónica.

No entanto, considera-se que um sujeito passivo não facilita a prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros, se estiverem preenchidas todas as seguintes condições:

- (a) O sujeito passivo não fixa, direta ou indiretamente, nenhum dos termos e condições em que é efetuada a prestação dos serviços;*
- (b) O sujeito passivo não participa, direta ou indiretamente, na autorização da faturação ao adquirente no que diz respeito aos pagamentos efetuados;*
- (c) O sujeito passivo não participa, direta ou indiretamente, na prestação desses serviços.*

Como decorre da letra da norma, estas condições têm de se verificar cumulativamente para que se considere que o sujeito passivo não facilita a prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros. Consequentemente, mesmo que um sujeito passivo realize uma das atividades atrás indicadas, pode ainda assim considerar-se que facilita a prestação de serviços.

²⁰⁴ V. art.º 14.º-A da Diretiva IVA e art.º 5.º-B do Regulamento de Execução do IVA e Notas Explicativas da Comissão Europeia sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, publicadas em setembro de 2020, p. 18 que esclarece o que se entende por «facilitar» e contém vários exemplos de atividades que se podem considerar incluídas neste termo. Disponível em https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/guides_en

O artigo 28.º-A da Diretiva IVA não é aplicável aos sujeitos passivos que prestem apenas algum dos seguintes serviços (cf. n.º 2 do art.º 9.º-B da Proposta de Regulamento – 704 final):

- (a) O processamento dos pagamentos relativos à prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros;*
- (b) A publicação de anúncios ou a publicidade dos arrendamentos de alojamento de curta duração ou do transporte de passageiros;*
- (c) O reencaminhamento ou a transferência de adquirentes para outras interfaces eletrónicas onde seja proposta prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros, sem qualquer intervenção adicional na prestação.»*

A Proposta de Diretiva trata o alojamento de curta duração como um setor de natureza semelhante ao do setor hoteleiro e, por conseguinte, não pode estar isento de IVA (artigo 135.º). Tal garante que a prestação presumida efetuada pela plataforma ao consumidor final tenha o mesmo tratamento em sede de IVA que a prestação de serviços dos hotéis tradicionais ao consumidor final²⁰⁵. É estabelecida uma equivalência funcional entre o «arrendamento ininterrupto de alojamento, e o setor hoteleiro por ser considerado de natureza similar a este. Esta equiparação opera independentemente da prestação de outros serviços acessórios.

Na proposta inicial da Comissão Europeia entendia-se por “alojamento de curta duração”, para efeitos de aplicação do art.º 28.º-A, o arrendamento ininterrupto de alojamento por um período máximo de 45 dias, nos termos do art.º 135.º, n.º 3.

No entanto, o limite estabelecido de 45 dias não foi isento de críticas, pois se o período fosse inferior, de 15 ou 30 dias, por exemplo, afigurar-se-ia mais equiparável ao alojamento hoteleiro. Por conseguinte, foi alterada a proposta de forma a acolher aquelas sugestões de alguns Estados-Membros, e a assegurar um

²⁰⁵ O Parlamento Europeu (Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários) propôs eliminar o art.º 135.º, n.º 3 (Na Proposta inicial, que corresponde ao atual 135.º, n.º 2, al. a)-A), com vista à equiparação total do arrendamento ininterrupto de alojamento a um serviço de hotel, com a justificação de a fixação de 45 dias (proposta inicial) ser arbitrário – cf. p. 55 do documento 2022/0407(CNS), de 20 de junho de 2023.

https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-AM-749001_EN.pdf

grau mínimo de coerência entre os diferentes sistemas nacionais de IVA no que diz respeito ao tratamento da prestação de um serviço de arrendamento de alojamento de curta duração. Este serviço de arrendamento deverá, então, ser considerado como tendo uma função semelhante à do setor hoteleiro quando for ininterrupto e prestado à mesma pessoa durante um período máximo de 30 noites. No entanto, para se adaptarem às diferentes especificidades nacionais do setor, os Estados-Membros deverão ter a possibilidade de sujeitar os serviços de arrendamento de alojamento de curta duração a determinados critérios, condições e limitações de acordo com as respetivas legislações nacionais²⁰⁶.

De salientar, ainda, que a prestação de serviços efetuada pela plataforma ao cliente final não deve afetar o direito à dedução da plataforma para as suas atividades (artigo 172.º-A da Proposta²⁰⁷).

Contudo, a prestação de serviços efetuada pelo prestador subjacente à plataforma está isenta de IVA sem direito à dedução (artigo 136.º-B). A redação do artigo parece sugerir que isenta os presumidos serviços prestados pela plataforma, contudo, a Proposta esclarece-nos o contrário²⁰⁸.

Em síntese, a Proposta opta por um âmbito de aplicação restrito, numa abordagem gradual, na medida em que não aplica a presunção a todos os tipos de serviços, aplicando-se, exclusivamente, a serviços de arrendamento de alojamento de curta duração e ao serviço de transporte rodoviário de passageiros. Todavia, no âmbito da 33ª reunião do VEG²⁰⁹, foi questionado à Comissão porque não foi incluído na Proposta o transporte de entregas, tendo os Serviços da Comissão respondido que não foram identificadas distorções de concorrência nessa área. Também foi apontado que limitar a dois tipos de serviços pode ser impraticável de implementar, dado que muitos modelos de negócio incluem combinações de vários serviços.

De realçar, também, que a Proposta apenas se refere aos termos de «serviços de facilitação» e «serviços intermediários», não havendo um compromisso claro e

²⁰⁶ Cf. Considerando 25) do documento do ECOFIN n.º 9681/24, de 8 de maio de 2024.

²⁰⁷ «Quando um sujeito passivo for considerado como tendo recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A, essas prestações não prejudicam o direito à dedução desse sujeito passivo, independentemente de o IVA ser ou não dedutível no respeitante a essas prestações.»

²⁰⁸ Cf. p. 16.

²⁰⁹ Cf. VEG 111 minutes, p. 4.

uma correspondência direta aos conceitos de serviços de intermediação e serviços eletrónicos, previstos na Diretiva IVA. Salvo melhor opinião, poderá contribuir para um risco de dupla tributação de serviços presumidos da plataforma - serviços de facilitação e serviços intermediários.

3.1.2. Regras do lugar das prestações de serviços de “facilitação”

Os Estados-Membros da UE interpretam de forma diferente o lugar da prestação do serviço de facilitação prestado pelas plataformas a pessoas que não sejam sujeitos passivos. Têm definido este tipo de serviços de forma distinta, resultando na aplicação de regras diferentes sobre a determinação do lugar da prestação, o que pode conduzir a dupla tributação (ou não tributação)²¹⁰.

Por conseguinte, revelou-se necessário clarificar esta regra e assegurar um critério comum de modo a esclarecer a forma como os serviços da plataforma devem ser interpretados para efeitos de aplicação das regras relativas ao lugar da prestação.

Foi proposto, assim, que o serviço de facilitação deve seguir as regras do lugar da operação principal que é a prestação de serviços subjacente (artigo 46.º-A). Alguns autores adotam uma posição algo arrojada relativamente à proposta de introdução desta norma, e que consiste em considerar que a mesma somente deve aplicar-se às operações às quais o regime do prestador presumido não é aplicável²¹¹. Não nos parece ser essa a intenção da Comissão Europeia, que pretende complementar o regime do prestador presumido com a atribuição de uma regra do lugar da operação principal. Não obstante, é certo que se mantém dúbia a questão de saber se os serviços de facilitação devem ser considerados serviços de intermediação ou serviços prestados por via eletrónica, para efeitos de determinação do lugar da prestação.

²¹⁰ V. Impact Assessment Report, Brussels, 8.12.2022 SWD (2022) 393 final, p. 20.

²¹¹ Cf. Marta Papis-Almansa & Emilia Teresa Sroka, “Questioning the Proportionality of the ViDA rules...?” cit., p. 4.

Para os serviços B2C, propõe-se considerar os serviços como serviços de intermediação. Estes serviços estão sujeitos a IVA no país onde a operação subjacente é tributada.

Para os serviços B2B, tanto os serviços de intermediação como os serviços prestados eletronicamente subsumem-se no âmbito da regra principal do art. 44.º da Diretiva IVA.

Uma regra que explique como considerar os serviços de facilitação das plataformas em situações B2B é, portanto, redundante.

Na grande maioria dos casos, as taxas de facilitação são pagas apenas pelo prestador subjacente. Algumas plataformas também cobram taxas de facilitação aos destinatário dos serviços²¹².

Se as taxas de facilitação forem cobradas apenas ao prestador subjacente, podem ser distinguidas três situações²¹³:

1. O prestador subjacente é uma pessoa singular ou coletiva que não seja sujeito passivo, pelo que se aplica a presunção:

Neste caso, os serviços presumidos, bem como o serviço de facilitação, estão sujeitos a IVA no mesmo lugar, ou seja, o lugar onde se encontra o imóvel (no caso do alojamento) ou o lugar onde se realiza o transporte (no caso de serviços de transporte de passageiros);

2. O prestador subjacente é um sujeito passivo que não faz parte do “grupo dos quatro” ou um prestador subjacente que não está registado para efeitos de IVA num Estado-membro:

Nesta situação, a presunção não se aplica, e o serviço de facilitação é uma operação B2B sujeita a IVA no Estado-Membro do destinatário dos serviços, onde a

²¹² VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 36.

²¹³ MADELEINE MERKX, et. al., “VAT in the Digital Age...”, p. 15.

regra de autoliquidação será aplicada se a plataforma não estiver estabelecida no Estado-Membro do prestador subjacente;

3. O prestador subjacente é um sujeito passivo, parte do “grupo dos quatro” ou um prestador de um país terceiro que não está registado para efeitos de IVA num Estado-Membro:

Nesta situação aplica-se a presunção, mas o serviço de facilitação insere-se âmbito da regra principal do lugar de tributação das operações B2B.

Esta última situação torna ainda assim relevante que a plataforma estabeleça se o prestador subjacente é um sujeito passivo ou não, o que pode ser difícil²¹⁴. Da mesma forma, a natureza do destinatário dos serviços deve ser estabelecida se a plataforma lhe cobrar taxas de facilitação²¹⁵.

O art.º 9.º-E da Proposta de alteração do Regulamento de Execução do IVA - que estabelece que o destinatário dos serviços deve ser considerado como não sujeito passivo, se o destinatário desses serviços não fornecer um número de identificação IVA, salvo informação em contrário – aplica-se apenas aos serviços para os quais a plataforma é presumida prestadora (ou seja, alojamento de curta duração e transporte de passageiros). O artigo 18.º do Regulamento de Execução do IVA será, portanto, aplicável, impondo uma obrigação de investigação às plataformas.

Se fosse escolhida a opção de considerar os serviços de facilitação como serviços prestados por via eletrónica, o IVA seria sempre devido no Estado-Membro do destinatário dos serviços, o que pode ser aferido com base em dois elementos de prova não contraditórios [artigo 24.º-B (d) e 24.º-F do Regulamento de Execução do IVA] no caso de operações B2C²¹⁶.

²¹⁴ V. Impact Assessment Report, Brussels, 8.12.2022 SWD (2022) 393 final, p. 20 e VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 95.

²¹⁵ De acordo com o estudo efetuado, 75% dos consumidores não são sujeitos passivos – cf. VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 95.

²¹⁶ O subgrupo constituído por membros do Grupo de Peritos sobre o IVA e do Grupo sobre o Futuro do IVA também apresentava uma tendência geral para a tributação na residência habitual do destinatário - cf. VEG n.º 102, «Relatório sobre os resultados dos trabalhos do Subgrupo “Economia de plataforma”», Bruxelas, 11 de novembro de 2021, taxud.c.1(2021)7833837, p. 2.

O estatuto do destinatário dos serviços só é relevante para a sujeição a IVA nessa situação, e o artigo 18.º, n.º 2 do Regulamento de Execução do IVA estabelece que o prestador pode considerar que o destinatário dos serviços não tem o estatuto de sujeito passivo quando não recebe o seu número de identificação IVA, a não ser que disponha de informações em contrário.

Considerando esta disposição, as plataformas poderiam renunciar a quaisquer obrigações de investigação em matéria de IVA e basear-se apenas no facto de lhes ser comunicado ou não um número de identificação IVA. Todavia, o principal objetivo da plataforma é ligar o prestador ao destinatário dos serviços, que é o cerne da atividade de um intermediário²¹⁷.

Considerar o serviço de facilitação como um serviço de intermediação prevê, portanto, um mesmo tratamento, independentemente dos meios utilizados para prestar o serviço. Deve-se notar que a abordagem como serviço de intermediação beneficia os destinos turísticos, enquanto considerar como serviço prestado por via eletrónica, beneficia o Estado-membro do turista²¹⁸.

De referir que a plataforma terá de estabelecer o lugar da prestação dos serviços prestados pelo prestador subjacente. Isto significa que terá de estabelecer a localização do alojamento (informação que poderá ser fornecida pelo prestador subjacente na plataforma ao anunciar o alojamento na plataforma). Uma plataforma que facilite os serviços de transporte de passageiros necessitará de conhecer a rota desses serviços se cobrir o território de mais de um país. Não temos a certeza de que todas as plataformas que facilitam o transporte de passageiros sejam capazes de localizar cada veículo individualmente, o que pode constituir um problema.

Note-se, também, que não há exceção para as plataformas que operam exclusivamente a nível nacional. Estas plataformas também serão abrangidas pela

²¹⁷ Não existe qualquer definição de intermediação na jurisprudência do TJUE relativa às regras do lugar da prestação de serviços. No entanto, no que diz respeito à isenção da negociação de crédito, o TJUE decidiu que a negociação é um serviço prestado a uma parte contratual e por esta remunerado como atividade distinta da mediação. Entre outras coisas, pode consistir em indicar-lhe as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas. A finalidade desta atividade é, assim, proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do contrato – cf. acórdão de 13 de dezembro de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, ECLI:EU:C:2001:696, n.º 39.

²¹⁸ Cf. VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 126.

disposição, incluindo plataformas de pequena escala, o que poderá ser outro problema²¹⁹.

As plataformas também poderão ter de registar-se para efeitos de IVA em vários Estados-Membros da UE devido à presunção, quando facilitam as operações B2B e o cliente não está registado para efeitos de IVA no Estado-Membro onde o IVA é devido. As operações B2B não podem ser comunicadas ao abrigo do Balcão Único, e a regra de autoliquidação, mesmo quando alargada, não pode ser aplicada nessa situação²²⁰.

A nova disposição de conservação de registos para a economia das plataformas coincide com as obrigações para as plataformas ao abrigo do DAC 7. Gostaríamos que a avaliação de impacto tivesse a perspetiva da Comissão sobre a concordância destas regras, especialmente porque a avaliação de impacto também afirma que disposições adicionais de conservação de registos aumentará os custos para as plataformas e poderá colocá-las em desvantagem em comparação com as empresas que não utilizam plataformas²²¹.

Alguns autores²²² alertam que é uma pena que nada esteja a ser feito relativamente ao facto de a plataforma ainda poder receber 27 pedidos de informação de 27 Estados-Membros da UE, embora através do seu próprio Estado-Membro da UE. Recomendam que as plataformas forneçam as informações ao seu próprio Estado-Membro da UE, que as troca automaticamente com o Estado-Membro da UE onde o fornecimento está sujeito a IVA, semelhante às regras da DAC7²²³.

²¹⁹ Cf. VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 68.

²²⁰ VEG N.º 107, p. 4.

²²¹ Impact assessment, p. 68. V. sobre este assunto, Madeleine Merckx, Anne Janssen and Maxime Leenders, 'Platforms a Convenient Source of Information Under DAC7 and the VAT Directive: A Proposal for More Alignment and Efficiency', EC Tax Review, volume 31, issue 2, pp. 202-218.

²²² MADELEINE MERKX, *et. al.*, "VAT in the Digital Age...", p. 15.

²²³ Diretiva DAC 7, p. 1-26.

3.2. Estatuto jurídico da plataforma – o prestador de direito:

- O regime do prestador presumido nos setores do alojamento e do transporte de passageiros na economia das plataformas

As regras atuais do IVA conduziram a uma distorção injustificada da concorrência entre as prestações efetuadas através de plataformas em linha que escapam à tributação do IVA e as prestações efetuadas na economia tradicional sujeitas a IVA²²⁴. A distorção foi mais acentuada nos dois maiores setores da economia das plataformas subjacente ao comércio eletrónico, a saber, o setor do arrendamento de alojamento de curta duração e o setor do transporte rodoviário de passageiros. Reconhece-se, no entanto, que esta disparidade pode ser mais evidente nalguns Estados-Membros do que noutros²²⁵. Por conseguinte, é necessário estabelecer regras claras, equilibradas e proporcionadas para fazer face a eventuais distorção da concorrência nos setores do arrendamento de alojamento de curta duração e do transporte rodoviário de passageiros, introduzindo o modelo do "prestador presumido").²²⁶

Assim, as medidas propostas pela Comissão Europeia não se esgotam na clarificação das regras. É proposta a introdução de uma ampla disposição na Diretiva IVA (a norma jurídica do art.º 28.º-A), nomeadamente, uma regra especial relativa ao modelo de «prestador presumido». A introdução desta cláusula constitui uma das principais medidas relativas ao Pilar II, no que concerne às operações que consistam na prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração e de transporte rodoviário de passageiros. A nova norma é inserida no “Título IV Operações Tributáveis - cap. 3 Prestações de serviços da Diretiva IVA”, e representa a base do modelo do prestador presumido, que se traduz num regime de responsabilidade do intermediário pela cobrança e remessa do IVA”, à semelhança

²²⁴ Porém, do ponto de vista de alguns autores, a questão de saber se as plataformas distorceram o funcionamento do mercado na perspetiva do IVA, ou se a atual regulamentação do IVA é inadequada, permanece em aberto. Em bom rigor, defendem que, a distorção, na realidade, surge em alguns casos, devido à isenção aplicável aos serviços de alojamento em relação aos serviços hoteleiros, ou pelo estatuto do prestador de serviços como pequena empresa que não é obrigado a liquidar imposto, e que ambas as circunstâncias dependem de legislação nacional – cf. Javier Allardo e Gorka Zubeldia, “The Platform Economy Will Have Its Own VAT Regime in 2025”, *International VAT Monitor*, vol. 34, n.º 4, IBFD, 2023.

²²⁵ V. Considerando 22) da Proposta.

²²⁶ Cf. considerandos 22) e 23) do documento do ECOFIN n.º 9681/24, de 8 de maio de 2024.

do que foi feito no âmbito do comércio eletrónico²²⁷, que se pretende ser o mais eficiente possível, com o intuito de evitar a perda de receitas, conhecida como “desvio do IVA”²²⁸. Em particular, no contexto da chamada economia de “partilha” ou “colaborativa”, na qual a grande maioria das operações tem caráter C2C, tal abordagem tem a vantagem, desde logo, de melhorar a aplicação das regras do IVA, na medida em que, as plataformas estão melhor preparadas para as cumprir, ao contrário dos particulares (pelo que, na maioria das situações o imposto nunca seria cobrado), e o controlo do imposto pelas autoridades tributárias fica também mais acessível e facilitado²²⁹.

O regime do prestador presumido é aplicável a todas as prestações de serviços facilitadas por plataformas, através do qual as plataformas contabilizarão o IVA sobre a prestação subjacente quando o prestador efetivo não cobra o IVA, garantindo assim a igualdade de tratamento entre os setores digital e “tradicional” do alojamento de curta duração e do transporte de passageiros²³⁰.

Ao abrigo desta medida, se o prestador subjacente não cobrar IVA por ser, por exemplo, uma pessoa singular ou utilizar o regime especial das pequenas empresas, a plataforma cobra e contabiliza o IVA sobre a prestação subjacente. Tal permite assegurar condições de concorrência equitativas entre as plataformas que oferecem serviços e outros prestadores tradicionais considerados sujeitos passivos, sem impor encargos aos prestadores subjacentes que operam através da plataforma.

²²⁷ A Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, consagrou um regime de responsabilidade solidária específico para as plataformas digitais, ao aditar o art.º 80-A ao Código do IVA. Assim, quando um sujeito passivo, independentemente do Estado em que se estabeleça, disponibilize uma plataforma digital, onde terceiros podem colocar bens à venda ou dispor de serviços, é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto com o transmitente dos bens ou prestador dos serviços, relativamente às operações realizadas através da plataforma digital, quando tenha ou deva ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entrega o correspondente imposto ao Estado.

²²⁸ O desvio do IVA é a diferença global entre a receita de IVA esperada com base na legislação em matéria de IVA e nos regulamentos acessórios e o montante efetivamente cobrado: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-gap_en. Ascendia em 2020 a 93 mil milhões de EUR na União, dos quais uma parte significativa é representada pela fraude, em especial a fraude intracomunitária do operador fictício, cujo valor se estima situar-se entre 40 e 60 mil milhões de EUR.

²²⁹ V. a este respeito, Manoj Viswanathan, “Tax Compliance and the Sharing Economy”, in *The Cambridge Handbook of The Law of the Sharing Economy*, Nestor M. Davidson, Michèle Finck and John J. Infranca (ed.), Cambridge University Press 2018, p. 362.

²³⁰ Cf. p. 6 da Proposta.

Através deste regime, a plataforma, passa a ser responsável pelo pagamento de IVA sobre a operação com o cliente, em vez do prestador subjacente, porque se considera que o prestador subjacente presta o serviço à plataforma e a plataforma ao cliente. Dos vários modelos possíveis de regimes de responsabilidade, a Comissão Europeia escolheu incluir, no modelo apresentado na Proposta ViDA, aquele que atribui o papel de maior responsabilidade, ou seja, uma responsabilidade “total” à plataforma, na nomenclatura da OCDE²³¹. Este papel mais robusto atribuído às plataformas na prestação de facilitação destes serviços relacionados com o alojamento e transporte, está em linha com as demais obrigações que têm sido impostas pelo Direito da União²³². Está em conformidade, também, com as atuais disposições relativas aos serviços eletrónicos (art.º 28.º da Diretiva IVA, e art.º 9.º-A do Regulamento de Execução do IVA), e, embora com um propósito distinto, com o regime do prestador presumido para as plataformas que operam no comércio eletrónico (art.º 14.º-A da Diretiva IVA).

