

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito – Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal



**A tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA:
Enquadramento e critérios norteadores**

Rita Alexandra Vieira Romeiro

Orientada pelo Doutor Miguel Correia

Abril de 2021

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

- Ac. – Acórdão ou Acórdãos
- AHTOP – Association pour un hébergement et un tourisme professionnels
- Al. – Alínea
- Art.º/Arts.º – Artigo/Artigos
- BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*
- Cfr. – Conferir
- CIVA – Código sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Comissão – Comissão da União Europeia
- Ed. – Edição
- DAC7 – Revisão da Diretiva sobre a Cooperação Administrativa
- Diretiva – Diretiva relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado
- DL – Decreto-Lei
- IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- JCT – Imposto sobre o Consumo do Japão
- LGT – Lei Geral Tributária
- n.º/n.ºs – Número/Números
- NIF – Número de Identificação Fiscal
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- OECD – *Organisation for Economic Cooperation and Development*
- P./Pp. – Página/Páginas
- Par. – Parágrafo
- ss. – seguintes
- TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
- UE – União Europeia
- VAT – Value Added Tax

Palavras Chave: Plataformas Colaborativas; Indústrias Digitais; IVA; Economia partilhada; *Airbnb*.

Agradecimentos

Ao meu orientador, pelos indispensáveis conhecimentos e disponibilidade.

À minha família, por sempre me ter apoiado e nem por um segundo ter duvidado de mim.

Ao meu namorado, por ser a pessoa incrível que é e estar sempre lá para mim.

Aos meus amigos, por serem os melhores do mundo.

Índice

1. Introdução.....	6
2. As plataformas que atuam na economia digital.....	9
2.1 As plataformas digitais.....	9
2.2 As plataformas colaborativas.....	10
2.2.1 Intervenientes.....	10
2.2.2 Classificações.....	11
2.2.3 Modelos de negócios.....	12
3. Aplicação do IVA às plataformas colaborativas.....	13
3.1 Introdução ao IVA.....	13
3.1.1 Caraterísticas.....	13
3.1.2 Princípios basilares.....	13
3.2 Aplicação do IVA às plataformas colaborativas.....	15
3.2.1 Âmbito objetivo.....	15
Operação tributável.....	15
Realizada a título oneroso.....	16
Nexo Direto.....	17
3.2.2 Âmbito subjetivo.....	18
Atividade económica.....	18
Participação no mercado.....	19
Independência.....	19
Habitualidade.....	20
Atuação enquanto tal.....	21
Regime especial para Pequenas e Médias Empresas.....	21
3.2.3 Localização das operações.....	22
Serviços relacionados com o imóvel ou transporte de passageiros.....	23
Serviços de intermediação.....	24

Serviços prestados eletronicamente	25
3.2.4 Operações compostas.....	27
3.2.5 Responsabilidade pela cobrança e remessa do IVA	28
Responsabilidade dos intermediários	29
4. Case study.....	32
4.1 Sobre a plataforma <i>Airbnb</i>	32
4.1.1 História e evolução	32
4.1.2 Enquanto plataforma colaborativa	32
Ac. Elite Taxi- <i>Uber</i>	33
Ac. <i>Airbnb Ireland</i>	34
4.1.3 O seu modelo de negócio.....	35
4.2 Em Portugal	36
4.2.1 Normas potencialmente aplicáveis para aplicação do IVA português	37
4.2.1.1 Relação entre o anfitrião e o hóspede	37
4.2.1.2 Relação entre o anfitrião e a <i>Airbnb</i>	38
4.2.1.3 Relação entre o hóspede e a <i>Airbnb</i>	40
4.3 Controlo da tributação das plataformas digitais	41
5. Plano de Ação para uma tributação mais justa e simples que apoie a recuperação	42
Plano de Ação para uma tributação mais justa	42
5.1 Alteração da Diretiva relativa à Cooperação Administrativa	43
5.2 Soluções alternativas adotadas por outros Estados e propostas da OCDE.....	45
6. Conclusões	47
6. Bibliografia	51

1. Introdução

A expansão da Era digital parece infundável. Como tal, era inevitável a sua chegada ao universo tributário. Perante a rápida e constante evolução da economia digital¹ torna-se difícil o sistema tributário permanecer atualizado relativamente a estas novas realidades, que estão cada vez mais presentes no nosso dia-a-dia, e nos propiciam o acesso a uma imensidão de bens e serviços.

Esta discrepância entre o novo paradigma de comércio eletrónico e a legislação fiscal motivou uma crescente preocupação com a necessidade de modernização do quadro tributário aplicável, sob pena dos Estados continuarem a perder receitas. Há muitos exemplos, sobretudo ao nível da OCDE e da UE, reveladores dessa preocupação. A título exemplificativo: as medidas unilaterais de tributação das indústrias digitais que alguns Estados optaram já por implementar²; o Pacote legislativo europeu relativo à tributação do comércio eletrónico em sede de IVA³; a ação 1 do BEPS⁴, que estabelece um novo direito de tributação e cria uma fórmula, na qual se pretende que o lucro derivado das indústrias digitais seja distribuído de forma equilibrada entre os países intervenientes; a criação de uma agenda europeia para a economia colaborativa⁵, onde são abordados vários dos problemas que esta temática suscita; a adoção de regras de reporte⁶, ao abrigo das quais as plataformas colaborativas devem comunicar a identidade dos vendedores e os detalhes das suas transações; e último na nossa enumeração, mas não na sua importância, o Relatório da OCDE sobre *Sharing and Gig Economy*⁷ que bem explana a preocupação supra referida. Este Relatório procura estudar as possíveis respostas

¹ Sobre os valores de crescimento da economia colaborativa cfr. OECD – The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration, pp. 18.

² Para mais desenvolvimentos cfr. EUROPEAN PARLIAMENT – Impact of Digitalisation on International Tax Matters, challenges and Remedies, pp. 38-50.

³ Composto pela Diretiva do Conselho 2017/2455, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE e pelo Regulamento de Implementação do Conselho (UE) 2017/2459, que modifica o Regulamento de Execução (UE) 282/2011, e pelo Regulamento do Conselho (UE) 2017/2454, que altera o Regulamento (UE) 904/2010. Em geral, as principais novidades introduzidas por esta legislação respeitam a alterações no regime das vendas à distância, o tratamento das importações de pequenas remessas, o alargamento do âmbito do Balcão Único e a criação de uma responsabilidade tributária em sede de IVA das plataformas digitais. Para desenvolvimentos cfr. HADZOVIC, Ina – European Value Added Tax and Digital Economy pp. 43-54.

⁴ A única das quinze ações BEPS que ainda se encontra em discussão. Para mais desenvolvimentos cfr. OECD – Tax and digitalisation, pp. 1-5.

⁵ Resolução do Parlamento Europeu, de 15 de junho de 2017.

⁶ OECD – Secretary-General Tax Report to G20, pp. 14-15 e OECD – Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy.

⁷ Apesar deste Relatório incidir sobre impostos sobre o rendimento, algumas das questões são colocadas em sede de IVA semelhante. Cfr. OECD – The Sharing and Gig Economy, p. 11.

tributárias dos Estados que possam assegurar a tributação devida das plataformas colaborativas⁸.

Analisado na sua essência, este movimento de célere digitalização das vendas de bens e a prestação de serviços apresenta aspetos positivos, mas, também, aspetos negativos. No que respeita aos primeiros, por exemplo, verifica-se o aumento da oferta de bens e serviços, que aumenta a diversidade de escolha e pode conduzir à baixa de preços; constata-se, também, uma melhor repartição dos ativos e uma utilização de recursos mais eficiente⁹. Há, enfim, uma inovação geral e benéfica da vida em sociedade. A par destas vantagens da economia digital para a sociedade e economia, há contrapartidas negativas, designadamente, as dificuldades na cobrança e recolha do IVA e na tributação efetiva dos vendedores e prestadores que utilizam as plataformas digitais no seu negócio. Estas dificuldades de tributação assentam numa panóplia alargada de motivos. Primeiro, o facto do vendedor, do prestador ou da plataforma digital poderem não estar estabelecidos no território de tributação. Segundo, o facto das atividades dos atores destes novos modelos de negócio poderem não ser perceptíveis para a Administração Tributária ou dos intervenientes na venda de bens ou prestação de serviços ou valores desses bens e serviços poderem não ser identificáveis. Por último, a evidência de que muitas vezes os vendedores ou prestadores podem não ter o conhecimento devido das suas obrigações fiscais¹⁰. Estamos verdadeiramente perante modelos de negócio disruptivos. Portadores de imensos benefícios, mas também de novos desafios e preocupações, havendo mesmo quem não hesite em os apelidar de anticompetitivos e antidemocráticos¹¹.

Por fim, em algumas destas relações económicas, podem verificar-se assimetrias de informação, que ocorrem quando os intervenientes numa mesma situação não se encontram em igualdade de acesso às informações. Ou seja, um dos interveniente tem ou poderá ter acesso a uma informação, mas o outro interveniente não tem ou não consegue ter acesso a essa mesma informação, ainda que devesse ter pela sua qualidade de sujeito passivo e pelas suas obrigações fiscais¹². Esta informação deficitária, quando provém do sujeito passivo, pode prejudicar a neutralidade e eficiência do IVA.

⁸ Cfr. Secção 5.2 infra para mais desenvolvimentos.

⁹ MARTÍNEZ REY, Manuel – Economía colaborativa y competencia desleal, p. 9.

¹⁰ SOBRAL, Joana Lúcia da Silva – A responsabilidade das Plataformas Digitais pela Entrega de IVA devido, pp. 5-6.

¹¹ Chegam até a ser identificadas como BAADD (“too big, anti-competitive, addictive and destructive to democracy”), cfr. CUNHA RODRIGUES, Nuno – A regulação da economia colaborativa pela UE, p. 71.

¹² NELLEN, Frank J. G. – VAT information asymmetries in the context of intra-EU trade in goods, pp. 5 e 9.

2. As plataformas que atuam na economia digital

2.1 As plataformas digitais

As plataformas digitais são, geralmente, entendidas como “serviços digitais que facilitam as interações entre dois ou mais, distintos, mas interdependentes, utilizadores (empresas ou indivíduos) que interagem através do serviço via internet”¹³. Trata-se de uma definição não estanque que deverá ser entendida de forma ampla, de forma a abarcar a grande mutabilidade deste fenómeno, sob pena de exclusão de alguns tipos de plataformas digitais.

Apesar da diversidade de plataformas digitais existentes, há características que conseguimos identificar, pelo menos tendencialmente, em todas as plataformas¹⁴. Neste tipo de indústria, o ganho está na criação e utilização de dados do utilizador. Não será, pois, de estranhar que as plataformas digitais procurem constantemente, pelos mais diversos meios e recorrendo a estratégias muitas vezes agressivas, aumentar o seu número de utilizadores e domínio do mercado. Vejamos.

Primeiramente, originam-se efeitos diretos que resultam da relação entre a utilidade da plataforma e o seu número de utilizadores. O aumento de utilizadores valoriza a plataforma e, conseqüentemente, atrai mais clientes.