O modelo de «fornecedor ou prestador presumido» representa, assim, uma medida de simplificação destinada a facilitar a cobrança do IVA em situações específicas. É o que acontece normalmente quando o intermediário numa operação (ou seja, a plataforma) está numa posição mais favorável face à do prestador subjacente para garantir a cobrança do IVA devido sobre esta operação. As razões prendem-se com o facto de ser demasiado oneroso para este prestador subjacente cobrar o IVA (por exemplo, como referido, quando o prestador subjacente é uma pessoa singular ou um sujeito passivo que utiliza regimes especiais para pequenas empresas), ou porque é mais seguro cobrá-lo a este intermediário (quando o prestador subjacente não está estabelecido na UE).

Em suma, de acordo com este modelo, as plataformas são obrigadas a cobrar e a declarar o IVA sobre a prestação subjacente quando o prestador não cobra o IVA, e podem estar sujeitas a obrigações declarativas. Embora o princípio da neutralidade do IVA seja fundamental para o regime do IVA²³³ e deva, tanto quanto possível, ser respeitado, as características dos setores do alojamento de curta

²³¹ Cf. Relatório da OCDE, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, de 19 de abril de 2021, pp. 59-61 (*e-book*).

²³² V. v.g. as obrigações independentes, mas que são atribuídas às plataformas: DAC7 e o art.º 242.º - A da Diretiva IVA.

²³³ Sobre este principio v. José Manuel Osuna, *El Principio de Neutralidad Fiscal en el IVA*, Editorial Aranzadi, Pamplona, Espanha, 1ª ed., 2015.

duração e do transporte de passageiros tornam necessária uma abordagem específica através do modelo do fornecedor presumido. Reitere-se que o modelo assenta no fundamento essencial de que o prestador do serviço subjacente presta o serviço à plataforma e a plataforma presta o serviço principal diretamente ao utilizador.

O regime do prestador presumido tem o seu âmbito de aplicação circunscrito a dois tipos de atividades que podem ser prosseguidas pelas plataformas, nomeadamente, à prestação de serviços de arrendamento de alojamento de *curta duração* e à prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros²³⁴. Representam os maiores sectores da economia das plataformas em termos de receitas, depois do comércio eletrónico, e a desigualdade do IVA é mais evidente nestes sectores²³⁵. A abordagem setorial que foi adotada acarreta, por outro lado, dificuldade em determinar com alguma precisão as «fronteiras» entre as operações que estão dentro do âmbito do regime e as que não estão.

Na Proposta inicial, a aplicação do regime do prestador presumido estava sujeita a alguns critérios de aplicação. Nomeadamente, estava dependente da qualidade do prestador subjacente, que se tinha de enquadrar numa das seis alíneas taxativamente elencadas no art.º 28.º-A, ou seja, fazer parte do grupo de pessoas que (normalmente) não estão registadas para efeitos de IVA:

- «a) Uma pessoa não estabelecida que não esteja registada para efeitos do IVA num Estado-Membro;
- b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo;
- c) Um sujeito passivo que efetue apenas entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA não é dedutível;
- d) Uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo;
- e) Um sujeito passivo sujeito ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas;
- f) Um sujeito passivo sujeito ao regime especial das pequenas empresas.»

²³⁴ Um âmbito de aplicação restrito vai ao encontro das preocupações expressadas num seminário Fiscalis, realizado em outubro de 2021 – cf. GFV 116, p. 11.

²³⁵ Cf. Impact Assessment, p. 19.

Outros elementos relacionados com a aplicação prática da medida constam da proposta de alteração do Regulamento de Execução do IVA que a acompanha, o que pressupõe uma leitura conjugada das normas.

De acordo com o proposto artigo 9.º-C do Regulamento de Execução do Conselho, que altera o Regulamento de Execução do IVA no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA²³⁶, o artigo 28.º-A é aplicável quando a pessoa que presta o serviço de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte rodoviário de passageiros não fornece ao sujeito passivo que facilita o serviço através da utilização de uma interface eletrónica, como um mercado, uma plataforma, um portal ou um meio similar, um número de identificação IVA válido. Se a pessoa que presta o serviço subjacente tiver um número de identificação IVA (já não sendo necessário averiguar se está abrangida por qualquer das categorias enumeradas na Proposta inicial do artigo 28.º-A, alíneas c) a f), da Diretiva IVA [“Grupo dos 4”]), esse número de identificação IVA não deve ser comunicado ao sujeito passivo que facilita o serviço²³⁷.

Todavia, a Proposta tal como inicialmente apresentada foi objeto de alterações para acomodar as várias exigências políticas dos Estados-Membros. O que constava do Regulamento para excecionar a aplicação da regra, passa a estar expressamente incluído na redação do art.º 28.º-A, e as condições subjetivas [não cumulativas] para a aplicação da regra do “prestador presumido” foram substituídas pelas condições objetivas [cumulativas], que determinam a exceção à regra. Assim, de modo a preservar a neutralidade do IVA, as plataformas não devem ser consideradas o “prestador presumido” e, por conseguinte, não devem cobrar o IVA quando os prestadores subjacentes indicarem um número de identificação para efeitos de IVA e declararem que cobrarão o IVA que seria de outro modo devido pelo prestador presumido. Desta forma, de acordo com este modelo do “prestador presumido”, uma ficção jurídica que não tem impacto nas regras que não se enquadram na legislação em matéria de IVA, as plataformas deverão ser obrigadas a cobrar o IVA quando os prestadores subjacentes não o cobram por serem, por

²³⁶ COM (2022) 704 final.

²³⁷ Esta proibição de comunicação do número de identificação fiscal aparenta estar em contradição com outras regras do direito europeu, como o art.º 55.º do Regulamento de Execução do IVA, e com a DAC7 – Neste sentido, v. Nevia CICIN-SAIN, “Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms – some fine-tuning needed?” in *Kluwer International Tax Blog*, 2023.

exemplo, pessoas que não sejam sujeitos passivos ou sujeitos passivos que utilizem o regime especial das pequenas empresas.

O Regulamento não prevê a imposição de sanções relacionadas com o fornecimento do número de identificação IVA, mas é possível que os Estados-Membros o façam unilateralmente. Note-se que, ao registar-se para efeitos de IVA, o prestador estabelecido fora da UE pode excluir-se do regime de prestador presumido. Da mesma forma, um prestador que utilize o regime das PME ou o regime forfetário pode optar por não aderir a este modelo, optando pelas regras normais do IVA - artigos 280.º e 296.º, n.º 3 da Diretiva IVA, respetivamente. Esta não é uma opção para pessoas não sujeitos passivos (coletivas), simplesmente porque não se qualificam como sujeitos passivos, a menos que o Estado-Membro (como Portugal) tenha implementado o artigo 12.º da Diretiva IVA que estipula que uma pessoa que efetue operações ocasionais deve ser considerada um sujeito passivo (assumindo que o facto de essa pessoa realizar operações ocasionalmente é a razão pela qual não é um sujeito passivo).

Os sujeitos passivos que apenas efetuem entregas para as quais o IVA não é dedutível não podem optar pela exclusão do regime de prestador presumido. No entanto, quando efetuam uma transmissão de bens ou prestação de serviços que se encontre fora do âmbito daquele modelo que não é isenta de IVA, nesse caso o modelo do prestador presumido não se aplica. Isto parece incluir também as operações acessórias. E não está claro por quanto tempo tal operação suspende a aplicação do regime de prestador presumido, por exemplo, apenas no período fiscal em que foi efetuada a operação? Naquele ano ou num período mais longo? Na opinião de alguns autores, deveria excluir-se completamente as operações acessórias e as transmissões de bens, para tornar a presunção aplicável mesmo quando são realizados esse tipo de operações ²³⁸.

²³⁸ MADELEINE MERKX, et. al., “VAT in the Digital Age...”, p. 10 e 11.

3.2.1. Natureza da presunção

Nos termos do art.º 28.º-A da Diretiva IVA, quando um sujeito passivo facilita, através de uma plataforma, a prestação de serviços de alojamento de curta duração, ou de transporte de passageiros, presume-se que recebe e presta pessoalmente os serviços em questão. A nova regra estabelece, assim, uma presunção *juris tantum*, ou seja, ilidível perante prova em contrário. A nosso ver, a plataforma passa a atuar em nome próprio, mas por conta de outrem²³⁹ no âmbito da operação principal.

A presunção aplica-se ao «sujeito passivo facilitador ou intermediário», que se distingue do «prestador de serviços subjacente» que, como vimos, pode ou não ser sujeito passivo. Porém, a aplicação da presunção não está dependente da qualidade do «prestador de serviços subjacente», mas de este não fornecer o seu número de identificação para efeitos de IVA, nem tiver declarado que cobrará o IVA devido sobre essa prestação, pressupondo-se que não é sujeito passivo de IVA ou que não tem a mesma capacidade para a eficaz cobrança do imposto.

3.2.2. Relação do regime do prestador presumido com outros regimes

3.2.2.1. O «Grupo dos 4», em especial o Regime das Pequenas Empresas

O regime do prestador presumido destina-se a garantir que todas as operações realizadas através de uma plataforma sejam tributadas, uma vez que é uma das áreas problemáticas identificadas, pois as plataformas beneficiam de uma vantagem injusta sobre os negócios tradicionais. Além disso, trata-se de uma medida de simplificação, na medida em que as plataformas não serão obrigadas a familiarizar-se com as regras do IVA nos seus próprios Estados-Membros ou noutros Estados-Membros.

Neste sentido, para além de se aplicar às pessoas singulares e às pessoas não estabelecidas e não registadas na UE, o regime do prestador presumido deverá

²³⁹ V. art.º 28.º da Diretiva IVA.

também aplicar-se ao apelidado «grupo dos quatro», que corresponde às pessoas identificadas nas alíneas c) a f) do art.º 28.º-A (Proposta inicial).

Trata-se de pessoas que, dependendo do Estado-Membro, podem não estar registadas para efeitos de IVA e, de qualquer modo, não cobriam IVA nas suas operações. Para garantir a igualdade de tratamento e evitar situações de abuso, é importante incluir este grupo no regime.

No que diz respeito especificamente às pequenas empresas, historicamente, os regimes especiais foram introduzidos devido a) aos encargos para as pequenas empresas no cumprimento das suas obrigações de IVA, e b) às dificuldades dos Estados-Membros em garantir o cumprimento das obrigações de um grande número de pequenas empresas.

Num modelo de negócio tradicional, isto nunca foi problemático, mas com o crescimento da economia das plataformas, os modelos de negócio tradicionais estão ameaçados devido às economias de escala fruídas pelas plataformas e ao efeito de rede dos prestadores, agora capazes de prestar serviços através de uma plataforma.

Enquanto antes uma pessoa arrendava a sua casa de férias, por exemplo, a um pequeno grupo de amigos/familiares e conhecidos, agora os seus serviços podem ser visualizados e acedidos por milhões de pessoas em todo o mundo.

Por conseguinte, os serviços da Comissão consideraram importante que essa disparidade fosse reequilibrada.

Na Proposta inicial, seguia-se um procedimento de verificação, com o «Grupo dos 4». A plataforma pede ao prestador um número de IVA. Caso não seja fornecido nenhum número de IVA, aplica-se o regime do prestador presumido, do art.º 28.º-A da Diretiva IVA²⁴⁰. Desta forma, torna-se mais fácil para os prestadores, não familiarizados com o regime do IVA, cumprirem as suas obrigações em matéria de IVA de forma correta.

A Diretiva (UE) 2020/285 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2020, que altera a Diretiva do IVA no que respeita ao regime especial das pequenas empresas e o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita à cooperação administrativa e à

²⁴⁰ No GFV 116 foi sugerida outra fase de verificação: Quando é fornecido um número de IVA, é feita uma segunda pergunta do tipo “Cobra normalmente IVA neste tipo de operação?” Se a resposta for sim, o regime do prestador presumido não é aplicado; se a resposta for não, é aplicado o regime.

troca de informações para efeitos do controlo da correta aplicação do regime especial das pequenas empresas [adiante designada por Diretiva PME], tem como data de entrada em vigor 2025²⁴¹. As alterações produzidas ao regime das PME serão concomitantes das alterações introduzidas no tratamento do IVA da economia das plataformas, pelo que releva a análise da interação dos dois regimes.

Ao abrigo das novas regras [Diretiva PME], os Estados-Membros podem isentar as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas no seu território por sujeitos passivos nele estabelecidos cujo volume de negócios anual no Estado-Membro, imputável a essas entregas ou prestações, não exceda um limiar fixado por esses Estados-Membros para a aplicação dessa isenção. Esse limiar não pode, contudo, ser superior a € 85.000,00 ou ao seu contravalor em moeda nacional. Os Estados-Membros podem fixar limiares diferenciados para os diferentes setores de atividade com base em critérios objetivos. Todavia, nenhum desses limiares pode exceder o limiar de € 85.000,00 ou o seu contravalor em moeda nacional. Os Estados-Membros asseguram que os sujeitos passivos, suscetíveis de beneficiar de mais do que um limiar setorial, só possam utilizar um desses limiares. Os limiares fixados por um Estado-Membro não podem estabelecer distinções entre sujeitos passivos estabelecidos e não estabelecidos nesse Estado-Membro²⁴².

As novas regras diferem do regime atualmente em vigor, essencialmente por a) remover qualquer isenção gradual que o Estado-Membro possa ter implementado; b) aplicar a isenção às próprias entregas de bens e serviços e não ao sujeito passivo; e c) aplicar um limiar mais elevado o que confere aos Estados-Membros mais liberdade na escolha de um limiar adequado.

Além disso, o regime especial é estendido às entregas de bens e prestações de serviços efetuadas no seu território por sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro, desde que estejam preenchidas as seguintes condições: a) o volume de negócios anual na União desse sujeito passivo não excede € 100.000,00; b) O valor das entregas ou das prestações efetuadas no Estado-Membro em que o sujeito passivo não está estabelecido não excede o limiar aplicável nesse Estado-

²⁴¹ Cf. art.º 3.º, 2.º parágrafo da Diretiva PME.

²⁴² Cf. art.º 284.º, n.º 1 da Diretiva IVA [introduzido pela Diretiva PME].

Membro para efeitos da concessão da isenção aos sujeitos passivos nele estabelecidos²⁴³.

Ao abrigo do regime do prestador presumido, uma “pequena empresa isenta”²⁴⁴ não liquida o imposto nas operações facilitadas por uma plataforma, competindo a esta a cobrança do IVA devido.

Os Estados-Membros podem, nos termos do artigo 292.º-B da Diretiva IVA (introduzido pela Diretiva PME), dispensar as pequenas empresas isentas estabelecidas no seu território, que só beneficiem da isenção nesse território, de serem identificadas através de um número individual (um número de identificação IVA). Portanto, se uma pequena empresa isenta não tiver um número de IVA para fornecer à plataforma, aplicar-se-ia a regra do prestador presumido e a plataforma cobraria IVA sobre a operação. Há casos, contudo, em que um Estado-Membro atribui um número a uma pequena empresa isenta – quer porque o faz naturalmente para os fornecedores nacionais, quer porque a pequena empresa isenta deseja beneficiar do regime especial noutra Estado-Membro (nesse caso, o número terá um sufixo «EX»²⁴⁵). Embora fosse fácil para uma plataforma identificar uma pequena empresa isenta se esta tivesse o sufixo «EX», não seria o caso se as pequenas empresas isentas recebessem números de IVA semelhantes aos utilizados por outras empresas (o que poderia ser o caso para as pequenas empresas que apenas beneficiam de isenção no seu próprio Estado-Membro). Esta é a razão pela qual os serviços da Comissão ponderaram (no GFV 116) uma segunda etapa no processo de identificação, de colocar a questão ao prestador sobre se normalmente cobra IVA nas suas operações. No entanto, parece que esta segunda etapa (ou algo semelhante) só seria necessária nos Estados-Membros que atribuem um número de IVA às pequenas empresas isentas, e esse número de IVA não permite que uma plataforma distinga as pequenas empresas isentas das demais empresas registadas para efeitos de IVA²⁴⁶. Noutros casos (quando a pequena empresa isenta não tem número de IVA,

²⁴³ Cf. art.º 284.º, n.º 2 da Diretiva PME.

²⁴⁴ Entende-se por "pequena empresa isenta" qualquer sujeito passivo que beneficie da isenção no Estado-Membro em que o IVA é devido, conforme previsto no artigo 284., n.ºs 1 e 2 da Diretiva IVA.

²⁴⁵ Cf. art.º 284.º, n.º 3, al. b) da Diretiva IVA.

²⁴⁶ V. GFV 122, Group on the Future of VAT 38th meeting – 6 May 2022 - taxud.c.1(2022)3461477, p. 3.

ou quando tem, mas está claramente identificada com um sufixo «EX»), a plataforma deve ser capaz de aferir se o regime do prestador presumido se aplica.

De qualquer modo, não cabe à plataforma fiscalizar o regime especial das PME, ou seja, não são obrigadas a acompanhar cada operação, para determinar se o prestador excedeu o limiar nacional ou o limiar da União. Este papel continua a ser desempenhado pelos Estados-Membros.

A atribuição pelos Estados-Membros de um número de IVA para isentar as pequenas empresas, a identificação do estatuto através do número de IVA tornaria o funcionamento do sistema muito mais fácil.

Em suma, as plataformas, como qualquer empresa, estão autorizadas a utilizar o regime das PME, se o seu volume de negócios estiver abaixo do limiar. Se aplicam o regime, ainda são consideradas prestadores, mas simplesmente não liquidam IVA nas operações. Os prestadores de serviços subjacentes (anfitrião/motorista) mantêm-se qualificados para usar o regime, mas quaisquer operações realizadas através de uma plataforma são sujeitas a IVA, cobrado pela plataforma. Assim, o regime do prestador presumido não significa que os prestadores de serviços subjacentes (anfitrião/motorista) percam a possibilidade de utilizar o regime das PME.

Se os Estados-Membros considerarem que não existe distorção da concorrência no seu território, é conveniente dar-lhes a possibilidade de excluir do âmbito de aplicação da regra do "prestador presumido" os sujeitos passivos que utilizem no seu território o regime especial das pequenas empresas, que, de outro modo, seriam sistematicamente abrangidos pela regra do "prestador presumido". Nesses casos, os Estados-Membros que recorram a esta opção deverão assegurar que a plataforma possa verificar facilmente que o prestador subjacente opera ao abrigo do regime especial das pequenas empresas, prevendo, por exemplo, a utilização de um número de identificação específico, de um certificado eletrónico que indique que o prestador subjacente está a utilizar o regime especial das pequenas empresas, ou de quaisquer outros meios que permitam a verificação fácil desse estatuto²⁴⁷.

²⁴⁷ Cf. Considerandos 23) e 24) do documento do ECOFIN n.º 9681/24, de 8 de maio de 2024.

Importante salientar que o Parlamento Europeu propôs suprimir a al. f), ou seja, quando a presunção se aplica caso o prestador subjacente seja um sujeito passivo do regime especial das pequenas empresas, com a justificação de que a obrigação de IVA dos condutores não está associada ao facto de oferecerem os seus serviços offline ou através de um serviço plataforma; depende principalmente do nível dos seus rendimentos e dos limites de IVA estabelecidos por cada Estado-Membro para as pequenas empresas. E que, assim, a aplicação da regra do prestador presumido, no caso do transporte de passageiros, através de plataformas, pode levar à discriminação, propondo que não seja aplicada a regra às pequenas empresas²⁴⁸. A relação da regra do prestador presumido com o regime das pequenas empresas é um dos pontos mais controversos das novas regras para o IVA na Era Digital, responsável pelo adiamento político constante, e o veto por parte de alguns Estados-Membros ao acordo final, com o fundamento de que prejudicaria a neutralidade e afetaria negativamente os pequenos comerciantes que estavam abaixo do limiar de registo do IVA²⁴⁹. Por isso, foi adicionada à Proposta inicial, a possibilidade, para os Estados-Membros, de excluírem do âmbito de aplicação da regra do prestador presumido, através do exercício dessa opção, os serviços de arrendamento de alojamento de curta duração e/ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros efetuadas ao abrigo do regime especial das pequenas empresas, previsto no título XII, capítulo 1, secção 2 da Diretiva IVA (cf. art.º 28.º-A, n.º 4 e n.º 5 da Proposta).

3.2.2.2. Identificação do cliente

Como o regime está pensado, o controlo pela plataforma torna-se mais difícil nas operações transfronteiriças, especialmente em situações em que o cliente não está estabelecido no Estado-Membro da plataforma.

Nesse caso, o estatuto do cliente poderá determinar se a) a plataforma pode declarar a operação através do balcão único (OSS), b) a plataforma pode utilizar o

²⁴⁸ Cf. Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital.

²⁴⁹ V. veto da Estónia - <https://www.vatcalc.com/eu/eu-vat-in-the-digital-age-vida-adopted-by-ec/>

mecanismo de autoliquidação, ou c) a plataforma será obrigada a registrar-se no Estado-Membro do prestador ou do cliente.

No regime do comércio eletrónico, o fornecedor presumido, para efeitos do artigo 14.º-A da Diretiva IVA, é o facilitador de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor inferior a € 150,00, ou da venda de bens por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo. No âmbito desse regime, o artigo 5.º-D do Regulamento de Execução do IVA, estabelece duas presunções ilidíveis, relativas ao cliente. O fornecedor presumido, nos termos do art.º 14.º-A da Diretiva IVA, deve presumir que:

- a) A pessoa que vende os bens através de uma interface eletrónica é um sujeito passivo;
- b) A pessoa que adquire esses bens é uma pessoa que não é sujeito passivo.

No regime do prestador presumido do art.º 28.º-A da Diretiva IVA, encontra-se algum paralelismo com o art.º 5.º-D do Regulamento de Execução do IVA, nomeadamente no art.º 9.º-E daquele regulamento:

«Salvo informação em contrário do sujeito passivo, o sujeito passivo que se considere ter recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A da Diretiva 2006/112/CE deve considerar que o destinatário desses serviços não é sujeito passivo se o destinatário desses serviços não fornecer um número de identificação IVA.»

Os sujeitos passivos que facilitem, através da utilização de uma interface eletrónica, como uma plataforma, um portal ou meios similares, a prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de transporte de passageiros e que sejam o prestador presumido devem poder identificar facilmente o estatuto do adquirente, ou seja, do destinatário dos serviços subjacentes. A fim de facilitar essa identificação e reduzir os encargos administrativos que recaem sobre esses sujeitos passivos, estes últimos devem presumir que o adquirente é um sujeito passivo quando é fornecido um número de identificação IVA e que não é um sujeito passivo caso não forneça um número de identificação IVA²⁵⁰.