Depois, desencadeiam-se efeitos indiretos, demonstrativos da natureza multilateral das plataformas digitais, relativos à dinâmica entre os benefícios de um grupo de utilizadores e o aumento dos utilizadores de outro grupo. As plataformas tendem a conseguir chegar mundialmente aos seus clientes e transversalmente aos serviços que disponibilizam.

Em terceiro lugar, há estratégias cruzadas, ou seja, a disponibilização gratuita das plataformas aos utilizadores com a intenção de atrair mais clientes. A estes utilizadores poderá ser exigido algum tipo de contribuição, nem que seja a simples criação de um perfil na plataforma.

Por último, é possível reconhecer, quando enfrentamos efeitos de rede e custos de mudança pesados, o chamado efeito *winner-take-all* ou *winner-take-most*, que implica que as empresas mais bem-sucedidas, normalmente líderes do mercado, conseguem captar para si grande parte do mercado e dos benefícios. Esta posição de liderança cria

¹³ In An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation, p. 14.

¹⁴ Adotámos a classificação de OCDE, In An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation, pp. 22-24.

desigualdades, que podem dificultar a entrada nesse mercado ou, até mesmo, sufocar a concorrência já existente.

Em suma, trata-se de atores que, com base na utilidade dos serviços que oferecem, bem como numa panóplia alargada de estratégias de mercado, têm vindo a conquistar gradualmente proeminência na economia moderna.

2.2 As plataformas colaborativas

Neste trabalho, concentrar-nos-emos nas plataformas colaborativas, um tipo específico de plataformas que atuam na economia colaborativa, também conhecida como economia partilhada ou economia solidária¹⁵, entre outros.

Estas assentam numa “estrutura tripartida em que as transações entre pares são alimentadas pela plataforma digital”, ou seja, os clientes recorrem à plataforma para utilizar um serviço disponível nesta, não sendo ela a prestadora de serviços, e pagam-lhe diretamente o serviço, havendo uma comissão cobrada pelo serviço prestado pela plataforma¹⁶.

O Comité dos Assuntos Fiscais identificou três características dos serviços que encontramos na economia colaborativa: são facilitados através de plataformas digitais e somente facilitados; não se verifica a transferência da propriedade; e realizam-se, sobretudo, entre indivíduos privados¹⁷.

2.2.1 Intervenientes

Contabilizam-se três¹⁸.

A própria plataforma colaborativa assume o papel principal nestas operações. É facilitadora e responsável por conectar os utilizadores e os prestadores de serviços. As plataformas poderão ter um papel mais passivo – limitando-se a servir de ligação entre a procura e a oferta existentes no mercado – ou, então, poderão ter uma atuação mais ativa – como, por exemplo, estarem envolvidas nos pagamentos ou realizarem verificações ou controlos dos serviços a serem disponibilizados.

¹⁵ Ainda que haja autores, nomeadamente Burcin Bozdoganoglu, que fazem distinções entre a economia colaborativa e a partilhada. Cfr. Tax Issues Arise From a New Economic Model: Sharing Economy, pp. 122-125.

¹⁶ MIGAI, Clemen – The Sharing Economy: Turning Challenges into Compliance Opportunities for Tax Administrations, p. 397.

¹⁷ OECD – The Sharing and Gig Economy, p. 22.

¹⁸ BERRETA, Giorgio – VAT and the Sharing Economy, pp. 387-388.

Os prestadores de serviços são as pessoas que, a título ocasional ou no exercício da sua atividade profissional, se registam nas plataformas para lá disponibilizarem os seus serviços.

Por fim, os utilizadores da plataforma são os clientes, que podem ser pessoas singulares ou coletivas e que utilizam a plataforma para encontrarem os serviços que procuram.

Por exemplo, no caso da plataforma *Airbnb*, esta é a plataforma facilitadora das operações, os prestadores de serviços são os anfitriões que disponibilizam os seus imóveis e fornecem as informações necessárias sobre estes e os utilizadores são os hóspedes que procuram um alojamento de curto duração.

2.2.2 Classificações

Uma vez que há muitas formas possíveis de classificar as plataformas colaborativas, consoante o critério que decidamos utilizar, não pretendemos ser exaustivos, mas apenas chamar à colação as tipologias mais pertinentes¹⁹.

Atendendo ao objeto da prestação de serviços, podemos distinguir entre plataformas que utilizam ativos – *home-sharing* e *car/ride-sharing*, nas quais a casa ou carro são disponibilizados pelo proprietário para utilização pelo utilizador da plataforma – e as que utilizam mão de obra – *labour-sharing*, onde o prestador de serviços disponibiliza os seus próprios serviços.

Mesmo dentro da classificação em plataformas de *home-sharing*, podemos diferenciar entre as que exigem um pagamento em numerário do serviço de alojamento, como ocorre na plataforma *Airbnb* e aquelas cuja contraprestação é em espécie, onde um utilizador registado na plataforma colaborativa poderá, gratuitamente, utilizar uma propriedade de outro utilizador registado, desde que disponibilize uma propriedade sua ou parte dela para que outro utilizador também possa utilizar gratuitamente, como acontece na plataforma *Home Exchange*.

Já se focarmos no papel que a plataforma colaborativa tem na prestação de serviços, podemos classificá-las em plataformas de intermediação e plataformas publicitárias. As primeiras pretendem possibilitar a interação entre os seus utilizadores, normalmente havendo dois grupos de utilizadores – clientes e prestadores – e as segundas apenas disponibilizam conteúdos aos seus utilizadores.

¹⁹ Para mais critérios, cfr. *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation*, pp. 62-68.

2.2.3 Modelos de negócios

Enquanto que o modelo de negócios clássico é sequencial, o modelo de negócios das plataformas digitais é circular.

Tradicionalmente a cadeia de produção e distribuição de um bem ou de prestação de um serviço é uma reta, que se inicia com os inputs do vendedor ou prestador de serviços, que vão sofrendo intervenções, que acrescentam valor ao bem ou serviço, e termina com os seus outputs, que são os produtos ou serviços para os consumidores finais.

Nesta nova forma de fazer negócios não há essa transformação do bem ou serviço ao longo da cadeia de produção e distribuição. Aqui o modelo de negócios segue a criação de valor que se verifica com a criação do mercado virtual, que facilita as transações entre os grupos intervenientes e sem o qual não existiria essa interação²⁰. É por serem os próprios utilizadores das plataformas digitais a gerar valor, tal como já se referiu anteriormente, que a atratividade da plataforma cresce com o aumento do seu número de utilizadores.

Além disso, os modelos de negócios tradicionais funcionam num mercado bilateral, ou seja, os produtores e consumidores estão estaticamente a desempenhar as suas funções habituais, enquanto que os modelos de negócios das plataformas digitais atuam num mercado multilateral. Isto significa que todos os intervenientes na cadeia económica conseguem interagir entre si e desempenhar papéis que, tradicionalmente, pertenciam a outro grupo de intervenientes.

Por último, para encerrarmos esta breve, mas necessária, introdução a estes novos atores económicos, cumpre sublinhar que as plataformas digitais não adotam todas o mesmo modelo de negócios. Recorrem a diferentes modelos de negócios, consoante o mais adequado para a atividade económica que desenvolvem, e na senda das classificações na secção 2.2.2. supra.

²⁰ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, pp. 24-25.

3. Aplicação do IVA às plataformas colaborativas

3.1 Introdução ao IVA

3.1.1 Características

O IVA é “um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto”²¹.

É um imposto geral sobre o consumo, isto significa que incide sobre a generalidade das transmissões de bens e prestações de serviços. O que contrasta com os Impostos Especiais de Consumo, cuja incidência objetiva diz respeito apenas a transmissões de bens e prestações de serviços específicos.

É, também, um imposto plurifásico porque onera todas as fases da cadeia económica, desde a produção do bem ou serviço até ao consumidor final. Este mecanismo de liquidação-dedução permite que cada operador económico pague imposto apenas conforme o valor que acrescentou ao bem ou serviço em causa²². É esta repartição do imposto pelo circuito económico que procura garantir a sua neutralidade.

3.1.2 Princípios basilares

O princípio da neutralidade é considerado o principal princípio pelo qual se rege o IVA e, em moldes latos, consiste na não interferência nas decisões dos agentes económicos.

Podemos ver este princípio de dois prismas diferentes. A neutralidade do lado do produtor implica que a escolha do que produzir e como produzir esteja na sua discricionariedade, permitindo o adequado funcionamento do mecanismo de crédito de imposto. Este mecanismo funciona com a dedução do IVA suportado a montante por cada operador económico que intervém na cadeia de produção e distribuição de um bem ou na prestação de um serviço. Isto significa que “os operadores económicos se desoneram do imposto, que não chega assim a incorporar os custos da sua atividade” e “permite [que] desta maneira o IVA flua ao longo da cadeia de produção e distribuição sem efeito cumulativo, acabando por ser suportado pelo consumidor final”²³. Por outro lado, a neutralidade do lado do consumidor implica que este possa livremente optar pelo que quer consumir (sem fugir da sua inclinação natural) e fundamenta a ampla base de incidência do IVA.

²¹ CELORICO PALMA, Clotilde – Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 17.

²² Para mais desenvolvimentos, cfr. O Imposto sobre o Valor Acrescentado, pp. 37-41.

²³ VASQUES, Sérgio – O Imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 105.

A obrigatoriedade de repercussão, consagrado no n.º 1 do art.º 37 do CIVA, vai ao encontro da neutralidade, demonstrando que é com a emissão de fatura que “o suportador do imposto – isto é, o verdadeiro contribuinte – toma efetivo conhecimento do imposto que a sua capacidade contributiva suporta”²⁴.

O princípio da neutralidade e o princípio da igualdade não devem ser confundidos porque têm diferentes alcances. Enquanto que o primeiro se foca na perspetiva do operador económico, o segundo centra-se na perspetiva do cidadão e funciona como parâmetro de controlo da atuação, quer do legislador europeu, quer do legislador nacional²⁵. Pode-se dizer que o segundo proíbe o arbítrio, ou seja, proíbe-se o tratamento diferenciado de situações iguais sem razões objetivas que o fundamente, complementa o primeiro.

O princípio da tributação no destino materializa-se nas regras de localização do imposto, que são responsáveis pela atribuição de competência fiscal ao território onde as operações se considerarem localizadas. Assim, os bens e serviços ficam sujeitos ao imposto do território onde sejam consumidos, independentemente da sua origem. Tal permite uma repartição mais adequada deste imposto nas operações transfronteiriças, concretamente “nas exportações através da concessão de uma isenção com direito ao imposto suportado a montante e nas importações com o pagamento do IVA no ato do desembaraço aduaneiro e atribuição do direito à dedução do imposto a jusante”²⁶.

O princípio da proibição do abuso foi uma criação jurisprudencial e visa impedir a criação de montagens artificiais para obtenção de uma vantagem fiscal contrária ao espírito da lei. A avaliação da operação como abusiva, ou não, é realizada objetivamente, ou seja, vai basear-se na finalidade essencial da montagem e não na intenção do operador económico. Isto é um limite à autonomia privada e, como tal, só tem aplicação em casos extremos de incompatibilidade, até porque “os contribuintes não estão obrigados a fazer as escolhas que maximizem a receita de IVA e podem legitimamente tomar as opções que as minimizem”²⁷.

²⁴ CASALTA NABAIS, José – Direito Fiscal, pp. 550-551.

²⁵ VASQUES, Sérgio – O Imposto sobre o Valor Acrescentado, pp. 112-113.

²⁶ CELORICO PALMA, Clotilde – Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 28.

²⁷ VASQUES, Sérgio – O Imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 122.

3.2 Aplicação do IVA às plataformas colaborativas

Introduzidas as características básicas das plataformas colaborativas, enquanto atores económicos, e os elementos básicos do imposto sobre que nos vamos debruçar, olhemos agora para a sua interação.

A aplicação deste imposto indireto depende do preenchimento cumulativo de determinadas condições, sem as quais os serviços prestados pelas plataformas colaborativas ficam excluídas do seu âmbito de aplicação.

3.2.1 Âmbito objetivo

A incidência objetiva deste imposto responde à pergunta o que está abrangido e vai definir as características das operações tributáveis em sede de IVA. Assim, é exigida a verificação cumulativa de três requisitos: Ser uma operação tributável – reconduzida à definição de transmissão de bens ou prestação de serviços –, realizada a título oneroso – tenha uma contraprestação – e com nexó direto com a contraprestação.

Operação tributável

Esta exigência está consagrada no art.º 1.º e deve ser conjugada com o art.º 3.º (Conceito de transmissão de bens) e art.º 4.º (Conceito de prestação de serviços), todos do CIVA.

A verificação da incidência objetiva é feita com recurso a uma delimitação negativa, ou seja, todas as operações que não possam ser reconduzidas a uma transferência de propriedade ou a uma transferência que produza efeitos económicos equivalentes a essa são consideradas prestações de serviços. As definições dos referidos arts.º 3.º e 4.º parecem ter sido construídas de modo intencionalmente amplo, para permitir uma maior abrangência de operações e para facilitar a adaptabilidade de conceitos entre os Estados-Membros a novas realidades que vão surgindo.

Os serviços prestados por plataformas colaborativas são, evidentemente, prestações de serviços, conforme o n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, já que não se enquadram na definição de transferência de bens.

Realizada a título oneroso

A exigência da onerosidade da operação está consagrada na al. a), do n.º 1 do art. 1.º do CIVA²⁸. A contraprestação, que resulta de uma obrigação recíproca²⁹, é um valor subjetivo porque abrange tudo o que for ou virá a ser obtido em virtude da prestação de serviços em causa³⁰, conforme o n.º 1 do art. 16 do CIVA, o que não está, necessariamente, relacionado com a intenção ou capacidade de obter lucro³¹.

No caso de algumas plataformas digitais e, especificamente, colaborativas este requisito pode ser discutível, uma vez que associamos a onerosidade da operação a um valor monetário que nem sempre existe. Em plataformas colaborativas como a *Airbnb* esta questão é simples porque há um pagamento em numerário à plataforma e, portanto, este requisito está preenchido. Todavia, na plataforma *Home Exchange* isto não ocorre, já que o pagamento é realizado através da disponibilização de um imóvel ou parte deste ao que foi o seu anfitrião ou, caso este não queira, através da atribuição de pontos na plataforma que são trocados por estadias.

Entendemos que nos serviços prestados por plataformas colaborativas conseguimos identificar uma contraprestação, mesmo quando o pagamento não seja feito em numerário. 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 pessoais, há uma contraprestação porque as plataformas colaborativas tiram 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. São as interações entre os utilizadores da plataforma e os prestadores de serviços que dão valor à plataforma e que permitem às plataformas, futuramente, ganhar dinheiro. Por isso, é que consideramos que acaba por ser a sua remuneração. Uma interpretação demasiado restrita da onerosidade da operação “está em desacordo com a natureza híbrida dos serviços digitais” e implicaria “excluir, à priori, a maior parte da economia digital do escopo do IVA”³².

Situação diferente é aquela em que a plataforma colaborativa presta o seu serviço de modo totalmente gratuito, sem sequer um pagamento em espécie ou em que o valor pago

²⁸ Salvo se for uma transmissão de bens gratuita que, para efeitos de IVA, é equiparada a uma onerosa. Cfr. Art.º 3.º, n.º 3, al. f) do CIVA.

²⁹ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 127.

³⁰ É “o valor, efetivamente, recebido por uma parte e não um valor estimado de acordo com critérios objetivos”. Cfr. BERRETA, Giorgio – VAT and the Sharing Economy, p. 419.

³¹ VASQUES, Sérgio – O Imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 134.

³² TRENTA, Cristina – European VAT and the digital economy, p. 128.

é meramente simbólico. Deste modo, para ser coerente com a posição adotada supra não é possível reconhecer a existência de uma contraprestação. Assim, essas prestações de serviços estão excluídas da incidência objetiva do IVA.

Nexo Direto

É exigido um nexo direto entre a operação tributável e a contraprestação. O que se pretende assegurar é que a remuneração corresponde à contrapartida daquela transmissão de bens ou prestação de serviços concreta e que o facto gerador do imposto é este e não é outro.

Esta correspondência é facilmente identificada quando há um pagamento em numerário, pago pelos utilizadores para utilização dos serviços prestados pelas plataformas colaborativas, como é o caso da plataforma *Airbnb*. No entanto, quando a contraprestação é feita em espécie a questão já se torna mais complexa³³. Em relação ao pagamento feito através do fornecimento de dados pessoais, a Comissão considerou que, independentemente do valor económico reconhecido aos dados do utilizador, não se verifica um nexo direto porque os serviços prestados pelas plataformas colaborativas não dependem da quantidade e qualidade dos dados providenciados. Todavia, partilhamos a visão de quem discorda desta opinião, considerando-a desajustada com a realidade, uma vez que é através “da combinação e processamento dos dados pessoais dos utilizadores que a plataforma digital consegue obter a remuneração pelas suas atividades económicas”³⁴ e, por isso, identificamos aqui a existência de um nexo direto.

Entendemos que a complexidade da temática à volta do valor económico dos dados pessoais do utilizador prende-se com as dificuldades na fixação do valor tributável neste tipo de contraprestações devido à sua incorporeidade. Considerando o atual funcionamento do mercado, não nos parece fazer sentido desconsiderar a economicidade dos dados pessoais dos utilizadores, que já vimos serem de extrema relevância para as plataformas digitais. Além disso, o problema intensifica-se quando percebemos que os critérios de determinação do valor tributável, consagrados nos arts.º 16 e 17 do CIVA, não conseguem encontrar aplicação na determinação do valor da contraprestação nos serviços prestados pelas plataformas colaborativas “pagos” com dados pessoais. Pode até

³³ BERRETA, Giorgio – *European VAT and the Sharing Economy*, pp. 131-132.

³⁴ Opinião de Giorgio Berreta, que defende que a existência de um nexo direto nestas situações está em consonância com os princípios de flexibilidade, neutralidade e igualdade. *In European VAT and the Sharing Economy*, p. 142.

dizer-se que estes critérios estão desadequados face à realidade económica e tecnológica que vivemos.

3.2.2 Âmbito subjetivo

A incidência subjetiva responde à pergunta de quem está sujeito ao imposto e vai definir as qualidades que o sujeito passivo tem de ter para ser tributado em sede de IVA. O sujeito passivo tem de ter uma atividade económica, que determina a sua participação num mercado, praticando-a de forma regular e independente, enquanto atua como tal, conforme a al. a) do n.º 1 do art.º 1.º, conjugado com o art.º 2.º, especificamente a al. a) do n.º 1.º do CIVA.

Atividade económica

Do art. 2.º do CIVA concluímos que a regra geral do âmbito subjetivo é a de que será sujeito passivo “qualquer pessoa que exerça de modo independente e em qualquer lugar uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade”³⁵.

O nosso CIVA não distingue entre sujeito passivo de imposto e devedor de imposto, nem tão pouco tem um conceito de sujeito passivo coincidente com o consagrado na LGT³⁶³⁷.

Não há nenhuma definição do termo atividade económica no CIVA, nem mesmo na Diretiva, por isso, poderá ser difícil determinar com exatidão que atividades estão abrangidas pelo regime de IVA. A al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA oferece-nos uma enumeração exemplificativa para auxiliar esta tarefa de interpretação.

Tal como já mencionámos a respeito de outras disposições, esta disposição também foi, propositadamente, construída para ser abrangente, para englobar o maior número de realidades possíveis, permitindo a sua maior atualização e flexibilidade³⁸.

Por um lado, o entendimento amplo do conceito de atividade com carácter económico não implica que qualquer tipo de atividade seja considerado relevante para efeitos de IVA e, por outro lado, poderá implicar que algumas atividades realizadas gratuitamente

³⁵ TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, p. 252.

³⁶ Para mais desenvolvimentos, cfr. CELORICO PALMA, Cotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, pp. 79-80.

³⁷ Art.º 18 da LGT

³⁸ Além disso, o TJUE entende que ter a “atividade considerada per se e sem considerar a sua finalidade ou resultados” está de acordo com os princípios da segurança jurídica e da praticabilidade do IVA. *In European VAT and the Sharing Economy*, p. 142. Este Tribunal também considera que a interpretação excessivamente restrita deste conceito poderia frustrar o objetivo do imposto. *In VAT and the Sharing Economy*, p. 402.

preenchem o âmbito subjetivo deste imposto. Tal significa que o conceito de atividade económica não está relacionado com o conceito de lucrativo³⁹.

O exercício de uma atividade económica determina, necessariamente, a sua participação no mercado dessa atividade, pois não seria possível a prática de uma tal atividade sem envolvimento com clientes, vendedores ou prestadores, produtores, distribuidores, etc.

Participação no mercado

Tal como na realização a título oneroso, também a atividade económica não tem necessariamente de implicar lucro, mas está diretamente relacionada com a possibilidade de participação num mercado.

Este tipo de plataformas atuam no mercado da partilha, um mercado relativamente recente, impulsionado pelas novas tecnologias e que tem um leque de produtos e serviços cada vez mais extenso. Na verdade, este mercado parece já estar avaliado em biliões de dólares e algumas plataformas colaborativas estão mesmo avaliadas em valores muito superiores aos dos seus concorrentes tradicionais⁴⁰.

Há quem até considere que se possa defender que são as próprias plataformas a criar o mercado onde atuam⁴¹ e, neste caso, não restariam dúvidas da sua participação num mercado.

Deste modo, por as plataformas colaborativas participarem num mercado, os seus serviços constituem uma atividade económica, incluindo as plataformas colaborativas que apenas recebam pagamentos em espécie.

Independência

A independência determina a exclusão de trabalhadores assalariados, isto é, de pessoas que, laboralmente, se encontram subordinados a uma entidade patronal, relativamente a condições de trabalho, remuneração e responsabilidade. Logo, há independência quando uma pessoa não está organicamente integrada numa empresa ou administração, tem liberdade organizacional em termos de recursos humanos e materiais e assume o risco inerente à atividade⁴². A consequência desta exclusão é a redução

³⁹ BERRETA, Giorgio – VAT and the Sharing Economy, pp. 402.