²⁵⁰ Cf. Considerando 6 da Proposta de alteração do Regulamento de Execução do IVA – COM (2022) 704 final.

Pode funcionar bem para as operações nacionais, mas será mais complicado para as operações transfronteiriças, especialmente no que diz respeito às pequenas empresas isentas. A questão seria saber se a falta de um número de IVA, embora suficiente para que a plataforma considere o cliente como uma pessoa não sujeito passivo, seria também suficiente para permitir à plataforma declarar o IVA devido noutro Estado-Membro através do OSS. O artigo 369.º-B, alínea c), da Diretiva IVA sugere que não – no entanto, poderia ser feita uma alteração para permitir que essas operações fossem declaradas através do OSS.

Mesmo com esta simplificação, subsistem casos em que a plataforma pode ser obrigada a registar-se noutro Estado-Membro – por exemplo, uma prestação de serviços presumida de alojamento de curta duração num Estado-Membro, a um cliente empresarial noutro Estado-Membro, através de uma plataforma num terceiro Estado-Membro. Neste caso, a plataforma não pode utilizar o mecanismo de autoliquidação (porque o cliente não está estabelecido no Estado-Membro de fornecimento), nem pode utilizar o OSS (porque o cliente é uma empresa). Nesse caso, a plataforma seria obrigada a registar-se no Estado-Membro onde o bem imóvel está localizado.

Estes e outros casos semelhantes terão de ser descritos em quaisquer notas explicativas que acompanhem as alterações legislativas, uma vez adotadas pelo Conselho.

3.2.2.3. Regime especial das Agências de Viagens

O Regime Especial das Agências de viagens (art.º 306.º e ss da Diretiva IVA), não se aplica às operações de facilitação a que se refere o regime do prestador presumido – cf. art.º 306.º, n.º 3 da Proposta.

Tal como descrito no GFV n.º 116, os serviços da Comissão consideraram que podia existir o risco de a atuação da plataforma poder ser vista como a de uma agência de viagens em determinadas circunstâncias e, portanto, ser obrigada a não cobrar IVA sobre o valor da prestação subjacente, mas sobre a margem entre o custo

do fornecimento e o preço cobrado pela plataforma (que seria, na verdade, a taxa de facilitação).

O regime especial aplica-se às agências de viagens que atuam em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos. A Diretiva IVA não define o que é um agente de viagens, mas afirma que os operadores de circuitos turísticos são considerados agências de viagens (artigo 306.º, n.º 2 da Diretiva IVA).

Nos termos deste regime, as operações efectuadas pela agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao cliente, que é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços (artigo 307.º da Diretiva IVA).

O IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no artigo 307.º, efectuadas em benefício direto do cliente, não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro. A título de exemplo, se uma agência de viagens estabelecida na Bélgica pagar € 500 por um voo para Espanha e € 200 euros por 3 noites de alojamento em Madrid, pelas quais cobra ao cliente € 1.000,00, o IVA é devido sobre € 300 na Bélgica, ou seja, a margem, que corresponde à diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente. A agência de viagens não tem direito à dedução do IVA no valor de € 700 que suportou na aquisição dos serviços prestados por outros sujeitos passivos, do voo e do alojamento.

Uma vez que poderia surgir alguma confusão na aplicação dos dois regimes, foi prudente excluir expressamente as operações abrangidas pelo Regime Especial das Agências de Viagens do âmbito do Regime do Prestador Presumido.

O regime especial aplica-se normalmente quando existe mais do que uma prestação (ou seja, uma prestação de viagem e uma prestação de alojamento efetuada por sujeitos passivos diferentes) que é agrupada pela agência de viagens e vendida como uma prestação única ao cliente. E, por outro lado, a maioria das

entregas facilitadas por uma plataforma, e nas quais se centra a iniciativa do IVA na Era Digital, seriam apenas operações únicas. No entanto, o Tribunal de Justiça da União Europeia já decidiu, no processo C-552/17 - Alpenchalets Resorts -, que a simples disponibilização por parte de uma agência de viagens de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de outras prestações adicionais, independentemente da importâncias destas prestações adicionais, constituem cada uma um serviço único que se enquadra no regime especial das agências de viagens. É questionável se a plataforma «arrenda» realmente o alojamento quando é considerada o prestador (trata-se, de facto, de um serviço de facilitação ficcionado como uma prestação presumida). Para que o regime especial fosse aplicável, as entregas efetuadas à agência de viagens tinham, no entanto, de ser efectuadas por outros sujeitos passivos. Por conseguinte, parece claro que, quando uma plataforma facilita serviço de uma pessoa singular, essa operação não poderia beneficiar do Regime Especial das Agências de Viagens. Não quer dizer que uma plataforma não possa desenvolver modelos de negócio que ofereçam «pacotes», em que, por exemplo, o alojamento num destino é oferecido durante três dias, seguido de alojamento num destino diferente durante quatro dias, como parte de um pacote.

De realçar que, se é evidente que a presunção do artigo 28.º-A se cinge a apenas dois setores, do alojamento e do transporte, é dúbia a aceitação da prestação por parte de uma plataforma, dos dois tipos de serviço de forma cumulativa ou combinada²⁵¹, atendendo a que a redação utiliza a alternativa “ou”.

No entanto, considera-se que foi bastante útil clarificar a legislação, ao excluir expressamente o Regime Especial das Agências de Viagens das operações nas quais as plataformas são consideradas o “prestador presumido”, e que as agências de viagens não são incluídas na regra do “prestador presumido”, com o aditamento do art.º 306.º, n.º 3. Ademais, a obrigatoriedade da utilização do regime especial para determinadas operações aumentaria a complexidade da aplicação do regime do prestador presumido.

²⁵¹ Sobre operações combinadas de alojamento e transporte, v. acórdão do TJUE de 1 de março de 2012, Star Coaches, C-220/11, ECLI:EU:C:2012:120.

3.3. Definição do estatuto do prestador do serviço subjacente – o prestador *de facto*

Qualquer abordagem para definir o estatuto do sujeito passivo ou da pessoa singular, que presta efetivamente o serviço, depende da análise da presunção ilidível de que esse prestador é um sujeito passivo quando indica um número de IVA. Nos termos do art.º 9.º-E da Proposta de alteração do Regulamento de Execução do IVA, salvo informação em contrário do sujeito passivo, o sujeito passivo que se considere ter recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A da Diretiva 2006/112/CE deve considerar que o destinatário desses serviços não é sujeito passivo se o destinatário desses serviços não fornecer um número de identificação IVA.

A presunção introduzida contribui para garantir segurança jurídica às plataformas e aos prestadores, ao libertar o prestador presumido do ónus desproporcionado de verificar o estatuto do prestador de facto/subjacente em todos os casos, tendo por objetivo reforçar a segurança jurídica para o prestador presumido, mas também cria problemas para os sujeitos passivos não registados. Embora o número de identificação IVA ou o número de identificação fiscal não seja uma condição prévia indispensável para se ser um sujeito passivo, constitui um elemento de prova importante do estatuto de um sujeito passivo. Por conseguinte, salvo se a plataforma for detentora de informação em contrário, se durante o processo de registo/subscrição na plataforma o adquirente não fornecer o número de identificação IVA ou o número de identificação fiscal, a plataforma deve tratar o adquirente como uma pessoa que não é sujeito passivo.

Por conseguinte, é útil analisar a questão da definição do estatuto do sujeito passivo *lato sensu* e como este se relacionaria com a economia das plataformas, em particular o seu impacto na neutralidade e na igualdade do IVA. A este respeito, é importante recordar que uma das áreas problemáticas neste domínio é, precisamente, a desigualdade de tratamento.

Como vimos, entende-se por «Sujeito passivo», nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

O segundo parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, vai mais longe ao definir «atividade económica» como sendo qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

Para efeitos do nosso exercício (focado especificamente nos serviços), ao considerar a economia das plataformas, com um número de pessoas singulares que prestam os seus serviços através de plataformas, deparamo-nos com uma questão primordial – se o próprio facto de um indivíduo prestar um serviço numa plataforma leva a que essa pessoa possa ser considerada sujeito passivo? Deve tal atividade ser considerada uma atividade económica?

A este respeito, os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva IVA (é o que determina o art.º 12.º da Diretiva IVA)²⁵².

Não é possível encontrar muita jurisprudência do TJUE sobre este assunto, ou que tenha uma relevância direta na economia das plataformas, em grande parte porque a economia das plataformas é um fenómeno relativamente novo – o TJUE decidiu principalmente em situações em que um sujeito passivo atua (ou não) na sua esfera privada, e não quando uma pessoa singular efetua o que pode ser uma operação tributável (com exceção do acórdão deliberado no processo C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, relativo à produção de eletricidade fotovoltaica)²⁵³. Este facto conduziu a uma série de interpretações divergentes entre os Estados-Membros, com alguns a decidir que quaisquer prestadores de um determinado setor devem ser considerados sujeitos passivos, enquanto outros apenas facultam orientações mais gerais. Estas diferentes interpretações dificultam que as plataformas estabeleçam com certeza a situação tributável dos prestadores e, na verdade, dificultam que os prestadores tenham pleno conhecimento do seu estatuto de IVA (e das obrigações daí decorrentes), especialmente se prestarem um

²⁵² Portugal exerce esta opção. Corresponde à prática dos atos isolados – art.º 2.º, n.º 1, al. a) do Código do IVA.

²⁵³ V. capítulo de jurisprudência do presente trabalho.

serviço noutro Estado-Membro. Por conseguinte, pareceria prudente fixar um entendimento comum de modo a clarificar o estatuto do prestador do serviço.

Neste sentido, ao olharmos para o modelo do prestador presumido em que a operação tributável é considerada realizada pela plataforma, e não pelo prestador, a questão da definição do estatuto do prestador pode tornar-se menos importante. Ao tornar a plataforma o prestador presumido, o prestador de facto pode continuar a permanecer fora do âmbito do sistema do IVA, até que cumpra as obrigações necessárias para ser considerado sujeito passivo em conformidade com as disposições do Estado-Membro relevante. Isto reflete-se, em certa medida, nas regras do comércio eletrónico²⁵⁴.

Além disso, o conceito de sujeito passivo que atua «de forma independente» é clarificado no artigo 10.º da Diretiva IVA, na medida em que os trabalhadores, ou seja, “os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação”, estão especificamente excluídos de serem sujeitos passivos de IVA. Isto é particularmente relevante quando se analisa a recente proposta da Comissão sobre a melhoria das condições de trabalho na economia das plataformas²⁵⁵. Uma das medidas propostas pela Comissão consiste em prever uma presunção ilidível de relação empregador/trabalhador sob certas condições. A este respeito, sempre que existam tais condições, uma pessoa singular que preste serviços laborais através de uma plataforma (por exemplo, um motorista Uber) não seria considerada um sujeito passivo, mas sim um trabalhador assalariado. Como tal, o serviço seria considerado prestado pela plataforma e, portanto, o IVA teria de ser liquidado pela plataforma aquando da realização da operação. Isto tem o potencial de resolver eficazmente a questão dos sujeitos passivos para uma grande parte dos prestadores de facto nos setores dos transportes. Contudo, as discussões sobre esta proposta ainda estão, à data, na fase de negociação entre o Conselho Europeu e o Parlamento Europeu.

²⁵⁴ Cf. art.º 14.º-A, n.º 1 da Diretiva IVA.

²⁵⁵ Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho relativa à melhoria das condições de trabalho nas plataformas digitais, de 9 de dezembro de 2021 [COM (2021) 762 final].

3.4. As isenções

No Título IX, sobre isenções, da Diretiva IVA, é proposta a introdução de três disposições relativas a isenções (v. Tabela em anexo ao presente trabalho):

«artigo 135.º, n.º 2, al. a) –A - Não obstante o disposto na alínea a), considera-se que o arrendamento ininterrupto de alojamento à mesma pessoa por um período máximo de 30 noites tem uma função semelhante à do setor hoteleiro, sob reserva de critérios, condições e limitações a estabelecer pelos Estados-Membros.»

«artigo 135.º, n.º 3 - Os Estados-Membros comunicam ao Comité do IVA, antes de 1 de julho de 2027, o texto das principais disposições do direito nacional em que indicam os critérios, condições e limitações relativos ao artigo 135.º, n.º 2, alínea a-A).

Até 31 de dezembro de 2027, com base nas informações fornecidas pelos Estados-Membros, tal como referido no primeiro parágrafo, a Comissão publica uma lista exhaustiva que indique os critérios, condições e limitações estabelecidos pelos Estados-Membros relativamente ao artigo 135.º, n.º 2, alínea a-A).»

«artigo 136.º-B - Quando um sujeito passivo for considerado como tendo recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A, os Estados-Membros isentam a prestação desses serviços a esse sujeito passivo.»

As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo, não beneficiam da isenção prevista para a locação e bens imóveis [art.º 135, n.º 1, al. l) e n.º 2, al. a) da Diretiva IVA].

Aos Estados-Membros é-lhes concedida a faculdade de preverem outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção da locação de bens imóveis.

Ao equiparar o alojamento de curta duração que é referido no art.º 28.º-A, ao sector hoteleiro, a Comissão Europeia pretendeu deixar claro que esse serviço não

pode beneficiar da isenção prevista para a locação de bens imóveis, que constitui uma exceção²⁵⁶. A razão para este esclarecimento prende-se com o facto de alguns Estados-Membros invocarem o artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA para aplicar uma isenção de IVA ao alojamento de curta duração, enquanto outros não o fazem. Teve, portanto, o intuito de assegurar a igualdade de tratamento e a coerência, continuando simultaneamente a combater a distorção da concorrência no setor do alojamento. Os critérios utilizados para identificar os alojamentos de curta duração, que devem ser considerados como tendo uma função semelhante à do setor hoteleiro, só devem ser aplicados para efeitos da presente diretiva e não prejudicam as definições utilizadas noutros atos legislativos da União. Por conseguinte, o art.º 135.º, n.º 2, al. a)-A não cria uma definição da UE de alojamento de curta duração²⁵⁷.

Dependendo dos serviços oferecidos pelo prestador subjacente, as plataformas podem facilitar serviços que se caracterizam como uma simples locação de bens imóveis, isenta, ou outros serviços acessórios ao alojamento, que são tributados.

Efetivamente, o estudo sobre o IVA na Era Digital tinha salientado que a complexidade que caracteriza estas operações, é agravada pelas escolhas dos legisladores nacionais, que adotam duas abordagens distintas:

- A locação de bens imóveis é, em termos gerais, considerada isenta; ou
- A locação de bens imóveis é isenta, exceto se forem prestados serviços adicionais, como limpeza, refeições..., suscetíveis de alterar a qualificação da operação como serviços de alojamento.

Os prestadores subjacentes seriam, então, normalmente obrigados a cobrar IVA nas suas operações, mas, aplicando a medida do prestador presumido e os prestadores de facto forem pequenas empresas isentas, este imposto será cobrado pelas plataformas, o que reduzirá a necessidade de registo e do cumprimento de outras obrigações.

²⁵⁶ Madeleine Merckx, John Gruson, Naomie Verbaan & Bart van der Doef, in “VAT in the Digital Age package: viva la ViDA ou livin’ la ViDA loca?” EC Tax Review, p. 11.

²⁵⁷ Cf. considerando 25) da Proposta.

De salientar que após as alterações à Proposta inicial, na equiparação ao setor hoteleiro ficaram salvaguardados os critérios, condições e limitações a estabelecer pelos Estados-Membros.

3.5. O direito à dedução do prestador presumido

No regime do prestador presumido, poderiam acontecer situações em que a plataforma seria presumivelmente a prestadora de um serviço isento (por exemplo, no caso de alguns serviços de alojamento, serviços médicos, etc.). Isto teria implicações no direito à dedução da plataforma, que passaria a ser um sujeito passivo misto devido aos serviços prestados pelos prestadores subjacentes.

O GFV 116 identificou várias soluções possíveis para evitar esse desfecho. Uma delas seria a exclusão das operações isentas do âmbito de aplicação do regime – como não há liquidação de imposto numa operação isenta, não haveria necessidade de aplicação do regime do prestador presumido. No entanto, esta solução poderia causar problemas, na medida em que poderia haver uma confusão entre operações isentas e tributadas, ou a plataforma seria obrigada a ter de saber qual a operação que está isenta e qual é tributada. Uma outra solução seria uma extensão da utilização do artigo 173.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, segundo o qual as plataformas seriam obrigadas a manter contabilidades distintas. Não foi considerada a melhor solução por ser excessivamente oneroso para as plataformas, que teriam de introduzir novos sistemas de contabilidade.

A outra solução seria a inclusão de uma disposição específica na Diretiva IVA que estipulasse que, quando uma plataforma efetua operações isentas na sua qualidade de prestador presumido, não há impacto no IVA que foi suportado nos seus *inputs*. Esta foi a solução mais simples de aplicar, e por isso foi a solução adotada na Proposta, que insere o artigo 172.º-A na Diretiva IVA:

«Quando um sujeito passivo for considerado como tendo recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A, essas prestações não prejudicam o direito à dedução desse sujeito passivo, independentemente de se tratar ou não de uma prestação para a qual o IVA é ou não dedutível.»

Assim, independentemente de as operações que facilita serem isentas ou tributadas, não devem influenciar o direito à dedução da plataforma, de modo a respeitar o princípio da neutralidade.

De enfatizar que semelhante norma sobre o direito à dedução da plataforma não consta do atual preceito do art.º 14.º-A da Diretiva IVA.

A Comissão optou por não propor qualquer disposição relativa ao direito de dedução para o prestador subjacente pelas dificuldade que isso implicaria na prática e pelo risco real de abuso²⁵⁸.

Relativamente ao transporte de passageiros, o art.º 371.º, em conjunto com o Anexo X, Parte B, 10) da Diretiva IVA, permite que os Estados-Membros da UE continuem a aplicar uma isenção a esses serviços.

Uma questão interessante neste ponto reside em saber se pode ser estabelecido umnexo direto e imediato entre as despesas incorridas pela plataforma e os serviços em que plataforma é presumida prestadora²⁵⁹. Segundo a jurisprudência do TJUE, para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar umnexo direto e imediato com operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v., nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495 n.º 31, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 36). Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v.,

²⁵⁸ Cf. GFV 127 - Group on the Future of VAT 40th meeting – 9 December 2022 taxud.c.1 (2023)1384935, p. 5.

²⁵⁹ V. com mais desenvolvimento, MADELEINE MERKX, et. al., “VAT in the Digital Age...”, p. 13

nomeadamente, acórdãos *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 33, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 37).

No caso em apreço, os custos incorridos pela plataforma não fazem parte do preço dos produtos vendidos, mas sim dos serviços prestados pela plataforma.

3.6. As obrigações das plataformas

A obrigação de conservação do registo de serviços de facilitação em operações B2C consta do art.º 242.º-A da Diretiva IVA. A Proposta pretende alterar a redação do artigo para acomodar as prestações de serviços não abrangidas pelo regime do prestador presumido. Nesses casos, a plataforma será obrigada a conservar os registos relativos, quer às operações B2B, quer às operações B2C.

O n.º 1 do art.º 242.º-A, mantém-se para as operações efetuadas no âmbito do comércio eletrónico. É, assim, inserido o n.º 1-A, com uma redação similar, mas exclusivo para as prestações de serviços de alojamento e transporte, excluindo a entrega de bens. A alteração ao n.º 2 apenas consiste em abranger as operações do n.º 1-A.

A legislação complementar [a proposta de alteração do Regulamento (UE)n.º 904/2010²⁶⁰] regulamenta a forma como estas informações devem ser transmitidas aos Estados-Membros. Para as entregas ou prestações abrangidas pelo modelo do prestador presumido, são aplicáveis as regras contabilísticas normais em matéria de IVA.

Uma vez que o art.º 54.º-C do Regulamento de Execução do IVA não é alterado, as informações que devem ser conservadas pela plataforma são as indicadas no n.º 2, nomeadamente:

- a) O nome, o endereço postal e o endereço eletrónico ou o sítio Web do fornecedor cujas entregas de bens ou prestações de serviços sejam facilitadas mediante a utilização da interface eletrónica e, se disponível:

²⁶⁰ COM (2022) 703 final.

i) o número de identificação IVA ou o número de identificação fiscal nacional do fornecedor;

ii) o número de conta bancária ou o número de conta virtual do fornecedor;

b) Uma descrição dos bens, o seu valor, o local onde termina a expedição ou o transporte dos bens, bem como o momento da entrega e, se disponíveis, o número de encomenda ou o número único de operação;

c) Uma descrição dos serviços, o seu valor, as informações que permitam determinar o lugar da entrega e o momento da entrega e, se disponíveis, o número de encomenda ou o número único de operação.

O sujeito passivo (plataforma ou interface...) considerado presumido prestador pode excluir-se de responsabilidade do pagamento do IVA devido, no âmbito de aplicação do art.º 28.º-A, caso se verifiquem as condições cumulativas previstas no art.º 9.º-D da referida Proposta ao Regulamento (UE)n.º 904/2010²⁶¹, designadamente:

«(a) O sujeito passivo depende exclusivamente das informações prestadas pelo prestador de serviços;

(b) As informações prestadas estão erradas;

(c) O sujeito passivo pode comprovar que não sabia nem podia razoavelmente saber que as informações prestadas estavam erradas.»

²⁶¹ COM (2022) 703 final.

CAPÍTULO IV

Enquadramento na Jurisprudência Europeia

A análise da jurisprudência prolatada pelo TJUE a respeito das plataformas colaborativas, pode dar um grande contributo na reflexão, embora não se trate de casos de IVA, nem mesmo relacionados a impostos (*non-tax case*). Os acórdãos em destaque não versam sobre fiscalidade, são todos sobre liberdade de estabelecimento, no entanto, deles é possível retirar algumas ilações ao nível dos pressupostos da tributação indireta. A lacuna legislativa e parca doutrina sobre o tema em IVA, verifica-se também na jurisprudência. Os seguintes acórdãos não esclarecem uma disposição do sistema comum do IVA, mas a sua interpretação é aplicável à resolução dos desafios que a economia colaborativa coloca neste imposto. Assim é a posição da doutrina de referência sobre a matéria. Com efeito, GIORGIO BERETTA sustenta que não é de excluir esta jurisprudência para efeitos de IVA e as conclusões do advogado-geral, mas evoca a necessidade de proceder a uma “análise funcional”²⁶² do específico modelo de negócio adotado pela plataforma colaborativa²⁶³. FERNANDO MATESANZ, também admite que o resultado final da referida jurisprudência pode ter impacto em sede de IVA²⁶⁴. CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU defendem que, nas situações em que um conceito, termo ou noção for objeto de definição na legislação ou jurisprudência da União Europeia sobre outra matéria, essa definição deverá servir de referência ao

²⁶² V. a análise funcional conduzida pelo autor, dos modelos de negócio adotadas pela plataforma ora em estudo, Uber, sobre a qual o autor sustenta que seria preferível não caracterizar os condutores da Uber como funcionários da plataforma e, portanto, como não sujeitos passivos para efeitos de IVA da UE. Na opinião do autor, de facto, as lacunas acima destacadas não são integralmente compensadas pela redução do número de sujeitos passivos que tal caracterização acarretaria. Se este último for um objetivo verdadeiramente desejável, o autor sustenta que seria muito melhor restringir o âmbito de aplicação amplo do conceito de «sujeito passivo». Este resultado poderia ser alcançado de várias maneiras, seja aumentando o limiar bastante baixo para que uma atividade seja considerada uma “atividade económica”, reduzindo o amplo âmbito de interpretação do termo “independentemente”, ou excluindo um maior número de prestadores individuais âmbito do IVA da UE através de um aumento dos limiares de registo. -cf. GIORGIO BERETTA, op. cit., pp. 98-102, secção § 4.05, pp. 102-105.