⁴⁰ OEI, SHU-YI – Can Sharing Be Taxed, pp. 998-999.

⁴¹ BERRETA, Giorgio – VAT and the Sharing Economy, p. 405.

⁴² Na linha de raciocínio do TJUE. *In European VAT and the Sharing Economy*, p. 105.

drástica do número de sujeitos passivos de IVA, que passam a ser as suas entidades patronais e, conseqüentemente, há uma redução dos encargos administrativos associados.

Relativamente às plataformas colaborativas, há alguma controvérsia em torno desta temática. A tendência é as plataformas colaborativas não se assumirem como entidade patronal, reconhecendo uma suposta liberdade laboral dos prestadores de serviços. E, se há plataformas onde é isso que realmente acontece, como na plataforma *Airbnb*, outros modelos de negócio de outras plataformas podem conduzir a que a realidade económica seja distinta, como na plataforma *Uber*. Ainda que a plataforma *Uber* afirme não ser empregadora dos motoristas, substancialmente, analisando a forma como os serviços do condutor são prestados, parece ser isso que acontece. Tanto assim parece que, o Supremo Tribunal do Reino Unido já confirmou este entendimento, no seu Acórdão de 19/02/2021⁴³, considerando que “os motoristas estão numa posição de subordinação e dependência em relação à Uber, de tal forma que têm pouca ou nenhuma capacidade para melhorar a sua posição económica”⁴⁴. Esta decisão jurisprudencial constitui um importante precedente nesta matéria, repercutindo-se consideravelmente no modelo de negócio não só desta plataforma, como no de outras plataformas colaborativas.

Caso se verifique que, materialmente, o prestador de serviços é trabalhador da plataforma há exclusão da incidência subjetiva do IVA, por não poder ser considerado um sujeito passivo.

Habitualidade

A imposição do caráter de habitualidade da atividade económica do sujeito passivo está relacionada com a exigência de um certo nível de continuidade e com a natureza da própria atividade económica. Aqui pretende excluir-se a incidência de vendas de mercadorias ou prestações de serviços ocasionais, que não revestem caráter de atividade para a pessoa em causa.

No entanto, essa habitualidade também não pode ser entendida de forma demasiado rígida porque não é um requisito determinante e porque o nosso CIVA reconhece relevância, em sede de tributação de IVA, a situações realizadas uma única vez⁴⁵.

⁴³ Este caso mediático remonta a 2016 quando um grupo de 25 ex-motoristas da *Uber* decidiu exigir judicialmente os seus direitos trabalhistas.

⁴⁴ *In* <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/detalhe/tribunal-britanico-declara-que-motoristas-da-uber-sao-funcionarios-da-plataforma>.

⁴⁵ Art.º 2.º, n.º 1, al. a), 2ª parte do CIVA.

No caso das plataformas colaborativas, é perceptível a regularidade da atividade económica dos seus serviços.

Atuação enquanto tal

A exigência de o sujeito passivo atuar enquanto tal visa a exclusão de atuações unicamente na esfera privada do sujeito passivo. São tomadas em linha de conta as circunstâncias do caso, designadamente a natureza do ativo em análise e o espaço temporal entre a aquisição e a sua utilização na promoção da atividade económica⁴⁶. Caindo exclusivamente na esfera privada há a exclusão da incidência subjetiva.

Para ajudar a determinar em que esfera o sujeito passivo atua, este requisito pode ser conjugado com o da habitualidade, aferindo se o sujeito passivo tem comportamentos ativos para mobilizar recursos, semelhantes aos de um produtor, comerciante, distribuidor ou outra pessoa abrangida pela incidência subjetiva do IVA⁴⁷.

Nas situações em que não seja possível fazer uma distinção nítida entre as esferas, privada e comercial, os bens são considerados de utilização mista. A utilização mista implica o recurso à utilização do método de dedução pro rata ou, alternativamente, do método da afetação real, consagrados no art.º 23, n.º 1 e n.º 2 do CIVA.

Os serviços das plataformas colaborativas evidenciam uma natureza comercial. Até porque seria bastante difícil identificar uma esfera privada no âmbito da atividade das plataformas. Todavia, do lado dos prestadores de serviços a resposta pode não ser tão simples, já que parece provável que surjam frequentes casos de utilização mista dos bens.

Regime especial para Pequenas e Médias Empresas

Considerando os custos económicos e as dificuldades administrativas do cumprimento do IVA, implementou-se um regime especial para os pequenos contribuintes. O regime do n.º 1 do art.º 53 do CIVA contempla a isenção do IVA para os sujeitos passivos que não contabilizem 12.500€ no seu volume de negócios anuais⁴⁸. Esta isenção é subjetiva – aplicável independentemente da atividade económica do sujeito passivo –, simples – não permite a dedução do imposto suportado a montante – e opcional

⁴⁶ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 102 e – VAT and the Sharing Economy, p. 408.

⁴⁷ BERRETA, Giorgio – VAT and the Sharing Economy, p.409.

⁴⁸ Devem, ainda, não ter contabilidade organizada, não realizar importações e exportações e não realizar operações relacionadas com o setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

– o sujeito passivo tem a possibilidade de renunciar, sendo então tributado pelo regime normal de IVA⁴⁹.

Podemos discutir se este regime de isenção também poderá ou deverá ser aplicável aos serviços prestados pelas plataformas colaborativas. No entanto, entendemos que, ainda que genericamente possamos equacionar essa possibilidade, na prática será difícil imaginar uma plataforma colaborativa que consiga preencher os requisitos cumulativos deste regime. Logo à partida, parece-nos fácil que uma plataforma colaborativa ultrapasse rapidamente os 12.500€ de volume de negócios e, por isso, fique excluída do regime.

3.2.3 Localização das operações

A incidência territorial do IVA responde à pergunta de onde é tributada a operação e, conseqüentemente, identifica o Estado com competência tributária para exigir o IVA. Está consagrada no art.º 6.º do CIVA e estipula diferentes critérios de conexão objetivos, consoante se demonstre mais adequado a cada situação em concreto.

Para as transmissões de bens, a regra geral é a da consideração do lugar onde se inicia o transporte ou o lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, conforme o art.º 6.º, n.º 1 do CIVA. Face às particularidades das transmissões antes da importação, a bordo de navio, aeronave ou comboio e da eletricidade e gás estas operações têm um regime especial, que se encontra nos n.ºs 2, 3, 4 e 5 do art.º 6.º do CIVA.

Já para as prestações de serviço, o art.º 6.º, n.º 6 do CIVA dá-nos duas regras gerais, consoante estejamos perante um sujeito passivo de IVA ou não. A sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do prestador ou o domicílio do adquirente é, segundo o Ofício Circulado n.º 30115/2009⁵⁰, “em geral, o lugar da sede da atividade económica de um sujeito passivo, aquele onde são adotadas as decisões essenciais relativas à condução da política geral da empresa e onde são exercidas as funções de administração central desta, independentemente do lugar a partir do qual é efetivamente exercida a atividade económica”⁵¹. Assim, a al. a) do n.º 6 do art.º 6.º reflete o princípio, dominante na Europa e internacionalmente, de tributação no destino⁵² – no domicílio do adquirente – enquanto que a al. b) desvia-se para uma tributação na origem – domicílio do prestador –, consoante o adquirente seja, ou não, um sujeito passivo de IVA. Como seria de esperar, também nas prestações de serviços encontramos regras especiais, justificadas pela própria

⁴⁹ Art.º 55 do CIVA.

⁵⁰ Processo: F055 2009289/7728, p. 6.

⁵¹ CELORICO PALMA, Cotilde – Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, pp. 122-123.

⁵² Ver infra 2.1.

natureza complexa da operação. Assim, nos n.ºs 7 a 15 encontramos, entre outras, prestações de serviços relacionadas com imóveis, restauração, cultura, desporto, ensino, meios de transportes, telecomunicações. Em todo o caso, tanto as regras gerais, como as especiais têm o mesmo fundamento legal, que é “aproximar a localização, isto é, a tributação e afetação da receita, ao Estado Membro onde ocorre o ato de consumo”⁵³.

Concretamente, para os serviços prestados eletronicamente foi aditado o art.º 6.º-A no CIVA, que comporta uma derrogação à regra de localização no Estado-Membro do adquirente. Quando a prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão for prestada, por um estabelecido ou domiciliado num Estado-Membro, eletronicamente e o adquirente não seja sujeito passivo nem estabelecido ou domiciliado em outro Estado-Membro, independentemente de constar ou não da lista exemplificativa do anexo D, a operação considera-se localizada no território do prestador.

Quer estejamos perante uma transmissão de bens, quer seja uma prestação de serviços, a operação deverá ser localizada em território nacional para que a jurisdição tributária seja de Portugal.

Para os serviços prestados pelas plataformas colaborativas há várias regras especiais de localização das operações que são potencialmente aplicáveis, nomeadamente, as regras sobre imóveis ou transporte de passageiros, conforme estejamos a analisar as plataformas *Airbnb* e *Home Exchange* ou *Uber* e *Bla Bla Car*, as regras sobre intermediação e regras de prestações prestadas eletronicamente.

Serviços relacionados com o imóvel ou transporte de passageiros

A concessão de direitos de utilização ou os serviços de alojamento, no âmbito da atividade hoteleira ou outras funções análogas, relacionadas com imóveis localizados em Portugal consideram-se localizados nesse território, conforme a al. a) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA. A escolha deste elemento de conexão deve-se à sua aproximação com o lugar onde, presumidamente, ocorreu o consumo, à sua difícil manipulação e à facilidade desse Estado fazer uso dos seus poderes de supervisão e cobrança sobre os serviços prestados. É irrelevante se a operação envolve dois sujeitos passivos ou apenas um porque a sua aplicação reclama é uma conexão suficiente com o imóvel, sob pena de esvaziar a sua utilidade, que está estabelecida quando “o imóvel constitua um elemento central e essencial da prestação de serviços”⁵⁴.

⁵³ CELORICO PALMA, Clotilde – Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 116.

⁵⁴ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 188.

Os serviços prestados por algumas plataformas colaborativas de alojamento, designadamente as plataformas *Airbnb* e *Home Exchange*, parecem enquadráveis no âmbito desta regra de localização. Parece-nos fácil de entender que estas plataformas de alojamento sejam verdadeiras alternativas aos hotéis. As suas atividades são análogas às oferecidas pelos hoteleiros⁵⁵. Mesmo não atuando no mesmo mercado, visto que os hoteleiros estão no mercado tradicional de hotelaria e as plataformas estão no mercado da partilha, o setor é o mesmo, as suas atividades acabam por se encontrar, têm genericamente o mesmo público-alvo e estão numa evidente concorrência.

Por exemplo, verifica-se que, na maioria dos mercados, há uma relação direta, significativa e negativa entre a disponibilização de um imóvel na plataforma *Airbnb* e os indicadores de desempenho – concretamente, a taxa de ocupação, a tarifa média diária e a receita média de quarto disponível – dos hotéis. Não obstante, essa influência não deve ignorar as diferentes cadeias de hotéis existentes, ou seja, a económica, média e luxuosa⁵⁶.

Assim, se o imóvel objeto da prestação da plataforma estiver localizado em Portugal, considera-se a operação realizada em Portugal.

O mesmo acontece com os serviços de transportes prestados pelas plataformas *Uber* e *Bla Bla Car*. Estas plataformas colaborativas podem não atuar no mesmo mercado que os taxistas e outros serviços de transporte mais tradicionais, mas acontece-lhes o mesmo que descrevemos acima com a plataforma *Airbnb*: trabalham no mesmo setor de transporte de passageiros, as suas atividades vão ao encontro do mesmo público-alvo e estão em evidente concorrência.

Se o transporte ocorrer em território português, a operação é localizada em Portugal, tal como resulta da al. b) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA.

Serviços de intermediação

Todavia, podemos entender que as atividades das plataformas colaborativas não consistem na prestação de serviços de alojamento ou de transporte, mas na sua facilitação e disponibilização. Tal permite equacionar a possibilidade de os serviços prestados por estas plataformas serem considerados serviços de intermediação. Os intermediários podem ser agentes divulgados – o intermediário atua em nome e por conta de outrem e o adquirente tem conhecimento dessa situação – ou não divulgados – o intermediário atua

⁵⁵ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 188.

⁵⁶ Mais desenvolvimentos *In The effects of Airbnb on hotel performance: Evidence from cities beyond the United States*, pp. 2 e 4.

em seu nome, mas por conta de outrem e o adquirente não tem conhecimento desse contrato de comissão.

Havendo uma intermediação realizada a um *consumer* que respeite a um transporte em território nacional ou a um imóvel que se encontre em Portugal, a operação é tida como localizada no território português, conforme o art.º 6º, n.º 10, al. e) do CIVA.

Relativamente aos serviços prestados pelas plataformas colaborativas, a diversidade deste tipo de plataformas e os seus diferentes modelos de negócios dificultam a qualificação dos seus serviços como serviços de intermediação⁵⁷. Genericamente, podemos qualificá-los como tal, na medida em que, funcionalmente, os seus serviços tenham essa qualificação e por, assumidamente, atuarem por nome e conta de outrem. No entanto, em outros casos, poderemos ter uma atuação em nome próprio, o que determina que a plataforma seja ela considerada como prestando os serviços diretamente.

Aqui, a aplicabilidade desta norma tem de ser vista caso a caso. Por exemplo, se imaginarmos as plataformas *Airbnb* e *Uber* pode ser argumentado que é patente essa intermediação, pelo que a norma em análise poderia potencialmente ser aplicada.

Serviços prestados eletronicamente

Por fim, pode discutir-se a sua classificação como serviços prestados por via eletrónica. Para serem considerados como prestados eletronicamente, o Regulamento de Execução n.º 282/2011 exige, no seu art.º 7.º, n.º 1, quatro condições cumulativas – os serviços serem prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica; os serviços serem essencialmente automatizados; a intervenção humana ser mínima; e os serviços serem impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação. Se à partida poderíamos dizer que estes pressupostos estariam verificados, há que ter cuidado com esta afirmação genérica.

Relativamente ao primeiro e segundo requisitos não se colocam dúvidas, sendo facilmente perceptível a sua realização através de Internet ou rede eletrónica e a sua natureza autonomizada.

No entanto, em relação aos demais poderão colocar-se dúvidas.

O terceiro requisito é o que envolve maior complexidade de análise por causa da indeterminabilidade do conceito de “mínima” que é exigido à intervenção humana por

⁵⁷ Giorgio Berreta chama a atenção para a incompatibilidade da variação destas qualificações com os princípios da igualdade e neutralidade. Para mais desenvolvimentos cfr. *European VAT and the Sharing Economy*, pp. 210-211.

parte do prestador. Essa quantificação de intervenção não é ultrapassada se o prestador apenas criar as condições necessárias para a realização dos serviços. A sua verificação deverá ser feita casuisticamente, tendo em conta os modelos de negócio de cada uma destas plataformas e o seu grau de influência nos serviços do prestador.

Por exemplo, no caso da plataforma *Uber*, há uma grande influência e controlo por parte da plataforma colaborativa, pois é ela que define os termos em que são executadas as prestações de serviço, incluindo, por exemplo, a determinação do preço a pagar⁵⁸. Por isso, o papel desta plataforma não é meramente automatizado e a interação humana ultrapassa o mínimo. Outro exemplo é a situação da plataforma *Airbnb*, onde ela não tem um papel tão ativo como a plataforma anterior, uma vez que, maioritariamente, os moldes de execução da prestação de serviços são decididos pelos próprios prestadores de serviços. Ou seja, no caso da plataforma *Uber* este requisito está preenchido, mas no caso da plataforma *Airbnb* poderá não estar.

Por fim, podemos discutir a indispensabilidade das tecnologias de informação na prestação destes serviços. É evidente que, sem as tecnologias de informação, as plataformas colaborativas não podiam existir. No entanto, relativamente aos serviços que são prestados, a utilização de tecnologias de informação já não é exclusiva visto que, antes destas existirem já este tipo de serviços eram prestados de outras formas. Assim, o último requisito poderá não se encontrar preenchido.

Quando a prestação de serviços for considerada como um serviço prestado eletronicamente e o consumidor for estabelecido ou domiciliado em Portugal, considerar-se-á a operação localizada em Portugal, ao abrigo da al. h) do n.º 10 do art.º 6.º do CIVA.

Contudo, estas regras gerais poderão ser derogadas.

Nas prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão, de televisão e via eletrónica ou nas vendas à distância intracomunitárias de bens em que o prestador for estabelecido ou domiciliado em Portugal, sem que tenha sede ou domicílio noutro Estado-Membro (al. a), em que o estabelecimento ou domicílio dos consumidores sejam noutros Estados-Membros (al. b) e em que o valor total líquido de IVA destas prestações de serviços não ultrapassem os 10 000€ (al. c), estas prestações são tributáveis em Portugal, de acordo com o n.º 1 do art. 6.º-A e nos termos da al. b) do n.º 6 do art.º 6º, todos do CIVA.

⁵⁸ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 200.

Estes sujeitos passivos, quando não excedam os 10 000€, poderão optar por serem tributados no Estado-Membro de estabelecimento ou domicílio do adquirente, nas prestações de serviços, ou no Estado-Membro de chegada de expedição ou transporte, nas vendas à distância de bens, devendo manter esse regime durante um período mínimo de dois anos, conforme o n.º 4 do art.º 6.º-A do CIVA.

Por outro lado, se o estabelecimento ou domicílio do prestador for noutro Estado-Membro (al. a), os consumidores forem estabelecidos ou domiciliados em Portugal ou noutros Estados-Membros que não o do prestador de serviços (al. b) e o valor líquido total de IVA não ultrapassar os 10 000€ (al. c), a operação não é tributada em Portugal, ao abrigo do n.º 2 do art.º 6.º-A do CIVA).

Ainda assim, os sujeitos passivos abrangidos por este regime poderão optar por serem tributados no Estado-Membro de estabelecimento ou domicílio do adquirente, nas prestações de serviços, ou no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte, nas vendas à distância de bens, de acordo com o n.º 5 do art.º 6.º-A do CIVA.

3.2.4 Operações compostas

São frequentes as situações em que uma mesma transação envolve a prestação de mais do que um serviço. A título de exemplo, aquando da reserva num alojamento na plataforma *Airbnb*, às vezes, são disponibilizadas outras experiências, que estão conexas com o lugar onde se encontra o alojamento e que apenas são disponibilizadas por causa da reserva do alojamento. Estas situações poderão acatar dificuldades acrescidas em sede de tributação do IVA.

Não encontramos na Diretiva nem no CIVA alguma menção a estas situações, pelo que, para as resolver o TJUE construiu uma doutrina. A doutrina atenta em todas as circunstâncias envolventes da operação e nos seus elementos essenciais e, além disso, orienta-se pela finalidade económica daquela operação e pela intenção do adquirente médio deste serviço⁵⁹.

O TJUE parte da regra geral de que cada operação deverá ser considerada distinta e independente de outra. Contudo, na prática, nem sempre isto será possível, sob pena de desagregação artificial da operação. Assim, estabelecem-se relações de subordinação – uma prestação é considerada principal, pelo que a outra será acessória desta – ou de interdependência – as duas prestações são, pela sua natureza, indissociáveis –, entre os

⁵⁹ BERRETA, Giorgio – *European VAT and the Sharing Economy*, p. 157.

elementos constitutivos de cada uma das prestações, de modo a serem reputadas como apenas uma única operação⁶⁰. A junção destas prestações implica que uma das prestações perca a sua individualidade e que as duas tenham o mesmo tratamento fiscal, provavelmente diferente do que receberiam se fossem consideradas de forma distinta e independente.

No exemplo supra, as experiências disponibilizadas no momento da reserva do alojamento na plataforma *Airbnb* são prestações acessórias, subordinando-se à prestação principal, aquela que realmente importa para o adquirente do serviço, que é a utilização do alojamento.

Poder-se-ia discutir a sua aplicação aos serviços prestados pelas plataformas colaborativas⁶¹. Em primeiro lugar, seguimos a regra geral de divisão da operação em duas prestações, distintas e independentes, uma providenciada pelo prestador de serviços e outra pela plataforma colaborativa. Contudo, frequentemente poderá não ser possível esta divisão e estabelecer-se-á uma relação entre as prestações. Por exemplo, quando a plataforma tenha um serviço de tratamento dos pagamentos há uma relação de interdependência porque só artificialmente poderia ser desagregado da prestação fornecida pelo prestador de serviços.

3.2.5 Responsabilidade pela cobrança e remessa do IVA

A consagração de um regime de responsabilidade pela cobrança e remessa é indispensável para o correto funcionamento e eficácia de um imposto. O seu design é uma opção política de cada Estado, desde que o Estado respeite as disposições de carácter obrigatório da Diretiva.

Assim, são possíveis vários modelos de responsabilidade. A escolha de uma responsabilidade singular determina a sua imputação a apenas uma pessoa, que poderá ser o cliente ou o prestador de serviços⁶². Mas é possível conciliá-la com uma responsabilidade solidária, na qual outra pessoa, como o adquirente ou o intermediário, será chamada a responder quando o devedor principal não cumpra essa sua obrigação.

⁶⁰ VASQUES, Sérgio – O Imposto sobre o Valor Acrescentado, pp. 217-219.

⁶¹ Adotámos a linha de raciocínio de Giorgio Berreta *In European VAT and the Sharing Economy*, pp. 160-161.

⁶² É o regime mais utilizado. Parece apresentar vantagens comparativas relativa à opção pela responsabilidade do cliente. Cfr. BERRETA, Giorgio – *European VAT and the Sharing Economy*, pp. 225-226.

No CIVA a regra geral da responsabilidade do pagamento do IVA está consagrada no art.º 27 e recai sobre o prestador de serviços. Ou seja, é o próprio sujeito passivo que tem a obrigação de entregar o imposto devido, originando-se uma situação de autoliquidação. Excepcionalmente, esta autoliquidação pode ser afastada, incumbindo à administração a liquidação do imposto⁶³.