²⁶³ À semelhança das conclusões do Advogado-geral, no caso C-249/17, de 3 de maio de 2018, Ryanair, n.º 35.

²⁶⁴ Cf. FERNANDO MATESANZ, op. cit., p. 2, nota de rodapé 4.

intérprete-aplicador em sede de IVA (...) deve primar-se pela aplicação uniforme e coerente dos conceitos de direito da União Europeia²⁶⁵.

E bem assim, a Comissão Europeia, que considerou que, embora não se possam retirar conclusões automáticas para efeitos de IVA da análise desses acórdãos, pode ser útil às reflexões das possíveis consequências em sede deste imposto e poderão ser aplicáveis a operações de quaisquer outras plataformas eletrónicas cujas características principais sejam comparáveis às que caracterizam a plataforma referida num determinado acórdão²⁶⁶. Deve ser reconhecida a necessidade de avaliar cada modelo de negócio da economia colaborativa com base nas suas próprias características típicas, caso a caso²⁶⁷. O que vale para a Uber poderá não servir para outras plataformas, como se verá pela decisão da Airbnb.

4.1. Acórdãos em matéria de “liberdade de estabelecimento” - Os acórdãos “UBER” - “Elite Taxi” e “Uber France” - e “AIRBNB”

4.1.1. Acórdão *Asociación Profesional Elite Taxi* - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais

O processo C-434/15, de 20 de dezembro de 2017 teve origem num litígio, de carácter cível, entre a Associação profissional de motoristas de táxis de Barcelona, Espanha, e a Uber Systems Spain, SL (“Uber”), sociedade ligada à Uber Technologies Inc., a propósito da prestação, por esta, através de uma aplicação para telefones inteligentes, de um serviço remunerado que estabelece a ligação entre motoristas não profissionais que utilizam o respetivo veículo e pessoas que pretendam efetuar deslocações urbanas, sem dispor de licenças e autorizações administrativas²⁶⁸. Para verificar se as práticas da Uber podiam ser desleais e violar as regras espanholas da

²⁶⁵ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, op. cit., p. 92.

²⁶⁶ Comissão Europeia, Comité do IVA, documento de trabalho n.º 947 - “Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys The significance of the VAT identification number”, de 3 de abril de 2018, taxud.c.1(2018)1735106 – EN, p. 4.

²⁶⁷ V. Comissão Europeia, Agenda Colaborativa, p. 6: “O facto de uma plataforma colaborativa prestar igualmente o serviço subjacente deve ser apurado numa base casuística.”

²⁶⁸ N.º 2 do acórdão.

concorrência, o Tribunal de Barcelona considerou necessário verificar se a Uber devia ou não dispor de uma autorização administrativa prévia, o que estava dependente da qualificação jurídica do serviço, «serviço de transporte»²⁶⁹, «serviço próprio da sociedade da informação»²⁷⁰, ou uma combinação destes dois tipos de serviços. Se fosse um mero «serviço eletrónico de intermediação»²⁷¹, então as práticas da Uber não podiam ser consideradas desleais (n.º 15).

Para o efeito, efetuou um pedido prejudicial ao TJUE para precisar a qualificação jurídica desse serviço à luz do direito da União.

Segundo as palavras da Uber, uma das características do serviço consiste em “fornecer uma série de ferramentas informáticas — uma interface que gere os meios informáticos — interface e aplicação de programas informáticos (“telefones inteligentes e plataformas tecnológicas”. Do acórdão resulta que “A atividade da Uber é exercida com fim lucrativo”²⁷².

O TJUE aventou, em primeiro lugar, que o serviço de intermediação em causa, constitui, em princípio, um serviço distinto do serviço de transporte que consiste num ato físico de deslocação de pessoas ou de bens de um local para outro através de um veículo (n.º 34). Salientou que o serviço de intermediação em causa no processo que deu origem a esse acórdão não se limitava a um *serviço de intermediação* (n.º 37), pois cria, ao mesmo tempo, uma oferta de serviços de transporte urbano, que torna acessível designadamente através de ferramentas informáticas. A este respeito, o TJUE declarou que o serviço de intermediação prestado pela Uber estava indissociavelmente ligado à oferta de serviços de transporte urbano não coletivo criada pela mesma, tendo em conta, em primeiro lugar, o facto de essa sociedade fornecer uma aplicação sem a qual esses motoristas não seriam levados a prestar serviços de transporte e as pessoas que pretendessem efetuar uma deslocação urbana não teriam acesso aos serviços dos referidos motoristas, e, em segundo lugar, o facto de a referida sociedade exercer uma

²⁶⁹ Na aceção do art.º 58.º, n.º 1 do TFUE.

²⁷⁰ Abrangido pelo art.º 56.º do TFUE, pela Diretiva 2006/123 e pela Diretiva 2000/31, na aceção do artigo 1.º, ponto 2, da Diretiva 98/34, para o qual remete o artigo 2.º, alínea a), da Diretiva 2000/31. Este serviço de intermediação constitui, como prevê a definição constante da referida disposição da Diretiva 98/34, «qualquer serviço prestado normalmente mediante remuneração, à distância, por via eletrónica e mediante pedido individual de um destinatário de serviços».

²⁷¹ Abrangido pela Diretiva 2006/123 e pela Diretiva 98/34.

²⁷² N.º 16 e 18.

influência decisiva nas condições da prestação desses motoristas, nomeadamente ao fixar o preço máximo da corrida, ao cobrar esse preço ao cliente antes de entregar uma parte ao motorista não profissional do veículo e ao exercer um certo controlo sobre a qualidade dos veículos e dos respetivos motoristas assim como sobre o comportamento destes últimos, que pode implicar, sendo caso disso, a sua exclusão (v., neste sentido, n.ºs 38 e 39).

Com base nestes elementos, o TJUE concluiu que se devia considerar que o serviço de intermediação em causa nesse processo fazia parte integrante de um serviço global cujo elemento principal era um serviço de transporte e, portanto, correspondia à qualificação de «serviço no domínio dos transportes» (n.º 40).

Maior detalhe sobre a atividade da Uber foi observada nas conclusões do advogado-geral no caso²⁷³, que se debruçou sobre a problemática da identificação das operações tributáveis. Entendeu que o resultado desta análise dependerá, em larga medida, da questão de saber se a atividade da Uber deve ser encarada como um conjunto constituído, por um lado, pela prestação de intermediação entre os passageiros e os condutores por meio da plataforma eletrónica e, por outro, pela prestação de transporte propriamente dita, ou se estas duas prestações devem ser consideradas dois serviços distintos (n.º 39). Concluiu tratar-se de um serviço de transporte clássico e que considerar que pertence ou não a uma «economia colaborativa» é irrelevante (parte final do n.º 42). Nas suas observações escritas, a Uber afirmou que se limita unicamente a intermediar a oferta (de transporte urbano) e a procura. O advogado-geral considerou que esta é uma visão redutora do seu papel. De facto, a Uber não se limita a ligar a oferta à procura: cria essa oferta. Também regula as suas características essenciais e organiza o seu funcionamento (n.º 43). Também constatou que, embora o tempo de trabalho no âmbito da plataforma Uber não seja regulado, pelo que os condutores podem exercer esta atividade a título complementar, verifica-se que a maioria dos trajetos é realizada por condutores que têm essa atividade como única ou principal atividade profissional (n.º 47). Observou que a Uber controla todos os aspetos relevantes do serviço de transporte urbano oferecido na sua plataforma: o preço²⁷⁴,

²⁷³ MACIEJ SZPUNAR, apresentadas em 11 de maio de 2017.

²⁷⁴ Este preço é calculado em função da distância e da duração do trajeto registados pela aplicação por meio de geolocalização. Em seguida, um algoritmo ajusta o preço à intensidade da procura, multiplicando o preço de base por um fator adequado quando a procura aumenta na sequência, por

evidentemente, mas também as condições mínimas de segurança mediante exigências prévias relativas aos condutores e aos veículos, a acessibilidade da oferta de transporte pelo incentivo aos condutores para atuarem em momentos e em locais de grande procura, o comportamento dos condutores através do sistema de avaliação e, por último, a possibilidade de expulsão da plataforma (n.º 51). Concluiu que a atividade da Uber consiste numa única prestação de transporte num veículo encontrado e encomendado por meio da aplicação para *smartphone* e que este serviço é prestado, do ponto de vista económico, pela Uber ou em seu nome (n.º 53).

No entanto, tal conclusão não significa que os condutores da Uber devam ser necessariamente considerados seus empregados. Essa sociedade pode perfeitamente realizar as suas prestações recorrendo a empresários independentes, que atuem em seu nome na qualidade de subcontratantes. A polémica relativa ao estatuto dos condutores face à Uber já conduziu a decisões jurisdicionais em alguns Estados-Membros²⁷⁵ (n.º 54). A conclusão alcançada exclui, no seu entender, que a Uber seja considerada um simples intermediário entre os condutores e os passageiros. Os condutores que circulam no âmbito da plataforma Uber não exercem uma atividade própria que existe independentemente desta plataforma. Pelo contrário, essa atividade só pode existir devido à plataforma, sem a qual não teria qualquer sentido (n.º 56)²⁷⁶. Assim, no sistema de funcionamento da Uber, a intermediação entre o potencial passageiro e um condutor não tem um valor económico próprio (...) um é indissociável do outro e ambos formam um serviço único (n.º 63). A prestação de transporte é indubitavelmente a principal prestação e a que lhe confere o seu sentido económico. O único objetivo dos utilizadores quando procuram condutores é serem transportados de um ponto para outro. Por conseguinte, a fase de intermediação tem apenas um carácter preparatório, cujo

exemplo, de um evento ou simplesmente de uma alteração das condições meteorológicas, tal como uma trovoadas – n.º 49.

²⁷⁵ V., nomeadamente, acórdão do London Employment Tribunal de 28 de outubro de 2016, *Aslam, Farrar and Others v. Uber* (case 2202551/2015); decisão da Audiencia Provincial de Madrid n.º 15/2017, de 23 de janeiro de 2017, no processo que opõe a Uber à Asociación Madrileña del Taxi, e despacho do Tribunale Ordinario di Milano, de 2 de julho de 2015 (processos 35445/2015 e 36491/2015).

²⁷⁶ A Uber não é um simples intermediário entre condutores dispostos a prestar ocasionalmente um serviço de transporte e passageiros que procuram tal serviço. Pelo contrário, a Uber é um verdadeiro organizador e operador de serviços de transporte urbano nas cidades onde está presente. Embora seja verdade, como afirma a Uber nas observações que apresentou no presente processo, que o seu conceito é inovador, esta inovação inclui-se, no entanto, no domínio do transporte urbano – n.º 61.

objetivo é permitir a realização da prestação principal nas melhores condições (n.º 64). A atividade da Uber deve ser considerada um conjunto que abrange tanto o serviço de intermediação entre os passageiros e os condutores por meio da aplicação para *smartphones* como a própria prestação de transporte, que constitui, do ponto de vista económico, o elemento principal (n.º 71).

4.1.2. Acórdão *Uber France*²⁷⁷ - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais

O litígio anterior era de natureza civil, enquanto no caso do acórdão *Uber France* tinha uma base penal, porque a legislação nacional francesa prevê a aplicação de uma sanção penal ao exercício desta atividade sem dispor de habilitação para o efeito. Estava em causa o serviço *UberPop*²⁷⁸, que não se distinguia substancialmente do descrito no acórdão antecedente. Teve por objeto as mesmas questões essenciais de direito, relacionadas com o funcionamento da plataforma de transporte local Uber. O TJUE ancorou-se no anterior acórdão, e confirmou-o²⁷⁹. Uma vez mais assumem grande relevância as conclusões do mesmo advogado-geral apresentadas em 4 de julho de 2017, no âmbito das quais reitera as conclusões anteriormente formuladas no processo *Asociación Profesional Elite Taxi C-434/15*, complementando em alguns aspetos. Considerou igualmente que o serviço *UberPop* fornecido pela Uber é um serviço único complexo, composto por uma prestação de estabelecimento de relações entre passageiros e motoristas, através de um software para *smartphones*, e de uma prestação de transporte (misto) – (...) indissociavelmente ligadas e as duas prestações são de facto fornecidas pela sociedade Uber que exerce efetivamente também um controlo preponderante sobre

²⁷⁷ Acórdão de 10 de abril de 2018, processo C-320/16, *Uber France SAS*.

²⁷⁸ No âmbito do serviço denominado *UberPop*, são motoristas particulares não profissionais que asseguram com os seus próprios veículos o transporte de passageiros.

²⁷⁹ «Uma legislação nacional que prevê a aplicação de uma sanção penal a quem organizar um sistema que estabelece a ligação entre clientes e pessoas que fornecem prestações de transporte rodoviário de passageiros a título oneroso com veículos de menos de dez lugares, sem dispor de uma habilitação para o efeito, se refere a um «serviço no domínio dos transportes», na medida em que se aplica a um serviço de intermediação prestado através de uma aplicação para telefones inteligentes e que faz parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é o serviço de transporte. Esse serviço está excluído do âmbito de aplicação destas diretivas.»

a prestação de transporte propriamente dita (...) a prestação do estabelecimento de relações é secundária em relação à prestação de transporte que constitui a verdadeira razão de ser económica do serviço UberPop no seu conjunto” (cf. n.ºs 15-16).

4.1.3. Acórdão *Airbnb*²⁸⁰ - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais

O serviço em causa é um serviço de intermediação que tem por objeto, através de uma plataforma eletrónica, pôr potenciais locatários em contacto, mediante remuneração, com locadores profissionais ou não profissionais que propõem serviços de alojamento de curta duração, prestando simultaneamente um certo número de outros serviços, como um modelo que define o conteúdo da sua oferta, um serviço de fotografia, um seguro de responsabilidade civil e uma cobertura de danos, um instrumento para estimar o preço de um aluguer ou ainda serviços de pagamento relativos a esses serviços de alojamento (n.º 39 do acórdão). Este serviço é prestado contra remuneração prestado à distância e por via eletrónica (n.ºs 46 e 47).

O serviço de intermediação é dissociável da operação imobiliária propriamente dita na medida em que não visa apenas fornecer imediatamente um alojamento, mas antes, com base numa lista estruturada dos alojamentos disponíveis na plataforma eletrónica homónima e que corresponde aos critérios adotados pelas pessoas que procuram um alojamento de curta duração, fornecer um instrumento que facilite a celebração de contratos relativos a operações futuras. É a criação dessa lista em benefício tanto dos anfitriões que dispõem de alojamentos para locação como das pessoas que procuram esse tipo de alojamento que constitui a característica essencial da plataforma eletrónica gerida pela Airbnb Ireland (n.º 53).

A este respeito, a recolha de ofertas num formato harmonizado, com instrumentos de procura, localização e comparação dessas ofertas constitui, pela

²⁸⁰ Processo C-390/18, de 19 de dezembro de 2019 - *Airbnb Ireland UC*.

sua importância, um serviço que não pode ser considerado meramente acessório de um serviço global que se enquadra numa qualificação jurídica diferente, isto é, uma prestação de alojamento. Além disso, um serviço como o prestado pela Airbnb Ireland não é de modo algum indispensável para a prestação de serviços de alojamento quer do ponto de vista dos locatários quer dos locadores que a ele recorrem. (n.º 54 e 55). Daqui decorre que, enquanto tal, um serviço de intermediação como o prestado pela Airbnb Ireland não pode ser considerado parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é uma prestação de alojamento (n.º 57). Nenhuma das outras prestações (...) consideradas em conjunto ou isoladamente, permite pôr em causa esta constatação.

Pelo contrário, tais prestações têm um carácter acessório uma vez que não constituem para os locadores um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar do serviço de intermediação fornecido pela Airbnb Ireland ou de oferecer prestações de alojamento nas melhores condições²⁸¹. Assim acontece, antes de mais, no que se refere à circunstância de, além da sua atividade de mediação entre locadores e locatários através da plataforma eletrónica com o mesmo nome, a Airbnb Ireland fornecer aos locadores um modelo que define o conteúdo da sua oferta, um serviço de fotografia opcional do bem a locar e um sistema de classificação dos locadores e dos locatários acessível aos futuros locadores e locatários. Tais instrumentos fazem parte da lógica colaborativa inerente às plataformas de intermediação (n.ºs 59 e 60). As modalidades de pagamento não poderiam alterar a própria natureza do serviço de intermediação, quando não são acompanhadas, direta ou indiretamente, por um controlo dos preços das prestações de alojamento (n.º 62).

Por último, o facto de a Airbnb Ireland oferecer aos locadores uma cobertura dos danos e, a título opcional, um seguro de responsabilidade civil também não é suscetível de alterar a qualificação jurídica do serviço de intermediação prestado pela referida plataforma (n.º 63). Mesmo tomadas no seu conjunto, as prestações, opcionais ou não, efetuadas pela Airbnb Ireland não permitem pôr em causa o carácter dissociável do serviço de intermediação prestado por essa sociedade.(...) A este respeito, seria igualmente paradoxal que essas prestações acessórias de valor

²⁸¹ N.º 58 e, por analogia, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, *Part Service*, C-425/06, n.º 52; de 10 de novembro de 2016, *Baštová*, C-432/15, n.º 71; e de 4 de setembro de 2019, *KPC Herning*, C-71/18, n.º 38).

acrescentado, prestadas por uma plataforma eletrónica aos seus clientes, nomeadamente, para se distinguirem dos seus concorrentes, pudessem, na falta de elementos suplementares, conduzir a uma alteração da natureza e, conseqüentemente, da qualificação jurídica da atividade desta última, como observou o advogado-geral no n.º46 das suas conclusões (n.º 64).

As modalidades de funcionamento de um serviço de intermediação como o prestado pela Airbnb Ireland não podem ser equiparadas às do serviço de intermediação que deu origem aos Acórdãos Uber. Para além do facto de os referidos acórdãos terem sido proferidos no contexto específico do transporte urbano de pessoas a que se aplica o art.º 58.º, n.º 1, do TFUE, e de os serviços prestados pela Airbnb Ireland não serem comparáveis com os que estão em causa nos processos que deram origem aos acórdãos Uber, as prestações acessórias do presente acórdão não permitem revelar o nível de controlo verificado naqueles acórdãos (n.º 67). Ora, os elementos não permitem demonstrar que a Airbnb Ireland exerce tal influência decisiva nas condições de prestação dos serviços de alojamento a que se refere o seu serviço de intermediação, uma vez que, nomeadamente, a Airbnb Ireland não determina direta ou indiretamente o valor das rendas exigidas, nem procede à seleção dos locadores ou dos alojamentos propostos para locação na sua plataforma (n.º 68).

Em suma, o TJUE decidiu que um serviço de intermediação como o prestado pela Airbnb Ireland não pode ser considerado parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é uma prestação de alojamento²⁸².

A decisão apoia-se nas conclusões do advogado-geral²⁸³. No que respeita à questão de saber se o serviço prestado pela AIRBNB Ireland tem normalmente uma contraprestação, da decisão de reenvio prejudicial resulta que o montante da renda paga pelo locatário inclui as taxas e a remuneração pelo serviço prestado pela AIRBNB Ireland (n.º 38). Estabelece uma comparação com os serviços prestados

²⁸² Esta decisão vem em linha com sentenças dos Tribunais Espanhóis de Comércio, anteriores, de que a Airbnb é apenas intermediária que não participa no serviço principal: ES: Juzgado Contencioso-Administrativo 11 de Barcelona, 29 NOV. 2016, Sentencia Nº. 309/2016, Airbnb Online Services Spain, SL v. Direcció General de Turisme - Administración de la Generalitat de Catalunya; ES: Juzgado de lo Mercantil Nº. 02 de ma 2 Feb. 2017, Sentencia Nº. 30/2017, Confederación Española de Transportes e (Confibus) v. Comuto Iberia SL and Comuto S.A. Noteworthy. this latter decision confirmed on appeal. See ES: Audencia Provincial de Madrid Seccion 20, Sentencia Nº. 86/2019, Confederación Española de Transportes en Auto Comuto Iberia SL and Comuto S.A.

²⁸³ MACIEJ SZPUNAR, apresentadas em 30 de abril de 2019.

pela Uber, que no seu entender, cria *uma oferta de serviços* cujo conteúdo é material (n.º 51).

O mesmo advogado-geral, que fez as conclusões destes três acórdãos, identifica dois critérios nas decisões Uber do TJUE que permitem definir a qualificação do serviço, e que permite também identificarmos se, do ponto de vista económico, estamos perante uma operação tributável única ou várias prestações distintas, dissociáveis entre si (cf. n.º 53):

- i) O critério relativo à criação de uma oferta de serviços* – Diferentemente da plataforma da Uber, a da Airbnb Ireland está aberta aos locadores profissionais e não profissionais (...) os locadores profissionais e não profissionais podem propor os respetivos imóveis através de canais mais tradicionais. Assim, os serviços de alojamento não estão indissociavelmente ligados ao serviço prestado pela Airbnb Ireland por via eletrónica, pois podem ser prestados independentemente desse serviço. Esses serviços conservam sempre o seu interesse económico e permanecem autónomos relativamente ao serviço eletrónico da Airbnb Ireland (cf. n.º 58 e 59). Advoga que este critério apenas constitui um indício de que um serviço prestado por via eletrónica forma um todo indissociável com um serviço cujo conteúdo é material. Não basta que um prestador crie uma proposta nova de serviços (...) a sua criação deve ser acompanhada da manutenção, sob controlo desse prestador, das condições da respetiva prestação. Do que precede decorre que o critério relativo à criação de uma oferta de serviços não é decisivo no que respeita à questão de saber se esses serviços formam um todo indissociável com um serviço prestado por essa via. Com efeito, é a influência decisiva que o prestador exerce sobre as condições da prestação dos serviços cujo conteúdo é material que pode tornar esses serviços indissociáveis do serviço que esse prestador fornece por via eletrónica (n.º 67).

- ii) O controlo exercido sobre as condições da prestação dos serviços* - O conjunto das circunstâncias levou a concluir que a Uber exercia um controlo sobre todos os aspetos economicamente relevantes do serviço de transporte oferecido no contexto da sua plataforma. Em contrapartida, no presente caso, não considerou que a Airbnb Ireland exerce um controlo sobre todos os aspetos economicamente relevantes do serviço de alojamento de curta duração, como a

localização dos alojamentos e a respetiva qualidade, que são da maior importância para esse serviço. Em contrapartida, o preço não parece desempenhar um papel tão importante no contexto dos serviços de alojamento como no dos serviços de transporte urbano. De qualquer modo, a Airbnb Ireland não controla o preço dos serviços de alojamento. Não se pode concluir que o serviço eletrónico da Airbnb Ireland satisfaz o critério relativo ao controlo dos serviços cujo conteúdo é material, ou seja, os serviços de alojamento de curta duração (n.º 78).

Com base nestes critérios o advogado-geral também chegou a uma conclusão diferente da alcançada no caso Uber, e que se traduz em considerar que no caso Airbnb, está em causa um modelo de negócio que se aproxima mais da intermediação tradicional. É a *influência decisiva* que o prestador exerce sobre as condições da prestação dos serviços que pode tornar esses serviços indissociáveis do serviço que esse prestador fornece por via eletrónica (n.º 74). Transpondo esta conclusão para o presente caso, observa que, como os outros serviços propostos pela Airbnb Ireland são facultativos, por conseguinte, possuem um carácter acessório relativamente ao serviço prestado por via eletrónica (n.º 82). Assim, esses outros serviços são considerados dissociáveis do serviço prestado por via eletrónica.

4.1.4. Notas conclusivas - Repercussões em sede de IVA - o carácter indissociável da operação complexa única

Podem retirar-se algumas implicações em sede deste imposto indireto: no caso Uber, as operações em causa não são operações distintas, mas compostas, é uma operação económica complexa única. Segundo o TJUE, as prestações estão numa relação de dependência, são indissociáveis. No sistema de funcionamento da Uber, a intermediação não tem um valor económico próprio. Esse serviço de intermediação faz parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é um serviço com outra qualificação jurídica. A prestação de transporte é a principal prestação e a que lhe confere o seu sentido económico. A fase de intermediação tem

apenas um caráter preparatório, cujo objetivo é permitir a realização da prestação principal nas melhores condições.

Em suma, (i) os serviços prestados por uma plataforma com as mesmas características da Uber qualificam-se como transporte e não como intermediação; (ii) a plataforma, nesse caso, exerce influência decisiva sobre os utilizadores que ultrapassa a mera atividade de intermediação; (iii) o serviço prestado pela plataforma e o serviço de transporte devem ser considerados como um todo ao abrigo da legislação não IVA²⁸⁴.

Nos acórdãos Uber, tendo em atenção o conjunto das características da atividade da plataforma, o TJUE entendeu que o serviço de intermediação estava indissociavelmente ligado ao serviço de transporte. Enquanto que, no acórdão Airbnb, o TJUE chegou a diferente conclusão, e eventualmente contraditória com base na jurisprudência anterior dos casos Uber²⁸⁵. Efetivamente, os modelos de negócio são diferentes. A Uber condiciona todo o serviço, fixa preços, cobra ao cliente, emite as faturas (em nome do motorista...), enquanto a Airbnb presta serviços de intermediação de alojamento.

Dizem os serviços da Comissão que existem alguns elementos assinalados na jurisprudência em causa que podem ser tidos em consideração para a aplicação das regras do IVA. O primeiro elemento, útil para efeitos de IVA, observado pelo TJUE foi que o serviço “é prestado contra remuneração, ainda que a comissão recebida pelo Airbnb Payments UK provenha apenas do locatário e não também do locador.” – 46. (...) é prestado mediante pedido individual dos seus destinatários, uma vez que pressupõe, simultaneamente, a colocação em linha de um anúncio pelo locador e um pedido individual do locatário interessado nesse anúncio (48).

Em conclusão, o que podemos afirmar da decisão Airbnb é que: - os serviços de alojamento, sendo prestados em ligação com outros serviços acessórios²⁸⁶,

²⁸⁴ GFV 097, 16 de abril de 2020 – VAT treatment of the platform economy, Group on the Future of VAT 32nd meeting – 25 May 2020 taxud.c.1(2020)2377472 – EN, p. 4.

²⁸⁵ O mesmo é dito no WP 097, p. 4, que analisa esta jurisprudência: “*The outcome of the judgment in the field of accommodation services is opposite to that in the field of transportation services.*”

²⁸⁶ Outros serviços facultativos (seguro de responsabilidade civil, um instrumento para estimar o preço da sua locação) são meramente acessórios do serviço de intermediação) têm um caráter acessório uma vez que não constituem para os locadores um fim em si mesmo, mas o meio de

devem ser considerados em conjunto com o serviço de intermediação prestado pela plataforma digital; - a remuneração do serviço de intermediação inclui todo o serviço de intermediação que flui do hóspede / consumidor para a plataforma; - um elemento decisivo foi o facto de os anfitriões, prestadores de serviços, não serem influenciados por nenhuma condição imposta pela plataforma.

Por outro lado, há um carácter dissociável entre o serviço de intermediação (considerado em conjunto com outros serviços meramente acessórios, fruto da lógica colaborativa), e a prestação de serviços de alojamento. O serviço de intermediação consiste, no essencial, no fornecimento de um instrumento de apresentação e de busca de alojamentos para locação, facilitando a celebração de futuros contratos. Por conseguinte, esse tipo de serviço não pode ser considerado meramente acessório de um serviço global de alojamento. Acresce que, não é de modo algum indispensável para a prestação de serviços de alojamento, dispondo os locatários e os locadores de vários outros canais para o efeito, alguns dos quais que já existem há muito mais tempo. Por fim, nenhum dos elementos dos autos indicava a “influência decisiva” de a Airbnb em fixar ou limitar o montante das rendas exigidas pelos locadores que recorrem à sua plataforma, ou a seleção dos locadores ou dos alojamentos.

Na “Agenda Europeia para a Economia Colaborativa”, a Comissão Europeia identificou 3 critérios essenciais que são fortes indícios do nível de controlo ou influência sobre o prestador do serviço subjacente que permite concluir que presta o serviço principal: *1) se a Plataforma fixa o preço final a ser pago pelo destinatário do serviço ou apenas recomenda; 2) se define todos os termos contratuais que determinam a relação contratual entre o prestador e utilizador; 3) Propriedade: se possui os recursos fundamentais para prestar o serviço principal*²⁸⁷.

Se estes três critérios se encontrarem preenchidos, há fortes indícios de que a plataforma colaborativa exerce uma influência significativa sobre o prestador do

beneficiar do serviço de intermediação fornecido pela Airbnb Ireland ou de oferecer prestações de alojamento nas melhores condições.

²⁸⁷ Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 6, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2016\)356&lang=pt](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2016)356&lang=pt)

serviço ou o controlo do mesmo, o que pode indiciar que deve ser igualmente considerada como o prestador do serviço principal²⁸⁸.

A oferta de mecanismos de avaliação não constitui, em si, prova de influência significativa ou de controlo - é efetuada pelo utilizador e não pela plataforma colaborativa.

Apesar das diferenças nos modelos de negócios, todas as plataformas parecem exercer controlo até certo ponto, pois é do seu próprio interesse agilizar os serviços para facilitar a operação e criar uma experiência ideal para os clientes²⁸⁹.

4.1.5. Acórdão *Star Taxi App* - Litígio no processo principal e Questões prejudiciais (matéria de aproximação das legislações)

A jurisprudência dos acórdãos Uber, em que estava em causa um serviço de transporte, deve distinguir-se do acórdão *Star Taxi app*²⁹⁰, plataforma eletrónica que não seleciona motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, mas celebra contratos de prestação de serviços com motoristas profissionalmente habilitados para efetuar transportes por táxi, não fixa o preço da corrida nem cobra ao cliente, que paga diretamente ao motorista de táxi, tal como não controla a qualidade dos veículos e dos seus motoristas ou o desempenho destes últimos. Neste acórdão, que se aproxima mais do caso Airbnb, o TJUE considerou que, na medida em que o contacto entre uma pessoa que pretende efetuar uma deslocação urbana e um motorista de táxi autorizado é estabelecido por intermédio de uma plataforma

²⁸⁸ Outros critérios poderão igualmente intervir, consoante os casos. Por exemplo, a plataforma colaborativa assume os custos e todos os riscos associados à prestação do serviço principal, ou existe uma relação de trabalho entre a plataforma colaborativa e a pessoa que presta o serviço subjacente em questão. Estes elementos podem indicar que a plataforma colaborativa exerce um elevado nível de controlo e influência sobre a prestação do serviço principal. – cf. *idem*, p. 7.

²⁸⁹ Assim, OCDE, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, de 19 de abril de 2021, secção 1.2. (*e-book*).

²⁹⁰ C-62/19, de 20 de dezembro de 2020. O objeto do processo principal consiste num serviço de intermediação que consiste em pôr em contacto, mediante remuneração, através de uma aplicação para smartphones, pessoas que desejam efetuar uma deslocação urbana e motoristas de táxis autorizados, para o qual o prestador do referido serviço celebrou contratos de prestação de serviços com esses motoristas em contrapartida do pagamento de uma assinatura mensal, mas não lhes transmite os pedidos, não fixa o preço da corrida nem garante a respetiva cobrança junto dessas pessoas, que pagam diretamente ao motorista de táxi, e também não controla a qualidade dos veículos e dos seus motoristas nem o desempenho destes últimos (n.º 41 do acórdão).

eletrónica sem a presença simultânea, por um lado, do prestador do serviço de intermediação, e, por outro, dessa pessoa ou desse motorista, deve considerar-se que o referido serviço constitui um serviço prestado à distância e por via eletrónica (n.º 46)²⁹¹.

Refere que, como decorre da jurisprudência do TJUE, embora um serviço de intermediação que preencha todas essas condições constitua, em princípio, um serviço distinto do serviço subsequente com o qual se relaciona, *in casu*, um serviço de transporte, o mesmo não acontece se esse serviço de intermediação fizer parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é um serviço com outra qualificação jurídica (cf. Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, n.º 50 e jurisprudência aí referida) – n.º 49.

Ao contrário do serviço de intermediação em causa no processo que deu lugar ao Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15), que criou e tornou acessível a prestação de serviços de deslocação urbana efetuados por motoristas não profissionais, anteriormente ausentes do mercado, o serviço em causa no caso Star Taxi limita-se a possibilitar, como salientou o advogado-geral no n.º 49 das suas conclusões, o contacto entre pessoas que desejam efetuar uma deslocação urbana e exclusivamente motoristas de táxis autorizados, cuja atividade já existe e para os quais o referido serviço de intermediação constitui apenas uma modalidade, entre outras, de captação de clientela, à qual, de resto, não estão, de todo, obrigados a recorrer (n.º 52).

Segundo, não se pode considerar que esse serviço de intermediação organiza o funcionamento geral do serviço subsequente de deslocação urbana, uma vez que o prestador não seleciona os motoristas de táxis, não fixa ou cobra o preço da corrida, nem controla a qualidade dos veículos e dos seus motoristas ou o desempenho destes últimos. Conclui-se que não se pode considerar que um serviço de intermediação como o prestado pela Star Taxi App faz parte integrante de um serviço global cujo elemento principal seja uma prestação de transporte (n.ºs 53 e 54).

²⁹¹ Remete, por analogia, para o Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, n.º 47, na aceção do segundo e terceiro requisitos impostos no artigo 1.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2015/1535.

4.2. Jurisprudência em matéria de IVA

A jurisprudência em matéria de IVA de particular interesse para a economia das plataformas diz respeito, por um lado, à qualidade do sujeito passivo e, por outro lado, à natureza do serviço prestado para determinar o lugar da prestação desses serviços.

Os casos mais pertinentes para determinar se uma pessoa que fornece bens ou serviços através de uma interface eletrónica deve ser considerada sujeito passivo são os casos *Fuchs*²⁹² e *Rehdlihs*²⁹³. Com efeito, cada um desses processos dizia respeito a pessoas singulares que realizavam entregas de bens ou prestações de serviços relevantes para efeitos de IVA e que, por esse motivo, eram qualificadas como sujeitos passivos.

A qualificação dos serviços prestados através de uma interface eletrónica como serviço prestado por via eletrónica ou serviço tradicional é preliminar à determinação do lugar da prestação desse serviço. Seguindo esta lógica, é útil ter em conta, em primeiro lugar, a interpretação relativa às regras sobre a qualificação das operações. Nesse contexto, os casos *Geelen*²⁹⁴ ou *RPO*²⁹⁵ são úteis para compreender onde traçar a linha entre um serviço fornecido por via eletrónica e uma prestação de serviço comum.

4.2.1. Acórdão Fenix²⁹⁶

A Fenix International («Fenix»), sociedade registada para efeitos de IVA no Reino Unido, explora na Internet uma plataforma de rede social denominada “Only Fans”. Esta plataforma é proposta aos «utilizadores» do mundo inteiro, que se dividem em «criadores» e «fãs».

A Fenix fornece não só a plataforma Only fans, mas também o dispositivo que permite efetuar a cobrança e a distribuição dos pagamentos efetuados pelos fãs. A Fenix cobra 20 % de todos os montantes pagos a favor de um criador, a quem fatura

²⁹² Acórdão do TJUE, de 20 de junho de 2013, C-219/12, *Thomas Fuchs*, EU:C:2013:413.

²⁹³ Acórdão do TJUE, de 19 de julho de 2012, C-263/11, *Ainārs Rēdlihs*, EU:C:2012:497.

²⁹⁴ Acórdão do TJUE, de 8 de maio de 2019, C-568/17, *Geelen*, EU:C:2019:388.

²⁹⁵ Acórdão do TJUE, de 7 de março de 2017, C-390/15, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, EU:C:2017:174.

²⁹⁶ Acórdão do TJUE de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, ECLI:EU:C:2023:127.

o montante correspondente. Relativamente ao montante que cobra deste modo, a Fenix aplica o IVA a uma taxa de 20 %, que figura nas faturas por ela emitidas. A Autoridade Tributária e Aduaneira do Reino Unido, enviou à Fenix avisos de liquidação do IVA a pagar relativamente a um período entre 2017 e 2020, entendendo que se devia considerar que a Fenix agia em seu nome e devia por isso pagar o IVA sobre a totalidade do montante recebido de um fã e não apenas sobre os 20 % desse montante, que cobrava a título de remuneração.

A Fenix interpôs um recurso para um órgão jurisdicional do Reino Unido, contestando, no essencial, a validade da base jurídica dos avisos de liquidação, a saber, uma disposição de um regulamento de execução do Conselho destinado a especificar a Diretiva IVA (art.º 9.º-A do Regulamento de Execução).

O órgão jurisdicional de reenvio submeteu uma questão prejudicial ao TJUE sobre a validade daquela disposição, nomeadamente, se excede a competência e o dever de execução do Conselho, na medida em que completa e/ou altera o artigo 28.º da Diretiva IVA.

A Diretiva IVA estabelece que o sujeito passivo que, no âmbito de uma prestação de serviços, age na qualidade de intermediário em seu nome, mas por conta de outrem, se presume ser o prestador desses serviços – cf. art.º 28.º.

O TJUE menciona que o artigo 28.º está redigido em termos gerais, sem conter restrições quanto ao seu âmbito de aplicação ou ao seu alcance, e que abrange portanto todas as categorias de serviços (v., neste sentido, Acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 36), cria a ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas efetuadas consecutivamente, por força da qual o operador, que intervém como intermediário na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente (n.º 51 do acórdão Fénix e acórdão de 21 de janeiro de 2021, UCMR — ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, n.º 43).

Tendo em conta a evolução que caracteriza a tributação dos serviços eletrónicos a uma pessoa que não seja sujeito passivo, e a fim de assegurar uma aplicação uniforme dessa regra na União, o Conselho considerou necessário especificar no Regulamento de Execução (art.º 9.º-A), que se presume que o sujeito passivo que participa numa prestação de serviços eletrónicos através de uma rede

de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações, «age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico». Esta presunção pode ser ilidida quando o referido fornecedor é expressamente indicado como sendo o prestador pelo sujeito passivo e tal indicação resulte dos acordos contratuais entre as partes (n.º 73 e 74 do acórdão Fenix e acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 42).

Em contrapartida, resulta do 3.º parágrafo do artigo 9.º-A do Regulamento de Execução que caso se reúnam as três condições nele previstas, a presunção que figura no primeiro parágrafo não pode ser ilidida e, torna-se, portanto, inilidível (n.º 81).

Ou seja, presume-se sempre que o sujeito passivo que participa nessa prestação age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, e, por conseguinte, considera-se ser ele próprio o prestador dos referidos serviços, quando aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação desses mesmos serviços ou fixe os termos e as condições gerais dessa prestação.

A este respeito, o TJUE considera que, quando um sujeito passivo, que participa na prestação de um serviço eletrónico, ao explorar, por exemplo, uma plataforma de rede social em linha, tem o poder de aprovar a prestação desse serviço, ou a cobrança do mesmo, ou ainda de fixar os termos e as condições gerais dessa prestação, esse sujeito passivo dispõe da possibilidade de definir unilateralmente elementos essenciais relativos à prestação, a saber, a sua realização e o momento em que esta terá lugar, ou as condições segundo as quais a contraprestação será exigível, ou ainda as regras que formam o quadro geral dessa prestação. Nestas circunstâncias, e tendo em conta a realidade económica e comercial refletida por estas, o sujeito passivo deve ser considerado o prestador de serviços, ao abrigo do artigo 28.º da Diretiva IVA (n.º 83 do acórdão Fenix).

No termo da sua análise, declarou que, ao adotar a disposição controvertida do Regulamento de Execução, o Conselho se limitou a especificar a Diretiva IVA, sem a completar nem alterar. A análise da questão prejudicial não revelou assim nenhum elemento suscetível de afetar a validade da disposição controvertida do regulamento de execução.

Na perspetiva da Fénix, esta presta serviços de intermediação em benefício dos Criadores, cobrando-lhes uma comissão por essa prestação e liquidando o IVA

apenas nesse montante. Neste enquadramento, a Fénix não é responsável pelos serviços prestados pelos Criadores aos Fãs.

O TJUE não nega esta perspetiva de forma absoluta, mas exige o cumprimento das condições previstas no artigo 9.º-A, n.º 1 do Regulamento de Execução, tendo especial impacto o conteúdo do terceiro parágrafo deste normativo, face à incompatibilidade que poderá existir entre o mesmo e os modelos de negócio que são atualmente adotados pelos sujeitos passivos numa posição idêntica à da Fenix. Sem margem para dúvidas, a consequência poderá ser substancial para efeitos de IVA, e para efeitos de interpretação da presunção do art.º 28.º-A da Diretiva IVA.

CAPÍTULO V

Pressupostos de uma efetiva tributação em sede de IVA da economia das plataformas

Ao abrigo do regime do prestador presumido, quais são as consequências ao nível do tratamento em sede de IVA a conferir às respetivas operações? Podemos concluir que, o regime proposto não foi delineado como uma operação triangular, que se subdivide em três operações, apesar de haver três ou mais partes envolvidas. Aparentemente, na ficção jurídica criada, estará em causa uma operação que se subdivide em duas prestações de serviços idênticas efetuadas consecutivamente²⁹⁷, nomeadamente:

1) prestação de serviços isenta de IVA (ou fora do campo do imposto) do prestador subjacente à plataforma (sem direito a dedução), e

2) prestação de serviços sujeita a IVA, e não isenta, da plataforma ao consumidor.

²⁹⁷ V. Javier Allardo e Gorka Zubeldia, “The Platform Economy...”, cit, p. 168; e acórdão do TJUE, de 21 de janeiro de 2021, C-501/19, UCMR – ADA, parágrafo 43.

Parecem configurar realidades económicas distintas, em sede de IVA, no entanto, o tratamento que melhor respeita o princípio da neutralidade e o princípio da igualdade, equivale a enquadrar a operação como uma operação única economicamente complexa, tributável, em que a prestação de intermediação - ou de facilitação - e a prestação principal, de alojamento ou transporte, encontram-se numa relação de dependência, são indissociáveis (embora o art.º 46.º-A proposto sugira alguma autonomia dos serviços de facilitação).

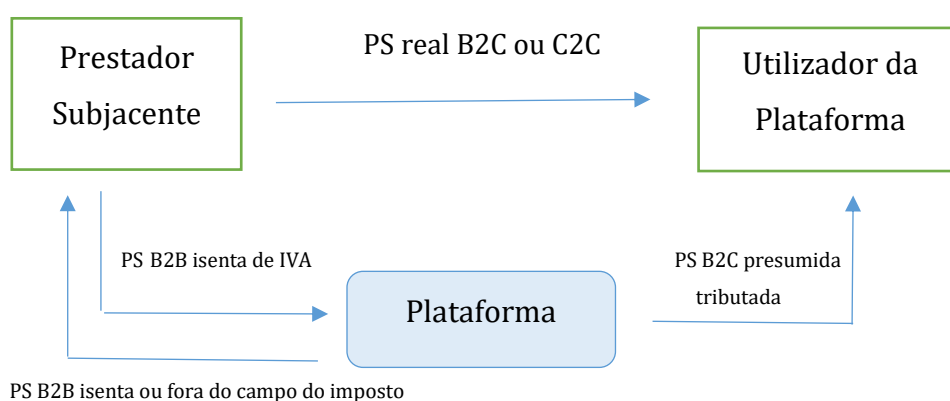


Figura 2. Efeitos do modelo do prestador presumido na economia das plataformas

A cláusula do prestador presumido tem como efeito jurídico que o sujeito passivo plataforma que realiza o serviço de facilitação é tratado, para efeitos de IVA, como se fosse o prestador efetivo dos serviços perante o cliente. Tal implica que, para efeitos de IVA, se considera que o mesmo adquiriu os serviços ao prestador subjacente e os prestou subsequentemente ao utilizador da plataforma. A plataforma assume os direitos e as obrigações em matéria de IVA do prestador subjacente relativamente à prestação de serviços efetuada a esse adquirente. Por conseguinte, será o prestador presumido (e não o prestador subjacente) o devedor do IVA relativamente a essa prestação de serviços.