Responsabilidade dos intermediários

Na responsabilidade dos intermediários podem-se incluir as plataformas digitais. Esta solução foi ganhando importância e apresenta-se como uma hipótese para resolver a crescente e constante fraude no comércio online. Por isso, o supracitado “Pacote de comércio eletrónico do IVA” determina que, entre outras, as plataformas digitais devem ser “consideradas *as deemed suppliers*, ou seja, aqueles que fornecem e vendem os bens diretamente e em seu nome, quando facilitem vendas à distância intra-UE e importações de determinados bens”⁶⁴. A ideia subjacente é procurar atingir uma cobrança o mais eficiente possível.

As plataformas colaborativas são consideradas facilitadoras quando definam os termos da transação, da cobrança de pagamentos aos clientes e da entrega de bens ou prestação de serviços. Todavia, quando apenas tratem do mero processamento do pagamento da operação, do anúncio dos bens ou serviço ou da simples transferência de clientes para outros espaços digitais onde os bens serão vendidos ou os serviços prestados já não podem ser identificadas como facilitadoras⁶⁵.

Assim, a sua classificação como facilitadora depende do nível de interferência da plataforma na operação. Há comportamentos que todas as plataformas colaborativas têm, como a disponibilização de um site ou aplicação em seu nome, a redação da documentação contratual necessária ou a fixação das condições de interação entre os utilizadores e os prestadores de serviços. No entanto, se olharmos para casos concretos, há plataformas que têm comportamentos distintos. A título de exemplo, na plataforma *Uber* reconhecemos que é a plataforma colaborativa que fixa os valores da operação realizada pelo prestador de serviços, é responsável pela sua faturação e define as condições em que a prestação de serviços é realizada (por exemplo, o que acontece com cancelamentos). Enquanto que, no caso da plataforma *Airbnb*, verifica-se a situação

⁶³ Art.º 28 do CIVA.

⁶⁴ SOBRAL, Joana Lúcia da Silva – A responsabilidade das Plataformas Digitais pela Entrega de IVA devido, p. 11.

⁶⁵ *In European VAT and the Sharing Economy*, pp. 229-230.

inversa e a plataforma colaborativa não tem domínio sobre os preços ou as condições em que a prestação de serviços que é realizada⁶⁶. Em todo o caso, ambas poderão ser reconduzidas a facilitadoras.

Ausente este regime, a responsabilidade das plataformas digitais estará restringida à responsabilidade como intermediário, quando estejam envolvidas na cadeia de venda do bem ou da prestação de serviços aos clientes e atuem em seu nome e por conta de outrem⁶⁷.

O código português de IVA prevê dois cenários de responsabilidade solidária. O primeiro reporta-se à responsabilidade solidária do adquirente em casos de falta de fatura obrigatória ou de informação errónea do nome ou morada dos intervenientes, da natureza ou quantidade de bens transmitidos ou serviços prestados, do preço ou montante de IVA devido, conforme o n.º 1 do art.º 79 do CIVA. O segundo refere-se à responsabilidade solidária de qualquer sujeito passivo na cadeia da atividade económica quando a operação seja realizada com a intenção de não entrega do IVA devido, conforme o n.º 1 do art.º 80 do CIVA. Enquanto que no primeiro cenário a responsabilidade está limitada a duas pessoas, o sujeito passivo e o adquirente, no segundo a responsabilidade pode ser incumbida a qualquer um dos sujeitos passivos que tenha participado na cadeia da atividade económica em causa. Em ambos os casos parece que o Estado pretende prevenir situações de incumprimento.

Se parecia não existir nenhuma disposição legal portuguesa que, diretamente, responsabilizasse as plataformas digitais, sem ser pelo regime do art.º 80, esta realidade foi alterada pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto⁶⁸.

A Lei n.º 47/2020⁶⁹ consagra um regime de responsabilidade solidária específico para as plataformas digitais, no aditado art.º 80-A do CIVA. 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

⁶⁶ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 233.

⁶⁷ De acordo com a jurisprudência do TJUE, cujo critério principal é a realidade económica. Para mais desenvolvimentos cfr. BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, pp. 229-230.

⁶⁸ 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 CIVA, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico.

⁶⁹ Inicialmente esta lei entraria em vigor a 01/01/2021, conforme o seu art.º 10.º. No entanto, o art.º 442 da Lei 75-B/2020, que aprova o Orçamento de Estado para 2021, adiou a sua entrada em vigor para 01/07/2021.

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 (n.º1).

Esta responsabilidade é acionada a partir da data de notificação, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, da situação de incumprimento ao sujeito passivo que disponibilizou a plataforma digital⁷⁰.

O sujeito passivo poderá ficar desonerado desta responsabilidade se, após a referida notificação e no prazo de 30 dias, realizar diligências que assegurem que o fornecedor de bens ou o prestador de serviços deixa de utilizar a plataforma digital ou que regulariza a sua situação tributária em sede de IVA em Portugal⁷¹.

Além disso, havendo obrigação de conservar os registos detalhados das operações⁷², o sujeito passivo é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto com os transmitentes dos bens ou os prestadores dos serviços quando incumpra esta obrigação⁷³.

⁷⁰ Cfr. Art.º 80-A, n.º 2 do CIVA.

⁷¹ Cfr. Art.º 80-A, n.º 3 do CIVA.

⁷² Cfr. Art.º 51-A, n.º 1 do CIVA.

⁷³ Cfr. Art.º 80-A, n.º 4 do CIVA.

4. Case study

4.1 Sobre a plataforma *Airbnb*

4.1.1 História e evolução

A plataforma que começou por ser *Airbedandbreakfast.com*, foi criada em 2007, por Brian Chesky, Joe Gebbia e Nathan Blecharczyk. A ideia surgiu-lhes devido à falta de dinheiro para pagar o arrendamento do apartamento. A maioria dos hotéis em São Francisco estavam lotados por causa de uma conferência de designers, então, estes estudantes decidiram arrendar partes do seu apartamento, onde seriam colocados colchões de ar e incluiriam pequeno almoço, para esse fim de semana. Nesse fim de semana, tiveram os seus primeiros três clientes.

Depois, por terem recebido e-mails de pessoas a disponibilizarem as suas casas, a perguntarem se o site estaria disponível noutras cidades, aliado à perceção de que este tipo de hospedagem seria muito interessante pela interação que há entre o hóspede (também designado *guest*) e o anfitrião (também chamado *host*), ficaram incentivados a continuar a desenvolver este projeto, que se concentraria num conceito mais amplo de hospitalidade.

Atualmente, esta plataforma está presente em mais de 100 mil cidades, lista mais de 7 milhões de imóveis espalhados por todo o mundo, com um número médio de 2 mil pessoas a pernoitar por dia. Possui uma variedade tal de alojamentos que, por exemplo, inclui reservas para se ficar alojado num avião transformado numa suite de luxo (Holanda), num castelo ou numa casa na árvore (Itália) ou até mesmo num iglu (Eslovênia). De sublinhar, também, que além do alojamento, a plataforma disponibiliza experiências locais, como por exemplo, mergulho ou outras atividades náuticas, passeios a cavalo ou outras atividades na natureza, entre outras que surjam atento o meio envolvente do imóvel.

4.1.2 Enquanto plataforma colaborativa

A plataforma *Airbnb* é o exemplo paradigmático de uma plataforma colaborativa. Todavia, poder-se-á suscitar-se a questão de saber se é uma prestadora da sociedade de informação ou prestadora de serviços *strito sensu*.

Ac. Elite Taxi-Uber

As plataformas colaborativas que são prestadoras de serviços da sociedade de informação estão abrangidas pela Diretiva-comércio eletrónico⁷⁴, tendo de cumprir exigências do Direito da UE, nomeadamente o respeito pela proibição de restrições na circulação dos serviços da sociedade de informação entre Estados-Membros. Enquanto que às plataformas que forem prestadoras de serviços *strito sensu* é-lhes aplicável a Diretiva-serviços⁷⁵, onde não vigora a anterior proibição. Esta consideração está dependente da verificação de três condições cumulativas, que demonstram o nível de controlo/influência que ocorre pela plataforma sobre o prestador de serviços. A saber: a fixação do preço final pela plataforma; a propriedade dos principais ativos da prestação de serviço serem da plataforma; e a fixação de condições contratuais essenciais, por exemplo, preço e/ou termos pela plataforma⁷⁶. Caso estes requisitos não se verifiquem, estamos perante um prestador de serviços da sociedade de informação.

O *Uber test* resulta do Ac. *Elite Taxi-Uber*⁷⁷, recurso do Tribunal de Comércio n.º 3 de Barcelona e procura responder a esta problemática. A *Elite Taxi*, uma associação de taxistas profissionais, acusou a plataforma *Uber* de incumprir a legislação nacional espanhola sobre o transporte de passageiros e de concorrência desleal.

Sumariamente, o TJUE vem reconhecer que “um serviço de intermediação que permite a transmissão, através de uma aplicação para telefone inteligente, de informações relativas à reserva do serviço de transporte entre o passageiro e o motorista não profissional, que utiliza o seu próprio veículo [e] que efetua o transporte, preenche, em princípio, os critérios para ser qualificado de serviço da sociedade da informação”. Mais, “um serviço de transporte urbano não coletivo, como um serviço de táxi, deve ser qualificado de serviço no domínio dos transportes”⁷⁸, mas acaba por concluir pela qualificação como prestador de serviços *strito sensu*⁷⁹. O Tribunal justifica que o serviço prestado pela aplicação da *Uber* é o único meio do motorista prestar esses serviços e das pessoas terem acesso aos mesmos e, ainda, que a plataforma *Uber* exerce uma influência decisiva nas condições da prestação do condutor, designadamente na fixação do preço e

⁷⁴ Diretiva 2000/31/CE.

⁷⁵ Diretiva 2006/123/CE.

⁷⁶ CUNHA RODRIGUES, Nuno – A regulação da economia colaborativa pela UE, p. 63.

⁷⁷ Processo C-434/15, de 20 de setembro de 2017.

⁷⁸ Par. 35 e 36.

⁷⁹ Os serviços prestados pela *Uber* consideram-se como “parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é um serviço de transporte”, cfr. par. 40.

no controlo de qualidade. Em todo o caso, está excluída da Diretiva-serviços porque o setor dos transportes está excluído da sua incidência subjetiva⁸⁰.

Ac. *Airbnb Ireland*

Era previsível e apenas uma questão de tempo, até que a mesma questão se levantasse relativamente à *Airbnb*. Isto veio a acontecer com o Ac. *Airbnb Ireland*⁸¹, recurso do Tribunal de Primeira Instância de Paris. A AHTOP, posteriormente apoiada pelo Governo francês, acusa a *Airbnb* de ser um verdadeiro agente imobiliário, fazendo mais do que apenas colocar os prestadores de serviços (*hosts*) e os clientes (*guests*) em contato e que, por isso, teria de respeitar as exigências consagradas na Diretiva-comércio eletrónico, nomeadamente possuir carteira profissional para exercer a atividade de agente imobiliário. A *Airbnb Ireland*, os Governos checo e luxemburguês e a Comissão discordaram e defenderam a aplicação da Diretiva-serviços.