Segundo a Proposta, a prestação de serviços efetuada pelo prestador subjacente à plataforma está isenta de IVA sem direito à dedução e o serviço

prestado pela plataforma ao cliente está sujeito a IVA e dele não isento²⁹⁸. O arrendamento ininterrupto de alojamento por um período máximo de 30 noites, com ou sem a prestação de outros serviços acessórios, é considerado como tendo uma função semelhante à do setor hoteleiro, e, portanto, está sujeito a IVA e dele não isento. Destarte, seria interessante que fosse acolhida a proposta do Parlamento Europeu, no sentido de não ser irrelevante a prestação de serviços acessórios, e que a equivalência ao sector hoteleiro se pudesse concretizar com a prestação de três ou mais serviços acessórios significativos durante o arrendamento de alojamento²⁹⁹, o que é especialmente relevante em plataformas com a Airbnb. Por outro lado, o diferente tratamento que é conferido por alguns países advém precisamente da prestação destes serviços acessórios pelas plataformas³⁰⁰.

Ainda não é claro se a tributação desses serviços afeta as regras gerais aplicáveis ao arrendamento de alojamento, vertidas na decisão do TJUE no caso *Blasi*³⁰¹. Não obstante, os Estados-Membros da UE ainda terão uma margem de decisão quando o arrendamento for de 31 noites ou mais. É possível haver legislação nacional que prevê um período de tempo mais longo para distinguir entre arrendamento isento e arrendamento tributado. Porém, deixará de ser permitida a legislação nacional que fixe um período inferior a 30 noites, bem como a legislação que estabeleça uma distinção com base nos serviços acessórios à locação por um período máximo de 30 noites. Alguma doutrina³⁰², entende que deveria ser introduzida, no Regulamento de Execução do IVA, uma disposição semelhante, ao

²⁹⁸ Para Fernando Matesanz, se ambas as prestações de serviços são consideradas *stricto sensu* como idênticas, ambas deveriam estar isentas de IVA, o que poderia colocar em causa o direito à dedução da plataforma – cf. “The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT”, in *International VAT Monitor*, IBFD, vol. 34, n.º 3, 2023, p. 112.

²⁹⁹ Cf. Relatório do Parlamento Europeu sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital.

³⁰⁰ Por exemplo, França, Grécia, Espanha e Itália fazem depender a tributação em IVA da prestação de determinados serviços acessórios – cf. VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, pp. 113-4.

³⁰¹ O TJUE decidiu, neste caso, que os Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação para definir as operações de alojamento que devem ser tributadas por derrogação à isenção da locação de bens imóveis, de acordo com o artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, da Sexta Diretiva. A utilização do critério de fornecimento de alojamento de curta duração, sendo esta definida como uma duração inferior a seis meses, parece um meio razoável para garantir que as operações efectuadas pelos sujeitos passivos que exerçam uma atividade similar à função essencial exercida por um hotel, que é a de fornecer alojamento temporário no âmbito de uma relação comercial, sejam tributadas, de acordo com a opinião do TJUE – acórdão de 12 de fevereiro de 1998, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51, n.º 21.

³⁰² Madeleine Merckx, et al, in “VAT in the Digital Age package: viva la ViDA ou vivin’ la ViDA loca?” EC Tax Review, p. 11.

artigo 39.º, aplicável à locação de curta duração de um meio de transporte, de modo a determinar se o período de 30 noites foi excedido ou não.

Embora tendemos a discordar da necessidade de uma definição de arrendamento de curta duração na própria disposição do art.º 28.º-A, na medida em que o artigo remete expressamente para o artigo 135.º, n.º 3, onde já se encontra essa definição, tal porém não se trata de um conceito próprio da UE, e o art.º 13.º, n.º 3 insere-se no capítulo referente a isenções, pelo que foi decidido acolher tais sugestões, introduzindo a noção de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração na própria norma. Não obstante, não parece restar dúvidas que se aplica um limite máximo de 30 noites para se qualificar o arrendamento como de «curta duração». Não obstante, seria útil que o artigo 135.º, n.º 3, cujo aditamento é proposto, indicasse, expressamente, que a definição nele prevista corresponde ao «serviço de alojamento de curta duração», para efeitos de aplicação do modelo do prestador presumido do art.º 28.º-A.

Para saber que tipos de arrendamento são, na prática, suscetíveis de se considerar enquadráveis no conceito de “arrendamento ininterrupto de alojamento”, podemos consultar o estudo sobre o IVA na Era Digital³⁰³, realizado antes da apresentação destas propostas, no qual é feita uma distinção nos serviços de alojamento entre quatro tipos principais de atividades facilitadas por plataformas, muito próximas em termos das comodidades que estão incluídas nas prestações de serviços:

- «Arrendamento da residência» e «B&B e hotel» podem ser distinguidos entre si pelo facto de o «B&B e alojamento em hotel» serem acompanhados da prestação ou, pelo menos, da disponibilização de serviços acessórios. Se por um lado, o regime de alojamento e pequeno-almoço é realizado, principalmente, numa base regular, por empresas, as residências são frequentemente arrendadas, e de forma ocasional, por particulares, incluindo as situações em que o proprietário/senhorio vive na residência quando esta não está arrendada.

- A «partilha de habitação» pode ser distinguida de outros serviços de alojamento, uma vez que o imóvel serve de residência ao proprietário e, em princípio, o proprietário e o consumidor utilizam o imóvel ao mesmo tempo. Ao

³⁰³ VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 25.

contrário do «Arrendamento de residência» e do «B&B e alojamento em hotel», muitas vezes não há qualquer contraprestação, ou o pagamento pelo serviço não é pecuniário.

- O modelo de negócio de «permuta de casa» é semelhante ao «arrendamento da residência», todavia, aquele assenta na permuta de propriedades.

É aceitável considerar que todos estes tipos de arrendamento podem considerar-se como abrangidos pelo termo “alojamento de curta duração”, incluindo as operações de permuta³⁰⁴, com exceção das operações que não sejam realizadas a título oneroso.

Todavia, para as operações de permuta, será difícil para a plataforma estabelecer o valor tributável, porque exigirá que a plataforma estabeleça quanto o comprador está disposto a pagar para arrendar a residência da outra pessoa³⁰⁵ (e como se trata de uma operação de permuta, existem dois compradores e duas operações pelas quais a plataforma pode ser responsável).

Ao contrário do que se verifica relativamente ao termo de “prestação de serviços de alojamento de curta duração”, que era definido no artigo 135.º, n.º 3 [e agora está definido, quer no próprio corpo do artigo 28.º-A, quer no artigo 135.º, n.º 2, al. a)-A], existe, aparentemente, uma lacuna para o conceito de “transporte rodoviário de passageiros”. Com as alterações à Proposta inicial, apenas foi aditado o n.º 2 ao artigo 28.º-A, que refere que “Para efeitos do n.º 1, entende-se por «serviço de transporte rodoviário de passageiros efetuado na União», a parte do serviço que é efetuada entre dois lugares da União.” No entanto, assume-se que o conceito de “transporte de passageiros” previsto no artigo 28.º-A, deve ser entendido da mesma forma que o transporte de passageiros mencionado no atual direito da União. Nem a Diretiva IVA, nem o Regulamento de Execução do IVA, definem o conceito de «prestações de serviços de transporte de passageiros». Como resulta de jurisprudência constante do TJUE, a determinação do significado e do alcance dos termos para os quais o direito da União não forneça nenhuma definição, deve

³⁰⁴ Na opinião de Madeleine Merckx, et al, in “VAT in the Digital Age package: viva la ViDA...”, p. 11.

³⁰⁵ V. acórdãos do TJUE, de 2 de junho de 1994, Empire Stores, C-33/93, ECLI:EU:C:1994:225, e de 10 de janeiro de 2019, A Oy, C-410/17.

fazer-se de acordo com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte³⁰⁶.

Quanto ao sentido habitual na linguagem corrente da expressão «prestações de serviços de transporte», há que salientar que esta visa as prestações que consistem em transportar pessoas ou bens de um lugar para outro. Ora, este conceito é suficientemente amplo para incluir prestações cujo elemento essencial consiste em deslocar pessoas por distâncias significativas, mesmo quando essa prestação começa e termina no mesmo lugar e o seu objetivo é de natureza turística³⁰⁷.

Relativamente ao serviço de transporte, o mencionado estudo³⁰⁸ identificou e distinguiu cinco subcategorias de plataformas:

- Serviços de 'ride on demand' ou 'ride hailing', significam a prestação de um transporte privado de um lugar para outro dentro da área coberta pelo serviço (v.g. Uber, Lyft...). Distinguem-se do 'ridesharing', pois restringem o serviço a um uso privado, ao invés de um uso partilhado, e permitem alterações ao percurso.

- Serviços de 'ridesharing', onde é o prestador quem decide o percurso e o número de co-passageiros.

- Serviços de 'car sharing', referem-se ao modelo de negócio que concorre com o rent-a-car normal, e que normalmente depende de alugueres muito curtos. No entanto, para ser incluído no âmbito da economia da plataforma, é necessário que existam múltiplos prestadores e o acesso aos veículos não possa ser restringido.

- «Serviços de entrega», são aqui considerados como serviços de transporte de mercadorias, em linha com as suas classificações tradicionais como «Outras atividades postais e de correio rápido».

- As plataformas de «reserva de viagens» abrangem normalmente portais de reserva de bilhetes de avião, mas também podem incluir outros meios de transporte.

³⁰⁶ V. acórdão de 1 de outubro de 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, n.º 29 e jurisprudência do TJUE aí referida.

³⁰⁷ Cf. acórdão do TJUE de 1 de agosto de 2022, Navitours, C-294/21, ECLI:EU:C:2022:608, n.º 26.

³⁰⁸ VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 25.

Os dois primeiros tipos de serviços são perfeitamente enquadráveis no conceito de “serviço de transporte rodoviário de passageiros”, para efeitos de aplicação do proposto artigo 28.^o-A da Diretiva IVA. O mesmo não acontece com o serviço de ‘car sharing’, uma vez que é apenas o veículo que é alugado, sem ter associado um serviço de motorista.

O termo “rodoviário” foi aditado à Proposta inicial, na versão alterada pelo Conselho Europeu, uma vez que a expressão “transporte de passageiros” era muito lata, o que poderia conduzir à inadvertida inclusão de serviços no domínio do transporte aéreo ou marítimo de passageiros, prestados por não residentes que não necessitam de estar registados para efeitos de IVA na UE³⁰⁹.

5.1. O princípio da neutralidade³¹⁰

A diversidade das taxas do imposto causada por uma segregação artificial da operação complexa, que possam concorrer para cada uma das componentes pode pôr em causa o princípio da neutralidade na vertente económica, pois que o funcionamento do imposto estaria a interferir com a alocação ótima dos meios de produção. A tónica deve ser colocada no princípio da neutralidade nas vertentes concorrencial (não diferenciar a rede contratual face à organização societária, mas antes tomar em linha de conta a sua eficiência acrescida) e económica (não decompor artificialmente uma operação económica unitária), mas simultaneamente no princípio da tributação do consumo final, com as necessárias implicações daí decorrentes (princípio do destino e efetividade do direito à dedução). O caminho para um sistema de tributação digital, em que a própria plataforma (ou outra entidade que coordena a rede contratual) funciona duplamente como representante (tributário) dos sujeitos passivos que nela atuam, e como substituto tributário por excelência, é o que faz mais sentido, na medida em que a plataforma detém toda a informação de forma mais agregada e eficiente do que qualquer um dos operadores económicos que participam na rede, em cumprimento total do princípio do destino.

³⁰⁹ V. Nevia CICIN-SAIN, “Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms – some fine-tuning needed?” in *Kluwer International Tax Blog*, 2023.

³¹⁰ A respeito deste princípio basilar, v. ponto 5 do preâmbulo da Diretiva IVA.

Em todo o caso, a tributação deverá ser realizada no momento final da despesa para consumo (*front end*), seguindo o princípio do destino e garantindo-se a neutralidade a montante – uma única taxa de imposto para o serviço como um todo, cumprindo a finalidade funcional da rede ou da plataforma³¹¹.

Esta recente realidade económica deve ser tributada em IVA porque: - a economia colaborativa ou das plataformas não deve ficar isolada do resto da economia sob pena de violação dos princípios da neutralidade e da igualdade, o que poderia exigir uma definição da União de economia das plataformas; e esta definição está longe de estar alcançada, pois o IVA é um imposto de funcionamento dinâmico que se pretende que acompanhe a economia que se encontra em constante mutação.

Perfilha-se o entendimento de que, as soluções adotadas na Proposta foram devidamente enquadradas nos mesmo moldes da economia formal, de modo a evitar distorções de concorrência, pese embora seja pacífico que existem plataformas que saem da lógica deste imposto³¹². Vão, portanto, ao encontro do que preconizava GIORGIO BERETTA, de que a única abordagem viável passa por enquadrar estes recentes fenómenos na estrutura existente dos princípios tributários³¹³, e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma³¹⁴ da jurisprudência do TJUE, que toma em conta a realidade económica em detrimento dos termos e condições contratuais³¹⁵, pelo que o IVA tem de considerar não apenas o serviço de

³¹¹ Nas palavras de CARLOS BAPTISTA LOBO/ DANIEL BOBOS-RADU, op. cit., pp. 90 e 93.

³¹² CARLOS BAPTISTA LOBO/DANIEL BOBOS-RADU, op. cit., pp. 92-94, consideram uma nova forma de tributação indireta cujo referencial passa a ser a *eficiência acrescida, no sentido de que é economicamente mais eficiente*. Nas operações que assumem um carácter cooperativo em que há troca em espécie ou liberalidade claro que importa questionar se ainda estamos na lógica do IVA, ou de eficiência acrescida ou uma conjugação. A eficiência acrescida aplica-se quando há estratégia cooperativa e quando as prestações recíprocas são indivisíveis.

³¹³ V. GIORGIO BERETTA, op. cit., pp. 49-70. “The author submits that, rather than just relying on legislative or regulatory provisions, it is more convenient to establish a framework of legal principles based on which the treatment of the sharing economy under EU VAT can be constantly monitored and targeted solutions to address its specific challenges can be developed and eventually modified later on”.

³¹⁴ *The consequence of the application of this “primacy of facts” doctrine (i.e. a doctrine that looks more at “economic reality” rather than just at contractual obligations) is that not only the intermediation service, but also the underlying service would be recharacterized as if it were supplied directly by the sharing platform through its bogus independent contractors. The platform would therefore have to account for VAT also in respect of the underlying service. As stated above, under this scenario, there would be only two transactions (or, alternatively, a single composite supply), both of which between the platform and the end consumer: the first for the use of the app, the second for the underlying service. By contrast, no supply would exist between the platform and the individual service provider since the relationship of employment makes it irrelevant for VAT purposes.* – Cf. GIORGIO BERETTA, “VAT and the Sharing Economy”, cit., p. 413.

³¹⁵ “It does not appear convenient to merely rely on the legal clauses inserted in the terms and conditions set by a sharing economy platform” – cf. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 29.

intermediação prestado diretamente pela plataforma, mas também o serviço principal subjacente, numa operação complexa única, como se fosse a mesma e única prestação, pois apenas o serviço principal, subjacente, deve estar sujeito a IVA uma vez que é a única operação que envolve um ato de consumo.

A solução adotada, de aplicar o mesmo tratamento, quer para o serviço de transporte de passageiros, quer para os serviços de alojamento, confere simplicidade e certeza jurídica.

5.2. Análise das soluções metodológicas propostas para o IVA na Era Digital

As regras propostas permitem clarificar o modelo de regulação pretendido a nível europeu. Consta-se que as soluções metodológicas propostas pela Comissão Europeia, e que se encontram à data em discussão a nível político, são o resultado do trabalho desenvolvido nos grupos de trabalho de apoio da Comissão Europeia, e das Orientações do Comité do IVA. As disposições atuais são, efetivamente, insuficientes para lidar com estes fenómenos emergentes da era digital, e, por conseguinte, um mero esclarecimento sobre a aplicação dos conceitos de IVA face às especificidades da economia de plataforma, com base na jurisprudência existente através, por exemplo de um aditamento de disposições ao Regulamento de Execução do IVA, não seria o caminho mais viável.

A opção de incluir a cláusula do prestador presumido como base do regime da economia das plataformas tem a virtualidade de determinação do papel das plataformas através da estipulação da natureza do seu estatuto jurídico, que se traduz no assumir da responsabilidade pela cobrança e das obrigações declarativas do IVA. Através da introdução desta cláusula, é possível, concluir, concomitantemente, que, na operação de prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros, em que se verifique o pressuposto de comunicação do NIF pelo prestador subjacente, a operação principal sujeita e não isenta de IVA é, precisamente, essa

prestação de serviços, realizada pela plataforma em seu nome, mas por conta de outrem³¹⁶.

Nas novas regras, a tónica é colocada na cobrança eficiente e eficaz do IVA da prestação principal, que é a prestação subjacente, de prestação de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros, descurando a natureza jurídica do serviço de facilitação, exceto para efeitos de determinação do lugar da operação.

É fácil constatar que as novas regras para o IVA na Era Digital não foram desenhadas especificamente a pensar nas particularidades dos serviços realizados na economia das plataformas; foram antes replicadas as regras já pensadas para o comércio eletrónico. Contudo, o regime aplicável à entrega de bens através de plataformas (por um sujeito passivo não estabelecido na UE ou de bens importados de países terceiros) deveria ter sido especialmente adequado para os serviços, especialmente serviços prestados na UE, uma vez que são áreas completamente diferentes³¹⁷. Na realidade, o pacote legislativo apresentado, face à emergência de regras próprias para a economia das plataformas, no âmbito da prestação de serviços, aproxima-se de um pacote legislativo de soluções rápidas ³¹⁸, ao invés da necessária reforma ou quadro jurídico próprio.

A adoção de uma regra específica de lugar dos serviços prestados por plataformas abrange apenas as prestações B2C. Baseia-se no lugar do destino do serviço (da operação principal). Na UE, a comunicação pelo cliente do seu número de identificação de IVA constitui a chave para tomar a decisão de operar a cláusula

³¹⁶ V. art.º 28.º da Diretiva IVA.

³¹⁷ Sobre as diferenças dos dois regimes, e dos respetivos modelos de prestador presumido, veja-se Emilia Teresa Stroka, “Comparing Deemed Supplier Regimes: E-Commerce and Short-Term Rental/Passenger Transport Platforms in the EU VAT System”, in *The Lisbon International & European Tax Law Seminars 9/2024 (Working Paper)*, CIDEEFF, 2024. Para a autora, o modelo do comércio eletrónico, previsto no art.º 14.º-A da Diretiva IVA, visa principalmente as operações relacionadas com países terceiros, com o objetivo de criar condições de concorrência equitativas para os vendedores da UE e extra-União. Pretende-se no futuro ampliar o âmbito de aplicação a todas as entregas de bens na UE independentemente do estatuto do destinatário e da localização dos fornecedores subjacentes. A autora salienta que o papel do modelo do prestador presumido no comércio eletrónico é de transferir obrigações para plataformas que praticam operações que já são sujeitas a IVA. Em sentido distinto, o modelo do art.º 28.º-A proposto para a Diretiva IVA, visa serviços muito específicos, e restringidos aos que tenham uma duração de curto prazo, o que, para a autora, suscita dúvidas quanto à neutralidade destas soluções.

³¹⁸ À semelhança das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à consignação às operações em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens («soluções rápidas para 2020») - Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho Regulamento (UE) 2018/1909 do Conselho.

presuntiva. As vantagens são evidentes: nenhum risco de aplicação divergente das regras de localização entre os Estados-Membros; o lugar de tributação dos serviços B2B e B2C seria idêntico; sem alterações no que se refere à noção de sujeito passivo; facilita o cumprimento pelas plataformas. Mas também tem desafios que não foram alcançados, como a necessidade de estipular uma regra específica capaz de abranger com precisão as atividades desenvolvidas pelas plataformas; e a ausência de regras claras para os prestadores no que diz respeito ao seu estatuto de IVA.

A Comissão Europeia espera reduzir o desvio do IVA, combater melhor a fraude ao IVA³¹⁹, assegurar o bom funcionamento do mercado interno e pôr termo às distorções da concorrência. Não obstante, é de sublinhar a necessidade de respeitar o princípio da proporcionalidade entre o objetivo de luta contra a fraude e as dificuldades que podem surgir na aplicação das regras propostas à vida real das empresas. A luta contra a fraude não deve ser efetuada em detrimento da maioria das empresas que trabalham com transparência e boa-fé. A medida do “prestador presumido” suscita, efetivamente, preocupações ao nível da relação com o princípio da proporcionalidade, levando alguns autores a considerar mesmo a prematuridade da sua implementação³²⁰, no sentido em que, a introdução de presunções novas e muito semelhantes para diferentes setores da economia das plataformas (artigo 28.º da Diretiva IVA, conjugado com o artigo 9.º-A do Regulamento de Execução; artigo 14.º-A da Diretiva IVA, e o proposto artigo 28.º-A da Diretiva IVA) acrescenta complexidade desnecessária e incerteza jurídica às regras do IVA da UE. O que suscita dúvidas, por exemplo, sobre se uma plataforma presumível prestadora também presta um serviço de intermediação independente ao mesmo tempo, ou se este serviço e a prestação de serviços subjacente estão “fundidos” e devem ser contabilizados em conjunto. Esta questão, referem os autores³²¹, e concordamos, deveria, portanto, ser regulamentada ou esclarecida de forma inequívoca para todas as três regras de prestador presumido, mencionadas acima.

Com efeito, as novas medidas respeitantes à atualização das regras do IVA aplicáveis ao transporte de passageiros e às plataformas de alojamento de curta

³¹⁹ V. DIJK, E.C.J.M. Van der Hel-van, “Eu VAT Note: Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?” in *Intertax*, vol. 47, Issue 4, pp. 391-401, 2019.

³²⁰ V. Marta Papis-Almansa & Emilia Teresa Sroka, “Questioning the Proportionality of the ViDA rules...?” cit., p. 3.

³²¹ *Idem*, p. 4.

duração, justificada pelo surgimento de novos modelos de negócio, devem ser claras, não discriminatórias e neutras. A responsabilidade do «prestador presumido» em substituição do «prestador subjacente» poderá ter, ainda, a desvantagem de aumentar o preço final para o consumidor (a que acresce a inviabilidade de dedução do IVA suportado a montante do prestador), o que pode afetar as decisões dos sujeitos passivos mais pequenos de entrar em novos mercados ou de se retirarem de mercados em que operavam antes da introdução do regime do prestador presumido. Pode surtir o efeito, ainda, de restringir as operações apenas a determinados Estados-Membros ou apenas a determinados prestadores³²².

Tendo em conta todas estas preocupações e as objeções levantadas por alguns Estados-Membros, e com vista à obtenção do tão almejado acordo político no Conselho Europeu, foram feitas algumas cedências no texto da Proposta, prevendo-se um regime de exclusão no art.º 28.º-A (n.º 4 e n.º 5) para os sujeitos passivos enquadrados no regime especial das pequenas empresas, que, de outro modo, estariam sistematicamente abrangidos pelo regime do prestador presumido (correspondiam, aliás, à al. f) do art.º 28.º-A da Proposta inicial) . Por um lado, a alteração ao texto inicial proporciona mais flexibilidade aos Estados-Membros, por outro lado, é suscetível de causar impacto no funcionamento do mercado interno, na medida em que a versão modificada, que permite optar pela não aplicação do modelo do prestador presumido para certas categorias de prestadores (PME), acrescenta fragmentação, complexidade e tratamento desigual das empresas que operam em diferentes Estados-Membros. E é prejudicial não apenas do ponto de vista das plataformas, que provavelmente teriam dificuldade em automatizar o processo para os seus prestadores subjacentes (devido à necessidade de considerar disposições discricionárias nacionais que exigem interpretação casuística), mas também em termos de harmonização de todo o sistema fiscal do IVA da UE³²³.

³²² Cf. Christina Pollak, *Platforms in EU VAT LAW - A Legal Analysis of the Supply of Goods*, Wolters Kluwer, 2022, pp. 296-7.

³²³ Neste sentido, Marta Papis-Almansa & Emilia Teresa Sroka, “Questioning the Proportionality of the ViDA rules...?” cit., pp. 6-7 – Estes autores consideram que o objetivo europeu de terminar com as distorções de concorrência nestes setores seria melhor alcançado através das regras atuais, existentes em matéria de IVA, em comparação com um regime do prestador presumido, nos moldes em cima da mesa, ou seja, fragmentado, não contribuindo para a harmonização e simplificação das regras do IVA. Para estes autores, excluir ainda que uma parte das PME significaria que a reforma não alcançaria o objetivo pretendido de melhorar a competitividade entre os negócios tradicionais e os prestadores que operam através de uma plataforma.

Uma abordagem uniforme e harmonizada, tanto em termos do modelo de responsabilidade da plataforma como, de enquadramento dos serviços em causa no âmbito do IVA, facilitaria a aplicação das regras, o cumprimento pelas plataformas e garantiria a igualdade de tratamento dos serviços, parecendo-nos que as últimas alterações propostas às novas regras se desviam desse caminho.

5.3. Direito Comparado (internacional)

Um sistema semelhante ao regime do prestador presumido na economia das plataformas - numa nova abordagem à aplicação do GST - foi implementado recentemente pelo governo do Canadá (novembro de 2020), com base no modelo e nos procedimentos existentes para o comércio eletrónico na União Europeia, para fazer face à crescente economia digital e de partilha.

A política adotada visa abordar os mesmos problemas que a UE enfrenta atualmente e, em particular, o facto de as regras locais de IVA/GST não serem aplicadas de forma consistente neste setor, ou seja, haver incumprimento dessas regras na economia das plataformas, colocando modelos empresariais tradicionais em desvantagem, o que originou falta de igualdade e neutralidade do IVA. A partir de julho de 2021, os serviços de alojamento de curta duração no Canadá, que sejam facilitados por uma plataforma digital, passaram a estar sujeitos a um regime de prestador presumido. As operações em causa incluem: (i) a locação de um complexo residencial, unidade ou parte dele, excluindo assim o arrendamento de imóveis comerciais (por exemplo, hotéis, B&B); (ii) por prestador não registado. O regime é aplicado a plataformas que excedam um determinado limite de receita (cerca de 20.000 euros por ano, considerando apenas as operações às quais se aplica o regime do prestador presumido), que seriam obrigadas a registar-se em GST no Canadá³²⁴.

Embora esta medida reduza os encargos administrativos para os pequenos operadores de plataformas, também pode complicar o funcionamento do sistema, especialmente para os operadores que tendem a oscilar acima e abaixo deste limiar,

³²⁴ Cf. VAT IN THE DIGITAL AGE, Final Report, vol. 2, The VAT treatment of the platform economy, ECONOMISTI ASSOCIATI, p. 108.

e, como se viu, pode ser propensa a abusos³²⁵. Como vantagens permite consciencializar os prestadores de que ficarão abrangidos pelo GST e, portanto, poderão estar sujeitos às obrigações do imposto, quando excedam um limiar mínimo de número de operações e/ou volume de negócios. Os princípios que regem a noção de sujeito passivo não são alterados; são apenas complementados pela presunção. Por outras palavras, presume-se que um prestador é um sujeito passivo quando um limiar mínimo é excedido. Tem como desvantagens não resolver a questão quanto à natureza dos serviços prestados pelas plataformas aos prestadores e aos utilizadores; e existência de dificuldades para controlar o limite, especialmente se o prestador estiver ativo em várias plataformas. Em teoria, este limite poderia servir para fazer a distinção entre um prestador que realiza (uma) operação (ões) ocasional, e, portanto, permanece fora do âmbito do IVA e um prestador que realiza atividades económicas na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Todavia, tal já não é verdade para os Estados-Membros que fazem uso do disposto no art.º 12.º da Diretiva IVA, como é o caso de Portugal.

A Nova Zelândia também introduziu na sua legislação tributária a regra do prestador presumido, com efeitos a partir de 1 de abril de 2024 ³²⁶, impondo obrigações de cobrança de GST às plataformas digitais que operam na economia colaborativa, também nos setores do alojamento e do transporte. Todavia, prevê algumas exclusões do regime consoante o volume de negócios e as noites de alojamento disponíveis num período de 12 meses. As regras neozelandesas estabelecem que um prestador de serviços subjacente que opere num mercado eletrónico deve notificar a plataforma sobre (a) o seu nome e número de identificação fiscal e (b) o seu estado de registo em sede de GST. Se houver alterações nesse estado, o prestador subjacente tem de notificar a plataforma o mais rápido possível. Uma vez notificado, a plataforma pode confiar nas informações transmitidas pelo prestador subjacente³²⁷.

³²⁵ Cf. GFV 116.

³²⁶ <https://www.vatcalc.com/new-zealand/new-zealand-hits-gig-sharing-economies-platforms-with-15-gst-2024/>

³²⁷ Cf. Taxation (Annual Rates for 2022–23, Platform Economy, and Remedial Matters) Bill (No 2) s. 60H amended.

A Autoridade Tributária e Aduaneira do Reino Unido (HMRC) publicou, em janeiro de 2024, algumas orientações baseadas no modelo da OCDE, a estabelecer novas obrigações para as plataformas, nas atividades respeitantes a bens de comércio eletrónico, e a prestações de serviços de partilha de casa e carro³²⁸.

Também a Índia³²⁹ e a Argentina³³⁰ se juntaram à lista de países que tomaram medidas para a tributação da economia colaborativa/de partilha das plataformas digitais.

³²⁸ <https://www.vatcalc.com/united-kingdom/uk-platform-operators-vat-obligations-for-third-party-sellers/>; <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2023/817/regulation/1/made>

³²⁹ <https://www.vatcalc.com/india/india-5-gst-extension-to-ride-sharing-and-food-delivery-platforms-jan-2022/>

³³⁰ <https://www.vatcalc.com/argentina/argentina-e-commerce-gig-sharing-marketplace-vat-deemed-supplier-2023/>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual tratamento ao abrigo do sistema europeu do IVA das plataformas colaborativas em evidência, foi apresentado usando um método dogmático de análise jurídica com base nos trabalhos preparatórios, disponíveis ao público em geral, bem como a interpretação das preposições relevantes do IVA europeu, perfilhada pelo TJUE, pelos Advogados Gerais nas suas conclusões, pelo Comité do IVA, pela Comissão Europeia, e pela doutrina.

A economia das plataformas – segundo pilar do pacote legislativo ViDA - suscita algumas dificuldades na aplicação das regras do IVA – em especial, para estabelecer o estatuto de sujeito passivo do prestador do serviço principal e da plataforma, e condições de concorrência equitativas entre as pequenas e médias empresas e as outras empresas.

Em geral, o crescimento da economia colaborativa apresenta dois tipos de desafios ao atual sistema europeu do IVA³³¹. O primeiro diz respeito à sua capacidade de desagregar, tanto no direito tributário, como em diferentes áreas do direito, categorias dicotómicas fundacionais e, assim, criar novos “híbridos” jurídicos. Na realidade, as linhas divisórias convencionais entre fornecedores e clientes, negócios e esferas privadas, empregados e independentes, em grande parte, não são mais viáveis como estruturas jurídicas organizacionais na economia colaborativa³³².

Em segundo lugar, verifica-se a transição de um modelo linear de negócio, de transmissão da propriedade dos bens em cada estágio do circuito económico, em que o valor é sucessivamente acrescentado até ao retalho, para um modelo disruptivo em que plataformas de economia colaborativa geram valor através da

³³¹ V. GIORGIO BERETTA, *European VAT...*, cit., p. 324.

³³² Em certo sentido, conforme explicado de forma elucidativa pelo juiz do Tribunal Distrital dos EUA, Chhabria, num caso que envolve a plataforma de economia colaborativa dos Estados Unidos que opera uma rede de táxis, a Lyft, aplicar as categorias jurídicas existentes aos modelos de negócios que caracterizam a economia de partilha é como tentar encaixar um "pino quadrado" em "orifícios redondos" Cf. US: Northern California District Court, 11 March 2015, *Patrick Cotter et al. v. LYFT Inc.*, N.º. 13-cv-04065-VC, 60 F. Supp. 3d 1067 (N.D. Cal. 2015), para. 7.
<http://www.galfandberger.com/files/2016/03/CWCL-Essay-Holding-a-Square-Peg-and-Choosing-Between-Two-Round-Holes-3.pdf>

construção de mercados virtuais que facilitam as operações entre dois grupos de utilizadores, ou seja, fornecedores individuais e clientes individuais, que, caso contrário, deixariam de interagir por sua própria conta, levando dessa forma a fronteira digital cada vez mais longe³³³. Estes dois tipos de desafios colocam uma série de obstáculos, em primeiro lugar, em relação à aplicação das atuais categorias de IVA da UE e, em segundo lugar, em relação à reconstrução factual, para efeitos de IVA da UE, das operações tributáveis e das relações entre as várias partes, no que concerne à natureza e qualificação dos serviços prestados. Neste âmbito, pode ser feita uma análise casuística como defende a Comissão, embora por vezes possa conduzir a impraticabilidade e a arbitrariedade, atentando contra o princípio da segurança e certeza jurídica, e dificultando o cumprimento de obrigações tributárias. Todavia, é possível estabelecer, pelo menos, uma base geral e critérios comuns que sirvam de orientação para a maioria dos casos. Pelo menos essa base é alcançada com as novas regras do IVA para a Era Digital, no tocante à atividade das plataformas digitais, e que foram deduzidas das regras e dos princípios da legislação em vigor, a maioria das quais à luz das regras existentes para o comércio eletrónico.

Embora os negócios desenvolvidos pelas plataformas objeto de análise, configurem realidades económicas distintas, em sede de IVA, o tratamento que melhor respeita o princípio da neutralidade e o princípio da igualdade, equivale a enquadrar a operação como uma operação única, economicamente complexa, tributável, em que a prestação de intermediação e a prestação principal, de alojamento ou transporte, encontram-se numa relação de dependência, são indissociáveis. O regime do acessório (intermediação) segue o regime principal, constituindo, desta forma, o regime mais neutral. Como postula a Comissão, “disconnecting an intermediation service from the underlying service puts at risk revenue of the Member State of consumption and artificially divides two very closely associated supplies.”³³⁴

³³³ OECD/G20, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018* at pp. 15 and 207 (OECD Publishing 2018).

³³⁴ Comissão Europeia, Comité do IVA, documento de trabalho n.º 906 - *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context* (taxud.c.1(2016)3297911 – EN) de 6 de junho de 2016, p. 3; e documento de trabalho n.º 814 - *Treatment of online supplies made by a travel agent to final consumers*, p. 12 (taxud.c.1(2014) 2806510).

É certo que o tratamento adotado não corresponde à jurisprudência do TJUE sobre as plataformas colaborativas, porém, deve ressaltar-se que, apesar de estabelecerem uma orientação sobre a qualificação dos serviços, o facto de os acórdãos versarem sobre concorrência e não terem sido enquadrados no âmbito do direito fiscal europeu é suficiente para não contrariar o proposto. No acórdão Airbnb, o TJUE pode ter enveredado mais pelos termos contratuais do que pela realidade económica subjacente à prestação do serviço, que em sede de IVA, tem prevalência sobre a forma³³⁵, em detrimento da designação jurídica do contrato e das suas cláusulas.

Afigura-se que, para efeitos de IVA, o serviço de facilitação prestado pelas plataformas em análise, qualifica-se como serviço de intermediação³³⁶, ainda que prestado por via eletrónica, com uma intervenção humana mínima, e não deve ser autonomizado do serviço principal, com a aplicação de uma taxa própria, dissociada da operação principal, caso contrário, nos serviços principais estaremos perante uma “desintermediação”.

Ao invés de uma única solução para as diversas questões, é de salientar, e de louvar a Proposta que pretende a reforma, de certa forma revolucionária, do atual sistema europeu do IVA³³⁷. O tratamento atual da economia colaborativa em sede de IVA apenas é válido para alguns casos limitados, no que concerne especialmente ao conceito de “sujeito passivo”, e a expressão “título oneroso”³³⁸, sendo imprescindível um plano de ação específico, à semelhança, *mutatis mutandi*, do comércio eletrónico, e até de alguns esclarecimentos através de notas explicativas pela Comissão Europeia.

O Regime do prestador presumido, no modelo que foi adotado, de responsabilidade total da plataforma pela cobrança do IVA, revela-se ser o mais adequado aos fins pretendidos na vertente de cobrança eficiente do imposto, e daí

³³⁵ Critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA – cf. acórdãos TJUE de 2 de maio de 2019, Budimex, C-224/18, n.º 27; de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18.

³³⁶ A que se aplica o art.º 31.º do Regulamento de Execução do IVA, no caso da Airbnb, para efeitos das regras de localização.

³³⁷ Tal consideração foi reconhecida pela Comissão Europeia: “*EU needs a tax system that can stand-up to the challenges of the modern economy and support the Union’s wider policy goals. Europe needs a new, modern, dynamic and fundamentally fair corporate tax system, which will help the Single Market to thrive in the future*”. Cf. A Fair Share – Taxation in the EU for the 21st century”. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/eba39edd-72a1-11e8-9483-01aa75ed71a1>

³³⁸ Neste sentido, GIORGIO BERETTA, op. cit, pp. 342-343.

ser replicado um por todo o mundo. Porém, a eventual, e facultativa, exclusão das pequenas empresas à consideração de cada Estado-Membro deveria ter sido evitada, sob pena de subversão do próprio regime que almeja combater a fraude e as distorções de concorrência, contribuindo para a igualdade de tratamento entre empresas. Ademais, existe o risco de cada Estado-membro adotar o seu próprio modelo de prestador presumido, um verdadeiro regime “a la carte”. O mesmo pode suceder no que concerne à equiparação ao sector hoteleiro, do arrendamento ininterrupto de alojamento à mesma pessoa por um período máximo de 30 noites, uma vez que essa equiparação pode depender de critérios, condições e limitações a estabelecer pelos Estados-Membros o que poderá ser um caminho intrincado e criar dificuldade na interpretação e harmonização das regras europeias.

Analisadas as novas regras, conclui-se que a economia colaborativa constitui apenas um ângulo da economia digital, pelo que não deve ser totalmente equiparada à economia das plataformas. Ainda assim, a solução geral e harmonizada não seria alcançada pela criação de um regime especial de tributação para as empresas da economia colaborativa. Com efeito, regras *a latere* tornam-se rapidamente obsoletas e podem conferir um tratamento privilegiado e uma discriminação positiva. É necessário sim, uma abordagem conceptual mais detalhada e abrangente da economia colaborativa, a fim de evitar tendências para a equiparar à economia digital.

Conclui-se que, indubitavelmente, a adaptação das formas de tributação, nomeadamente do IVA, aos modelos da economia colaborativa, atuais e futuros, exige alterações substanciais, que respeitem o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade, de modo a garantir o estabelecimento de um quadro jurídico claro e previsível e uma abordagem comum por todos os Estados-Membros, essencial nas operações transfronteiriças³³⁹, constituindo a Proposta ViDA, em traços gerais, um passo na direção certa da tributação justa da economia das plataformas e na adaptação do IVA da UE à Era Digital.

³³⁹ A necessidade de uma alteração ao quadro jurídico da UE em matéria de IVA para garantir uma abordagem comum foi salientada pela Comissão Europeia no documento de trabalho n.º 086.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

AMADO, João Leal/MOREIRA, Teresa Coelho, “A UBER, O MOTORISTA E O CLIENTE: TRÊS OU QUATRO? A PROPÓSITO DE UMA DECISÃO DO SUPREME COURT DO REINO UNIDO”, in *RIDT – Revista Internacional de Direito do Trabalho*, do Instituto de Direito do Trabalho, Ano I, N.º 2, setembro 2021.

ARTINGER, Katharina, *Taxing Consumption in the Digital Age: Challenges for European VAT*, Volume 74 de *Steuerwissenschaftliche Schriften*, Nomos Verlag, ebook, 2020.

BAPTISTA LOBO, Carlos/ BOBUS-RADU, Daniel, “O IVA nas Redes Contratuais: do Valor Acrescentado à Eficiência Acrescida?”, in Sérgio Vasques (Coord.), *Cadernos IVA 2019*, Almedina, Coimbra, 2019.

BARR, Rosamund / BIJL, Jeroen / BLCKMAN, Nils / BULKS, Gijsbert /DING, Ethan /LUTHER, Matthias, *E-commerce and EU VAT: Theory and Practice*, Wolters Kluwer, 2021.

BERETTA, Giorgio, “Taxation of Individuals in the Sharing Economy”, in *Intertax*, vol. 45, I.1, Wolters Kluwer, 2017.

BERETTA, Giorgio, “VAT and the Sharing Economy”, in *World Tax Journal – Internacional VAT Monitor*, IBDF, 2018.

BERETTA, Giorgio, *European VAT and the Sharing Economy*, Wolters Kluwer, Kluwer Law International, Netherlands BV, 2019.

BERETTA, Giorgio, “European VAT and the Sharing Economy”, in *Kluwer International Tax Blog*, 31 de outubro de 2019, disponível em:

<http://kluwertaxblog.com/2019/10/31/european-vat-and-the-sharing-economy/>;

BERETTA, Giorgio, “The New Rules for Reporting by Sharing and Gig Economy Platforms Under the OECD and EU Initiatives”, in *ecTAX Review*, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2021.

BOTSMAN, Rachel, “The Sharing Economy Lacks A Shared Definition”, 2013, disponível em:

<https://www.fastcompany.com/3022028/the-sharing-economy-lacks-a-shared-definition>

BUDOVA, Darya, “Plan de Acción sobre el IVA de la Comisión Europea”, in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 47, p. 164-171, 2017.

CICIN-SAIN, Nevia, “Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms – some fine-tuning needed?” in *Kluwer International Tax Blog*, 2023, disponível em:

<https://kluwertaxblog.com/2023/03/22/newly-proposed-vat-rules-for-sharing-economy-platforms-some-fine-tuning-needed/>

DAVIDSON, Nestor M./ FINCK, Michèle / INFRANCA, John J., ed. lit., *THE CAMBRIDGE HANDBOOK OF THE LAW OF THE SHARING ECONOMY*, 1ª ed., Cambridge University Press, 2018.

DE LA FERIA, Rita, “The Definitive VAT System: Breaking with Transition”, in *EC Tax Review*, 2018-3.

DE LA FERIA, Rita, European Economic and Social Committee, Press Release, EESC debate on taxation of the digital economy and the sharing economy, 5 de maio de 2017, disponível em:

<https://www.eesc.europa.eu/en/news-media/press-releases/eu-tax-rules-are-not-currently-prepared-digital-economy>

DIJK, E.C.J.M. Van der Hel-van, “Eu VAT Note: Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud?” in *Intertax*, vol. 47, Issue 4, pp. 391-401, 2019.

DOURADO, Ana Paula, *Governança Fiscal Global*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, pp. 334-339.

FERRO, Miguel Sousa, “Uber court: a look at recent sharing economy cases before the CJEU”, in *EU Law Journal*, vol. 5, n. 1, p. 68-75, janeiro 2019, disponível em: <https://revistas.uminho.pt/index.php/unio/issue/view/31>

GALLARDO, Javier Sánchez/ZUBELDIA, Gorka Echevarría, “The Platform Economy Will Have Its Own VAT Regime in 2025”, in *International VAT Monitor*, vol. 34, n.º 4, IBFD, 2023.

GRLICA, Ivo, “How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System”, in *International VAT Monitor*, IBFD, pp. 124-131, março/abril, 2017.

HATZOPOULOS, V. / ROMA, S., “Caring for Sharing? The Collaborative Economy under EU Law”, in *Common Market Law Review*, n.º 54, pp. 81 a 128, 2017.

MACARRO OSUNA, José Manuel, *El Principio de Neutralidad Fiscal en el IVA*, Editorial Aranzadi, Pamplona, Espanha, 1ª ed., 2015.

MACIEL, Fernanda Kayser, *Os impactos jurídicos da economia compartilhada: uma análise do Airbnb*, Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, setembro de 2019.

MATESANZ, Fernando, “VAT Treatment of the Sharing Economy”, in *International VAT Monitor*, IBFD, vol. 32, n.º 2, 2021.

MATESANZ, Fernando, “The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT”, in *International VAT Monitor*, IBFD, vol. 34, n.º 3, 2023.