A AHTOP reconheceu a análise do TJUE relativa à plataforma *Airbnb*: A prestação de um serviço por via eletrónica e à distância, remunerado e mediante um pedido individual dos *guests* implica que estejam verificados os requisitos para que seja qualificada como serviço da sociedade da informação⁸². No entanto, alegou que esse serviço de intermediação integra um serviço global, cujo elemento principal é a prestação de alojamento. A AHTOP argumentou que “é a criação dessa lista [estruturada dos locais de alojamento disponíveis na plataforma eletrónica homónima e que correspondem aos critérios adotados pelas pessoas que procuram um alojamento de curta duração], 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”⁸³.

Para o Tribunal o serviço de intermediação não é parte integrante porque a referida listagem é demasiado importante para ser meramente acessória da prestação de alojamento e o seu serviço é apenas um dos possíveis meios que os prestadores de serviços e clientes podem utilizar, não sendo indispensável numa prestação de serviços de alojamento. Além disso, concluem que a plataforma não fixa o preço das rendas e os demais serviços disponibilizados, designadamente o serviço opcional de fotografia, o serviço opcional de seguro, o sistema de classificação e o serviço de pagamento,

⁸⁰ Al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Diretiva-serviços.

⁸¹ Processo C-390/18, de 19 de dezembro de 2019.

⁸² Al. b) do n.º 1 do art.º 1.º da Diretiva 2015/1535.

⁸³ Par. 53.

considerando-os prestações acessórias indissociáveis e potencializadores da prestação principal. E, ainda, que a plataforma *Airbnb* não passaria no *Uber test* porque os seus contextos são distintos e esta plataforma não tem a posição de influência que a plataforma *Uber* tem.

Antes desta decisão, já alguns autores tinham manifestado uma linha argumentativa coincidente com a que o TJUE viria a proferir sobre o resultado do *Uber test* à *Airbnb*⁸⁴.

A doutrina não é unânime quanto à inaplicabilidade do *Uber test* à *Airbnb*. Descortinar se estamos perante um criador de mercado é demasiado complexo porque as plataformas colaborativas facilitam a oferta dos prestadores privados desses setores, mas isto não implica que criem mercado. Para mais, a afirmação de que a inexistência da aplicação implica a inexistência do mercado desses serviços é redundante. Porém, acabar-se-ia por se concluir que a plataforma *Airbnb* não pode ser considerada como criadora de um mercado se os produtos que ela oferece são acessíveis em outros formatos⁸⁵.

4.1.3 O seu modelo de negócio

A própria considera-se “um dos maiores mercados do mundo para lugares únicos e autênticos para ficar e coisas para fazer, oferecendo mais de 7 milhões de acomodações e dezenas de milhares de atividades artesanais, todas alimentadas por anfitriões locais”⁸⁶.

Esta plataforma de alojamento de curta duração ganha dinheiro a cobrar uma comissão aos anfitriões e uma taxa de serviços – *fee* –, aos hóspedes.

Todas as operações relacionadas com o alojamento, como a visualização dos imóveis e condições, reserva, pagamento e troca de mensagens, acontecem na própria plataforma.

Há várias razões que justificam o recurso a esta plataforma quando os *hosts* podiam promover o seu alojamento gratuitamente, a um preço mais reduzido ou a um preço semelhante mas de outra forma e optam especificamente por este meio. Nomeadamente, a plataforma *Airbnb* possui um número elevado de utilizadores por todo o mundo, permitir a avaliação dos hóspedes – o que diminui o risco de comportamentos desadequados e permite gerir as expectativas sobre os seus comportamentos – e tratar de toda a gestão do imóvel, nomeadamente pagamentos, publicidade e calendarização de reserva⁸⁷.

⁸⁴ Para mais desenvolvimentos, cfr. CUNHA RODRIGUES, Nuno *In A regulação da economia colaborativa pela UE*, p.68 e BUSCH, Christoph *In Does Airbnb pass the ‘Uber test’?*, pp. 173-174.

⁸⁵ Argumentos de Miguel Ferro *In A look at recent sharing economy cases before the CJEU*, p. 73.

⁸⁶ *In* <https://news.airbnb.com/about-us/>.

⁸⁷ DOLNICAR, Sara *In Peer-to-Peer Accommodation Networks*, pp. 42-43.

Também, há motivos que fundamentam que os hóspedes recorram a esta plataforma, em vez de aos outros meios já existentes, designadamente, a facilidade em visualizar vários e diferentes imóveis e até conseguir compará-los, em reservá-los à distância de um clique, a possibilidade de avaliar os *hosts* – o que, do lado do *guest* também diminui o risco de comportamentos desadequados e permite encaminhar expectativas sobre o anfitrião e o imóvel⁸⁸ – e os preços mais acessíveis.

4.2 Em Portugal⁸⁹

Estima-se que existam mais de 19 mil propriedades registadas na plataforma *Airbnb* em todo o território português⁹⁰, incluindo um moinho (Ilha de São Miguel), um barco (Lisboa), parte de uma igreja (Porto), uma carrinha e um camião (Costa Vicentina)⁹¹.

Em 2016, o registo de 1,65 milhões de hóspedes, 718 mil desses em Lisboa, permitiu arrecadar 1,74 milhões de euros para o Fundo de Desenvolvimento Turístico de Lisboa, devido à cobrança da taxa turística de 1 euro na capital⁹². No ano de 2017, a plataforma alojou mais de 2,6 milhões de turistas, mais de 1 milhão em Lisboa e 470 mil no Porto, enquanto que 455 mil residentes em Portugal utilizaram a esta plataforma para as suas deslocações ao estrangeiro⁹³. No ano de 2018, a estadia de 3,4 milhões de hóspedes na *Airbnb* valeu cerca de 2 mil milhões de euros e tornou Portugal o 10.º maior mercado desta plataforma colaborativa⁹⁴. Ou seja, se não fosse a situação pandémica que vivemos, a tendência seria a continuação do aumento do número de reservas de ano para ano.

⁸⁸ DOLNICAR, Sara *In Peer-to-Peer Accommodation Networks*, p. 43.

⁸⁹ De notar que, os residentes em território português que queiram disponibilizar a sua propriedade na *Airbnb* estão obrigados a registar, gratuitamente, o seu imóvel como Alojamento Local, mediante comunicação, com determinadas informações sobre o proprietário e a propriedade, ao Presidente da Câmara Municipal da localização do imóvel. Caso estejam preenchidos todos os requisitos, ser-lhe-á atribuída uma licença, que deve ser inserida no momento de registo da propriedade na plataforma *Airbnb*.

⁹⁰ <https://www.publico.pt/2015/03/26/p3/noticia/airbnb-portugal-tem-mais-de-19-mil-a-lojamentos-registados-1822978>.

⁹¹ <https://via.gens.sapo.pt/ficar/ficar-portugal/artigos/os-melhores-a-lojamentos-airbnb-em-portuga/#&gid=1&pid=2>.

⁹² <https://www.dinheirovivo.pt/empresas/airbnb-em-portugal-com-ocupacao-de-39-noites-por-ano-12856079.html>.

⁹³ <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/turismo---lazer/detalhe/airbnb-em-portugal-acolheu-mais-de-26-milhoes-de-hospedes-em-2017>.

⁹⁴ <https://expresso.pt/economia/2019-07-01-Portugal-gerou-mais-reservas-na-Airbnb-que-a-Alemanha-ou-a-China>.

4.2.1 Normas potencialmente aplicáveis para aplicação do IVA português

Anteriormente⁹⁵, concluímos que, genericamente, as plataformas colaborativas conseguiriam preencher os requisitos necessários para que lhe fosse aplicável o IVA. Chegámos a essa conclusão através da aplicação das regras de incidência do imposto às características gerais das plataformas colaborativas. Veja-se agora no caso concreto do modelo de negócio da Airbnb que tratámos de descrever com o detalhe que se impunha para esta análise, quais as normas de localização aplicáveis tendo em conta a relação que se estabelece entre o prestador de serviços e o utilizador da plataforma com a plataforma colaborativa.

4.2.1.1 Relação entre o anfitrião e o hóspede

O *host* presta um serviço de alojamento ao *guest* mediante reserva e pagamento do imóvel ou parte deste na plataforma colaborativa. O que está aqui em causa é o alojamento em si.

Considerando que o objeto desta transação é o arrendamento, total ou parcial, do imóvel, esta prestação de serviços localiza-se em Portugal sempre que o imóvel se encontre em território nacional⁹⁶. Assim, é a Portugal que é atribuída a competência para tributar esta operação.

A maioria destas operações realizam-se *business-to-consumer* (B2C) porque o hóspede não será um sujeito passivo de IVA. Contudo, este também se pode apresentar como *business* (B2B), sendo uma situação que começa a verificar-se cada vez com mais regularidade.

Aquando da prestação de serviços deve ser emitida uma fatura⁹⁷, passada pelo *host*, enquanto proprietário do alojamento, ao *guest*, enquanto destinatário do serviço de alojamento, indicando o valor total do serviço de alojamento, ou seja, com o preço por noite, a taxa de serviço cobrada pelo anfitrião e as taxas adicionais que existirem⁹⁸. A fatura não deve ser emitida à *Airbnb*, uma vez que “verificando-se os elementos essenciais das relações contratuais estabelecidas com as empresas de intermediação digital, que são do conhecimento público, estas empresas não atuam em nome próprio na prestação de

⁹⁵ Subtítulo 3.2.

⁹⁶ Art.º 6.º, n.º 8, al. a) do CIVA.

⁹⁷ Arts.º 29, n.º 1, al. b) e 36, n.º 1 do CIVA.

⁹⁸ Ponto 2 da Informação Vinculativa de 24/07/2017, sobre o processo 566/2016.

serviços de alojamento, agindo, enquanto intermediárias, sempre em nome e por conta dos titulares do direito à exploração de alojamento local”⁹⁹.

Além disso, esta operação está excluída da isenção subjetiva por ser referente à locação de imóveis¹⁰⁰.

4.2.1.2 Relação entre o anfitrião e a *Airbnb*

O *host* inscreve, gratuitamente, o seu espaço, que poderá ser um imóvel inteiro ou apenas um quarto privado ou partilhado, não tendo, necessariamente, de ser uma moradia ou apartamento, na plataforma *Airbnb* e fixa os termos da prestação de serviço. Isto quer dizer que, é o anfitrião que decide o n.º máximo de *guests*, as datas em que o alojamento está disponível para reserva, a antecedência mínima de reserva, a existência de uma duração mínima ou máxima de estadia, o horário de *check-in* e *check-out*, o método de reserva, o método de pagamento, as regras dentro do próprio alojamento, como por exemplo, a proibição de fumar, trazer animais ou fazer festas, as comodidades disponíveis, o preço por noite e os custos de serviços extras, como a limpeza¹⁰¹. Em algumas cidades podem-lhes ser exigível a cobrança de impostos locais.