MCKEE, Derek / MAKELA, Finn / SCASSA, Teresa, ed. lit., *Law and the “Sharing Economy” regulating online market platforms: the “Sharing Economy” through the lens of law*, Ottawa: University of Ottawa Press, 2018, disponível em:

<https://directory.doabooks.org/handle/20.500.12854/26628>

MERKX, Madeleine / GRUSON, John / VERBAAN, Naomie / VAN DER DOEF, Bart, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?” in *EC Tax Review*, vol. 32, Issue 3, pp.127-141, 2023, disponível em:

<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/32.3/ECTA2023018>

MERKX, Madeleine / JANSSEN, Anne/ LEENDERS, Maxime, “Platforms a Convenient Source of Information Under DAC7 and the VAT Directive: A Proposal for More Alignment and Efficiency”, in *EC Tax Review*, vol. 31, issue 2, pp. 202-218, 2022.

MERKX, Madeleine / GRUSON, John, ‘Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step?’ in *EC Tax Review*, Volume 28, Issue 3, pp. 136–149, 2019.

PAPIS-ALMANSA, Marta/Sroka, Emilia Teresa, “Questioning the Proportionality of the ViDA Rules on the Platform Economy: Are We Veering Off Course?” in *International VAT Monitor*, IBFD, vol. 35, n.º 3, 2024.

POLLAK, Christina, *Platforms in EU VAT LAW - A Legal Analysis of the Supply of Goods*, Wolters Kluwer, 2022.

RODRIGUES, Nuno Cunha, “A regulação da economia colaborativa pela União Europeia”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – Lisbon Law Review*, Lisboa, vol. 59, n.º 2, 2018, disponível em:

<https://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2019/11/A-regulacao.pdf>

ROMEIRO, Rita, *A tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA: Enquadramento e critérios norteadores*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Faculdade de Direito – Escola de Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2021.

SROKA, Emilia Teresa, “Comparing Deemed Supplier Regimes: E-Commerce and Short-Term Rental/Passenger Transport Platforms in the EU VAT System”, in *The Lisbon International & European Tax Law Seminars 9/2024* (Working Paper), CIDEEFF, 2024, disponível em:

<https://www.cideeff.pt/en/publications/working-papers/comparing-deemed-supplier-regimes-e-commerce-and-short-term-rentalpassenger-transport-platforms-in/6264/>

SUSO, M. Álvarez, “E-Platforms Providing Services in the Short-Term Rental Accommodation Market: The Challenges for Taxation of These Services under the EU VAT”, in *International VAT Monitor*, vol. 31, n.º 1, IBFD, 2020.

TERRA, Ben/ KAJUS, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2019.

ZECHNER, Lily, “How to Treat the Ride-Hailing Company Uber for VAT Purposes”, in *International VAT Monitor*, IBFD, vol. 30, 2019.

LEGISLAÇÃO E DOCUMENTOS

➤ **Direito da União Europeia**

- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (Versão consolidada), 7.6.2016, Jornal Oficial da União Europeia, C-202/47.
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado («Diretiva IVA») – versão consolidada 01/07/2022.
- Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
- Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, 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.
- Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviço.
- Relatório do Parlamento Europeu sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital.

➤ **Pareceres da União Europeia**

- Parecer do Comité Económico e Social Europeu (CESE) - «Tributação da economia colaborativa — Análise de possíveis políticas fiscais no contexto do desenvolvimento da economia colaborativa» (parecer exploratório a pedido da Presidência estónia), (2018/C 081/09), Jornal Oficial da UE 2.3.2018.
- Parecer do CESE — «Tributação da economia colaborativa — Obrigações em matéria de comunicação de informações» (aditamento a parecer) (2020/C 364/09), de 16 de julho de 2020.

➤ **Documentos da Comissão Europeia**

- *Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017*, de 26 de outubro de 2015.
- Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões «Uma Agenda Europeia para a Economia Colaborativa», de 2 de junho de 2016, COM (2016) 356 final, p. 3.
- Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho «Plano de Ação Para Uma Tributação Justa e Simples que Apoie a Estratégia de Recuperação», de 22 de julho de 2020, COM (2020) 312 final.
- Anexo da Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho «Plano de Ação Para Uma Tributação Justa e Simples que Apoie a Estratégia de Recuperação», de 22 de julho de 2020, COM (2020) 312 final.
- Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, de 8 de dezembro de 2022, COM(2022) 701 final.

- Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital, de 8 de dezembro de 2022, COM(2022) 703 final.

- Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA, de 8 de dezembro de 2022, COM(2022) 704 final.

- *VAT in the Digital Age: Volume 2 The VAT Treatment of the Platform Economy, Economisti Associati .*

- Notas Explicativas da Comissão Europeia sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, publicadas em setembro de 2020.

- GFV – Documento de trabalho n.º 086 – VAT treatment of the sharing economy, de 5 de abril de 2019, taxud.c.1(2019)1950741 – EN

- GFV – Documento de trabalho n.º 097 – VAT treatment of the Platform Economy, de 16 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2377472 – EN.

- GFV – Documento de trabalho n.º 098 – VAT treatment of Financial Services - a reflection on possible options for review, de 30 de abril de 2020, taxud.c.1(2020)2654093.

- GFV – Documento de trabalho n.º 102 – VAT treatment of the Platform Economy, de 3 de novembro de 2020, taxud.c.1(2020)7112886 – EN.

- GFV – Documento de trabalho n.º 108 [VEG N.º 102] – Report on the outcome of the work of the Sub-group “Platform economy”, de 11 de novembro de 2021, taxud.c.1(2021)7834300 – EN

- GFV – Documento de trabalho n.º 112 – *The Platform Economy – focus on specific issues as a follow-up of the Fiscalis workshop on VAT in the Digital Age*, de 17 de novembro de 2021, taxud.c.1(2021)7974892 – EN

- GFV – Documento de trabalho n.º 116 – *VAT in the Platform Economy – focus on specific issues – follow up*, de 26 de janeiro de 2022, taxud.c.1(2022)669826 – EN

- GFV – Documento de trabalho n.º 122 – *VAT and the Platform Economy – focus on specific issues – follow up*, de 25 de abril de 2022, taxud.c.1(2022)3461477 – EN

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 1st meeting - 12 January 2021*, taxud.c.1(2021)703778, de 27 de janeiro de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 2nd meeting - 26 January 2021*, taxud.c.1(2021)899655 - EN, de 29 de janeiro de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 3rd meeting – 22 February 2021*, taxud.c.1(2021)1846686 - EN, de 8 de março de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 4th and 5th meeting – 9 and 30 March 2021*, taxud.c.1(2021)2692665 - EN, de 7 de abril de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 6th meeting – 20 April 2021*, taxud.c.1(2021)3909900 - EN, de 26 de maio de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 7th meeting – 18 May 2021*, taxud.c.1(2021)4386234 - EN, de 15 de junho de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 8th meeting – 16 June 2021*, taxud.c.1(2021)4705193 - EN, de 28 de junho de 2021.

- GFV/VEG – SUB-GROUP "VAT ASPECTS OF THE PLATFORM ECONOMY", *Minutes, 9th meeting – 6 July 2021*, taxud.c.1(2021)5204100 - EN, de 16 de julho de 2021.

- VEG – *Documento de trabalho n.º 081 - VAT Treatment of the Sharing Economy, de 18 de março de 2019*, taxud.c.1(2019)2026442-EN.

- VEG – *Documento de trabalho n.º 090 – VAT treatment of the platform economy*, de 16 abril 2020, taxud.c.1. (2020)2365654 – EN.

- VEG – *Documento de trabalho n.º 095 – VAT treatment of the platform economy: contribution of the VEG*, de 29 de setembro de 2020, taxud.c.1 (2020)5816454- EN.

- VEG – *Documento de trabalho n.º 102 - Report on the outcome of the work of the Sub-group "Platform economy", de 11 de novembro de 2021*, taxud.c.1(2021)7833837 – EN.

- Comité do IVA – *Documento de trabalho n.º 814 - Treatment of online supplies made by a travel agent to final consumers*, de 31 de julho de 2014, taxud.c.1(2014) 2806510- EN, p. 12.

- Comité do IVA – *Documento de trabalho n.º 878 – VAT Treatment of Sharing Economy*, de 22 de setembro de 2015, taxud.c.1(2015)4370160 - EN.

- Comité do IVA – Documento de trabalho n.º 906 – *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context*, de 6 de junho de 2016, taxud.c.1(2016)3297911 – EN.

- Comité do IVA – *Documento de trabalho n.º 947 - Services Provided by an Electronic Platform Connecting for Remuneration, by means of a Smartphone Application, a Driver Using His Own Vehicle with Persons Who Wish to Make Urban Journeys. The Significance of the VAT Identification Number*, de 3 de abril de 2018, taxud.c.1(2018)1735106 – EN.

- Comité do IVA, *Minutes, 116th meeting – 12 June 2020*, de 1 de dezembro de 2020, taxud.c.1(2020)8116929 – EN, pp. 8-10.

- Orientações do Comité do IVA – 105.^a reunião, de 26 de outubro de 2015, Documento B, taxud.c1 (2016) 1162824 - 889 – «VAT Treatment of the Sharing Economy» - WP 878.

- Orientações do Comité do IVA – 107.^a reunião, de 8 de julho de 2016 Documento D - taxud.c.1 (2017) 1402399 - 914 - «VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context» - WP 906.

- Orientações do Comité do IVA – 108.^a reunião, de 27-28 de março de 2017 Documento C - taxud.c.1 (2018) 2397450-930 - «VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention (second follow-up)» WP 919.

➤ **Publicações OCDE**

- OCDE/G20, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2*, pp. 15-207, 2018.
- *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 2019.
- Relatório *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, ebook, de 19 de abril de 2021.

➤ **Direito interno**

- Lei n.º 45/2018, de 10 de agosto, “Lei Uber” - Regime jurídico da atividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma eletrónica.
- Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto - Transpõe os artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, alterando o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico.

➤ **Doutrina administrativa**

- Ofício-Circulado n.º 30239, 2021-06-25, da Área de Gestão Tributária do IVA da Autoridade Tributária e Aduaneira, «IVA – NOVAS REGRAS EM MATÉRIA DE TRATAMENTO EM IVA DO COMÉRCIO ELETRÓNICO ATRAVÉS DE INTERFACES ELETRÓNICAS», disponível no Portal das Finanças.

JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão do London Employment Tribunal de 28 de outubro de 2016, *Aslam, Farrar and Others v. Uber* (case 2202551/2015).
- Decisão da Audiencia Provincial de Madrid n.º 15/2017, de 23 de janeiro de 2017, no processo que opõe a Uber à Asociación Madrileña del Taxi, e despacho do Tribunale Ordinario di Milano, de 2 de julho de 2015 (processos 35445/2015 e 36491/2015).
- Sentenças dos Tribunais Espanhóis de Comércio: Juzgado Contencioso-Administrativo 11 de Barcelona, de 29 de novembro de 2016, Sentencia N.º. 309/2016, *Airbnb Online Services Spain, SL v. Direcció General de Turisme - Administración de la Generalitat de Catalunya*; Juzgado de lo Mercantil N.º. 02 de ma 2 Feb. 2017, Sentencia N.º. 30/2017, *Confederación Española de Transportes e (Confibus) v. Comuto Iberia SL and Comuto S.A.* Noteworthy. (esta última decisão confirmada em recurso); Audencia Provincial de Madrid Seccion 20, Sentencia N.º 86/2019, *Confederación Española de Transportes en Auto Comuto Iberia SL and Comuto S.A.*
- Decisão do Supremo Tribunal do Reino Unido, de 29 de fevereiro de 2021 - *JUDGMENT Uber BV and others (Appellants) v Aslam and others (Respondents), before Lord Reed, President, Lord Hodge, Deputy President, Lady Arden, Lord Kitchin, Lord Sales, Lord Hamblen and Lord Leggatt, Judgment given on 19 February 2021*

➤ **Tribunal de Justiça da União Europeia**

- Acórdão de 21 de setembro de 1988, *Comissão/França*, processo C-50/87.
- Acórdão de 4 de outubro de 1995, *Armbrecht*, processo C-291/92.
- Acórdão de 2 de maio de 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, processo C-231/94.
- Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, *CPP*, processo C-349/96.
- Acórdão de 27 de outubro de 2005, *Levob*, processo C-41/04.
- Acórdão de 18 de dezembro de 2007, *Jundt*, processo C-281/06.
- Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, *Part Service*, processo C-425/06, n.º 52.
- Acórdão de 10 de março de 2011, *Bog e. o.*, processo C-497/09.
- Acórdão de 15 de setembro de 2011, *Slaby*, processo C-180/10 & C-181/10.
- Acórdão de 3 de maio de 2012, *Lebara*, processo C-520/10.
- Acórdão de 19 de julho de 2012, *Redlihs*, processo C-263/11.
- Acórdão de 20 de junho de 2013, *Newey*, processo C-653/11.
- Acórdão de 10 de novembro de 2016, *Baštová*, C-432/15, n.º 71.
- Acórdão de 4 de maio de 2017, *Comissão/Luxemburgo*, processo C-274/15, n.ºs 85 e 86 e jurisprudência aí referida.
- Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Asociación Profesional Elite Taxi*, processo C-434/15.

- Acórdão de 10 de abril de 2018, *Uber France SAS*, processo C-320/16.
- Acórdão de 25 de julho de 2018, *Gmina Ryjewo*, processo C-140/17.
- Acórdão de 22 de novembro de 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A.*, processo C-295/17.
- Acórdão de 2 de maio de 2019, *Budimex*, processo C-224/18, n.º 27.
- Acórdão de 4 de setembro de 2019, *KPC Herning*, processo C-71/18, n.º 38.
- Acórdão de 19 de dezembro de 2019, *Airbnb Ireland UC*, processo C-390/18.
- Acórdão de 12 de novembro de 2020, *ITH Comercial Timișoara SRL*, processo C-734/19, n.º 49.
- Acórdão do TJUE de 21 de janeiro de 2021, *UCMR - ADA*, C-501/19, ECLI:EU:C:2021:50.
- Acórdão do TJUE de 28 de fevereiro de 2023, *Fenix International*, C-695/20, ECLI:EU:C:2023:127.
- Conclusões da Advogada-geral JULIANE KOKOTT, apresentadas em 24 de fevereiro de 2005, *Comissão das Comunidades Europeias contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte*, Processo C-305/03.
- Conclusões do Advogado-geral MACIEJ SZPUNAR, apresentadas em 11 de maio de 2017, *Asociación Profesional Elite Taxi contra Uber Systems Spain SL*, Processo C-434/15, n.ºs 12 a 15.
- Conclusões da Advogado-geral JULIANE KOKOTT, apresentadas em 3 de maio de 2018, *Ryanair*, processo C-249/17.

REFERÊNCIAS DOS SÍTIOS ELETRÓNICOS

- Plataforma colaborativa da UE: <https://circabc.europa.eu/ui/welcome>
- https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en
- <https://research.ibfd.org/home/content/vat-digital-age-vida>
- https://ec.europa.eu/growth/single-market/services/collaborative-economy_en
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/explanatory_notes_new_en.pdf
- https://data.europa.eu/data/datasets/s2184_467_eng?locale=en
- https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_14_604
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-03/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf
- <https://www.uber.com/legal/pt-pt/document/?name=general-terms-of-use&country=portugal&lang=pt-pt;>
- <https://www.airbnb.pt/help/article/2908/termos-de-servi%C3%A7o>
- <http://www.galfandberger.com/files/2016/03/CWCL-Essay-Holding-a-Square-Peg-and-Choosing-Between-Two-Round-Holes-3.pdf>
- https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en
- <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2019-0029-judgment.pdf>
- https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2023-0327_PT.html#_section2
- A Fair Share – Taxation in the EU for the 21st century”- <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/eba39edd-72a1-11e8-9483-01aa75ed71a1>
- <https://www.vatcalc.com/united-kingdom/uk-platform-operators-vat-obligations-for-third-party-sellers/>

- <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2023/817/regulation/1/made>
- <https://www.vatcalc.com/india/india-5-gst-extension-to-ride-sharing-and-food-delivery-platforms-jan-2022/>
- <https://www.vatcalc.com/argentina/argentina-e-commerce-gig-sharing-marketplace-vat-deemed-supplier-2023/>
- <https://www.vatcalc.com/new-zealand/new-zealand-hits-gig-sharing-economies-platforms-with-15-gst-2024/>

PROPOSTA ViDA

- Pilar II - Economia das Plataformas - Alterações da Diretiva 2006/112/CE com efeitos a partir de 1 de julho de 2027³⁴⁰

Artigo	redação
28.º-A (inserido Título IV Operações Tributáveis - cap. 3 Prestações de serviços)	<ol style="list-style-type: none">1. Não obstante o disposto no artigo 28.º, considera-se que um sujeito passivo que facilite, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a prestação, dentro da União, de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração, a saber, o arrendamento ininterrupto de alojamento à mesma pessoa por um período máximo de 30 noites, ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros, recebeu e prestou pessoalmente os serviços em questão, salvo se o prestador desses serviços:<ol style="list-style-type: none">a) Tiver fornecido ao sujeito passivo que facilita a prestação o seu número de identificação para efeitos de IVA emitido nos Estados-Membros em que a prestação é efetuada, ou o número de identificação que lhe foi atribuído nos termos do artigo 362.º ou do artigo 369.º-D; eb) Tiver declarado ao sujeito passivo que facilita a prestação que cobrará o IVA devido sobre essa prestação.2. Para efeitos do n.º 1, entende-se por "serviço de transporte rodoviário de passageiros efetuado na União", a parte do serviço que é efetuada entre dois lugares da União.<ol style="list-style-type: none">2-A. O n.º 1 não se aplica às prestações efetuadas ao abrigo do regime especial previsto no título XII, capítulo 3.3. Os Estados-Membros podem exigir que o sujeito passivo que facilita a prestação valide o número de identificação para efeitos de IVA a que se refere o n.º 1, alínea a), por intermédio dos meios adequados estabelecidos nos termos do direito nacional.4. Não obstante o disposto no n.º 1, os Estados-Membros podem excluir do âmbito de aplicação do n.º 1 as prestações, no seu território, de serviços

³⁴⁰ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, de 8 de dezembro de 2022, COM (2022) 701 final, com as alterações vertidas no documento do ECOFIN n.º 9681/24, de 8 de maio de 2024.

	<p>de arrendamento de alojamento de curta duração e/ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros efetuadas ao abrigo do regime especial previsto no título XII, capítulo 1, secção 2.</p> <p>5. Sempre que um Estado-Membro tenha exercido a opção prevista no n.º 4, esse Estado-Membro:</p> <p>a) Fornece os meios através dos quais o sujeito passivo que presta serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou serviços de transporte rodoviário de passageiros deve indicar ao sujeito passivo que facilita essas prestações mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, que as suas prestações são abrangidas pelo regime especial; e</p> <p>b) Informa o Comité do IVA desses meios.</p> <p>Com base nas informações fornecidas pelos Estados-Membros em conformidade com a alínea b), a Comissão publica uma lista exaustiva dos meios utilizados pelos Estados-Membros que exercem a opção prevista no n.º 4.</p> <p>6. Até 1 de julho de 2032, a Comissão apresenta ao Conselho um relatório de avaliação do funcionamento do disposto no presente artigo e da aplicação das regras do IVA aos serviços de facilitação, incluindo o impacto no funcionamento do mercado interno.</p>
<p>46.º-A</p> <p>(inserido Título V – Lugar das Operações Tributáveis; – Cap. 3 Lugar das prestações de serviços, Secção 3 Disposições específicas Subsecção 1 Prestações de serviços efectuadas por</p>	<p>O lugar das prestações de serviços de facilitação a pessoas que não sejam sujeitos passivos efetuadas mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, é o lugar onde, nos termos da presente diretiva, se efetua a prestação da operação principal.</p>

intermediários a pessoas que não sejam sujeitos passivos)	
135.º, n.º 2 a) -A (inserida - Título IX Isenções)	Não obstante o disposto na alínea a), considera-se que o arrendamento ininterrupto de alojamento à mesma pessoa por um período máximo de 30 noites tem uma função semelhante à do setor hoteleiro, sob reserva de critérios, condições e limitações a estabelecer pelos Estados-Membros.
135.º, n.º 3 (aditado - Título IX Isenções)	Os Estados-Membros comunicam ao Comité do IVA, antes de 1 de julho de 2027, o texto das principais disposições do direito nacional em que indicam os critérios, condições e limitações relativos ao artigo 135.º, n.º 2, alínea a-A). Até 31 de dezembro de 2027, com base nas informações fornecidas pelos Estados-Membros, tal como referido no primeiro parágrafo, a Comissão publica uma lista exaustiva que indique os critérios, condições e limitações estabelecidos pelos Estados-Membros relativamente ao artigo 135.º, n.º 2, alínea a-A).
136.º-B (inserido - Título IX Isenções)	Quando um sujeito passivo for considerado como tendo recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A, os Estados-Membros isentam a prestação desses serviços a esse sujeito passivo.
172.º-A (inserido - Título X Deduções)	Quando um sujeito passivo for considerado como tendo recebido e prestado serviços nos termos do artigo 28.º-A, essas prestações não prejudicam o direito à dedução desse sujeito passivo, independentemente de o IVA ser ou não dedutível no respeitante a essas prestações.
242.º-A	1-A. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou

<p>(alterado – Título XI Obrigações)</p>	<p>meios similares, as prestações, dentro da União, de serviços de arrendamento de alojamento de curta duração ou de serviços de transporte rodoviário de passageiros, e esse sujeito passivo não for considerado como tendo recebido e prestado pessoalmente esses serviços nos termos do artigo 28.º-A, o sujeito passivo que facilita as prestações deve conservar registos das mesmas. Esses registos devem ser suficientemente detalhados para que a administração fiscal dos Estados-Membros onde essas prestações são tributáveis possa verificar se o IVA foi contabilizado corretamente.</p> <p>2. Se solicitado, os registos a que se referem os n.ºs 1 e 1-A são disponibilizados por via eletrónica aos Estados-Membros em causa.</p> <p>Os Estados-Membros podem continuar a solicitar que esses registos sejam fornecidos de forma regular e sistemática até que esteja disponível um acesso automatizado aos mesmos.</p> <p>Os referidos registos são conservados durante um prazo de dez anos a contar do final do ano em que a operação tiver sido efetuada.</p>
<p>306.º, n.º 3 (aditado – Título XII Regimes Especiais)</p>	<p>O regime especial a que se refere o n.º 1 do presente artigo não se aplica às prestações de serviços efetuadas nos termos do artigo 28.º-A.</p>