Por seu lado, em troca pelos seus serviços que tratámos já de descrever supra, a *Airbnb* cobra, “automaticamente”, uma taxa de serviço por cada reserva confirmada, normalmente no valor de 3% da reserva, e é responsável pela remessa do restante valor da reserva ao anfitrião. Esta comissão é calculada a partir do valor da reserva, inclui o preço por noite e as taxas que o anfitrião determina (como as de limpeza) e exclui as taxas impostas pela plataforma e os impostos devidos. A plataforma *Airbnb* possui uma política que avalia os *hosts* após a estadia, de modo a garantir a confiança e segurança nesta plataforma. Não obstante, também oferece proteção aos *hosts*, designadamente um seguro contra danos.

Atento tudo o que resulta exposto neste trabalho até este ponto, poderemos considerar três possíveis classificações das prestações de serviços prestados pela plataforma *Airbnb* aos *hosts* em sede de IVA, com distintas consequências associadas.

A primeira possibilidade é considerarmos uma prestação de serviços ligada a um bem imóvel, que inclui a prestação de serviços de alojamento efetuados no âmbito de funções análogas à atividade hoteleira. O local da prestação de serviços é onde se encontra o bem

⁹⁹ Ponto 4 da Informação Vinculativa de 27/04/2018, sobre o processo 918/2018.

¹⁰⁰ Art.º 9.º, n.º 29, al. a) do CIVA.

¹⁰¹ <https://www.airbnb.pt/host/homes>.

imóvel, logo situando-se o imóvel em Portugal, é cá que a operação é tributada¹⁰². Este parece-nos ser o modo correto de localizar os serviços prestados aos *hosts*.

Contudo, entendemos poder ser discutível, também, a sua qualificação como serviços prestados por intermediário. Ora, da análise realizada parece-nos que a *Airbnb* atua em nome próprio, gerindo diretamente e através dos seus meios os serviços que disponibiliza, e por conta de outrem. Mas a qualificação como intermediário exige que esta plataforma colaborativa tenha um papel mais ativo na prestação de serviços do que a que realmente tem, ou seja, seria necessário uma intervenção ativa de ligação entre os anfitriões, prestadores da operação principal conexas à intermediação e os *guests*, destinatários concretos desta. A nosso ver, tal não se verifica na atuação mínima que a *Airbnb* tem. Não obstante, a localização da prestação de serviços que resultaria da aplicação desta norma seria o local onde se realiza a intermediação e, em todo o caso, a competência tributária seria atribuída a Portugal¹⁰³.

Por fim, também reconhecemos que se pudesse discutir se seria uma operação composta, caso entendamos que esta prestação do serviço é composta por dois serviços conexos entre si. Mas, analisando a relação de subordinação ou de interdependência que pudesse existir entre o serviço de intermediação e o serviço de alojamento, concluímos que estes serviços são distintos e independentes um do outro.

Estaremos num ambiente *business-to-business* (*B2B*) uma vez que, como já vimos, a plataforma colaborativa é um sujeito passivo de IVA e uma pessoa que nela ofereça os seus serviços também atua como prestador de serviços.

Assim, definido qual o país que tem a competência tributária sobre estas operações, resta averiguar a materialização da sua tributação. Uma das questões que se pode levantar é a de emissão de fatura. Ao contrário do que acontece no pagamento do alojamento em si, ou seja, na relação anfitrião-hóspede¹⁰⁴, as dúvidas relativas à obrigatoriedade de emissão de fatura nesta relação não foram resolvidas.

Entendemos que é possível impor-se a obrigação de emissão de fatura, uma vez que nos parece que estejam preenchidas todas as incidências do IVA: Há uma prestação de serviços, prestados pela *Airbnb* – que é um sujeito passivo de IVA –, em território português – porque é referente a um imóvel que se encontra em território nacional – e a

¹⁰² Al. a) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA.

¹⁰³ Art.º 6.º, n.º 10, al. e) do CIVA.

¹⁰⁴ As Informações Vinculativas da Autoridade Tributária Portuguesa clarificaram a obrigatoriedade de emissão de fatura, cfr. *Infra* 4.2.1.1, par. 4.

título oneroso – porque cobra a referida comissão de 3% ao anfitrião. A fatura seria passada ao anfitrião, por ser ele o destinatário dos serviços¹⁰⁵.

Em outros países, como o Japão, aos *hosts* já é cobrado, através do mecanismo de autoliquidação, o JCT, equivalente ao nosso IVA, calculado sobre o valor total que este receberá¹⁰⁶.

4.2.1.3 Relação entre o hóspede e a *Airbnb*

A criação de conta para o *guest* também é gratuita, tendo apenas de fornecer informações pessoais. Há algumas informações pessoais mínimas que são obrigatórias para que a plataforma possa verificar a identidade do *guest*, mas a comunicação das restantes informações está na sua discricionariedade. O *guest* também tem de cumprir os padrões de confiança da *Airbnb*, sob pena de ser suspenso ou removido da plataforma colaborativa.

Aos *guests* também é cobrada uma taxa de serviço, que inclui o preço por noite e as taxas determinadas pelo anfitrião, mas não inclui as taxas da *Airbnb* e impostos. Esta comissão varia entre 12% e 15% e é fixada por um algoritmo da própria plataforma.

Os serviços prestados pela *Airbnb* ao *guests* convocam duas possíveis caracterizações.

A primeira é serem considerados serviços prestados eletronicamente. Convocando o supracitado art.º 7.º, n.º 1 do Regulamento de Execução, analisemos as quatro condições cumulativas exigidas. A verificação das primeira e segunda condições são bastante consensuais, já que os serviços são prestados exatamente através da Internet ou de uma rede eletrónica e são padronizados. A intervenção da *Airbnb* ultrapassa o mínimo porque o seu contributo vai muito mais além do que construir e manter o mundo onde os *hosts* e os *guests* se cruzam. A plataforma colaborativa é bastante pró-ativa, monitoriza o desempenho dos dois, impõe-lhes requisitos, fornece apoio ao cliente e tem serviços não digitais, como por exemplo, serviços fotográficos e seguros. Por isso, a terceira e mais complexa condição, a nosso ver, não está preenchida. Também, defendemos que a quarta não está preenchida visto que, como mencionado anteriormente, já antes do seu aparecimento estes serviços eram prestados por outros meios, designadamente através de anúncios publicitários, que podiam ser feitos pelo próprio proprietário do imóvel, ou

¹⁰⁵ Quanto a quem deve ser emitida uma fatura, cfr. Ponto 5 da Informação Vinculativa de 27/04/2018, sobre o processo 918/2018.

¹⁰⁶ <https://www.airbnb.pt/help/article/481/como-funcionam-os-impostos-para-os-anfitri%C3%B5es>.

através de um site do próprio alojamento ou de agências especializadas nesse tipo de serviço.

Assim, acreditamos que, pelo menos enquanto a *Airbnb* operar nestes moldes, não será possível a recondução dos seus serviços à definição de serviços prestados via eletrónica do Regulamento de Execução.

Deste modo, a outra hipótese e a que consideramos mais acertada para localizar esta operação, é classificá-los como serviços prestados por intermediário. Nesta relação a plataforma atua em nome próprio, mas por conta do anfitrião. Assim, esta operação é localizada em Portugal porque a operação a que se refere a intermediação tem lugar em território português¹⁰⁷.

Frequentemente, estas operações realizam-se *business-to-consumer (B2C)* porque o hóspede não será um sujeito passivo de IVA. Todavia, não é impossível que este se venha a apresentar como *business (B2B)*.

Atribuída a competência tributária às nossas autoridades tributárias, cabe a discussão sobre a efetivação da tributação, concretamente a obrigatoriedade de emissão de fatura. Tal como na relação anfitrião-*Airbnb*, esta questão não está decidida.

Consideramos que podemos ter uma situação semelhante à da relação anfitrião-*Airbnb*, ou seja, é possível impor-se a obrigação de emissão de fatura. Também nos parece estarem verificados os requisitos impostos pelo IVA: Temos uma prestação de serviços, realizados pela *Airbnb* – sujeito passivo de IVA –, em território nacional – porque a operação a que se refere a intermediação localiza-se em Portugal – e a título oneroso – porque cobra os mencionados 12%-15% ao hóspede. A fatura seria passada ao hóspede, por ser ele o destinatário dos serviços¹⁰⁸.

Em alguns países, como no Taiwan e na Coreia do Sul, esta plataforma já cobra, aos *guests*, o IVA, seja sobre o valor total do alojamento, seja somente sobre a comissão da *Airbnb*, conforme os países¹⁰⁹.

4.3 Controlo da tributação das plataformas digitais

Tão ou mais importante do que criar regras que conceptualmente façam sentido, tal como vimos de analisar, é o controlo real do quadro normativo que se criou. Nesse

¹⁰⁷ Art.º 6.º, n.º 10, al. e) do CIVA.

¹⁰⁸ Quanto a quem deve ser emitida uma fatura, cfr. Ponto 5 da Informação Vinculativa de 27/04/2018, sobre o processo 918/2018.

¹⁰⁹ <https://www.airbnb.pt/help/article/318/como-funciona-a-tributa%C3%A7%C3%A3o-para-os-h%C3%B3spedes>.

sentido, tem-se vindo a assistir ao desenvolvimento de novas regras para controlo das plataformas digitais que, até recentemente, permaneciam num vazio legal.

5. Plano de Ação para uma tributação mais justa e simples que apoie a recuperação

A 15 de julho de 2020, a Comissão Europeia divulgou um novo pacote fiscal¹¹⁰ que assenta na justiça e simplicidade. Este *pack* pretende responder ao duplo desafio da atual crise, isto é, apoiar uma recuperação económica rápida e sustentável e assegurar receitas públicas suficientes, no espaço da UE.

Relativamente à justiça, é visível que, apesar de todos os progressos já alcançados na luta contra a fraude fiscal, estes não foram suficientes. Principalmente se tivermos em conta, no que ao IVA respeita, que o *VAT gap* – diferença entre as receitas de IVA estimadas e as receitas de IVA efetivamente cobradas – foi estimado em 140 biliões de euros, em 2018¹¹¹.

Quanto à simplicidade, também já houve avanços, mas continua a ser difícil lidar com 27 jurisdições tributárias com diferentes regras e continua a haver alguma falta de acessibilidade às informações fiscais. Acresce, ainda, a permanência de elevados custos de cumprimento das regras fiscais, que diferencia as empresas pela sua dimensão¹¹².

Este Pacote integra três iniciativas distintas, mas relacionadas.

Plano de Ação para uma tributação mais justa

A primeira iniciativa é o próprio Plano de Ação para uma tributação mais justa, que conta com vinte e cinco ações, a incidir em cinco domínios diferentes – registo e identificação dos contribuintes; comunicações entre os contribuintes e as Administrações Tributárias; pagamento dos impostos; verificação, controlo e cooperação administrativa; litígios entre os contribuintes e as Administrações Tributárias –, a serem implementadas até 2024.

Destacamos, com particular relevo para a nossa investigação, os seguintes elementos¹¹³:

¹¹⁰ EUROPEAN COMMISSION – An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy.

¹¹¹ In https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en#heading_0.

¹¹² EUROPEAN COMMISSION – An action plan for fair and simple taxation, p. 6.

¹¹³ Ainda assim, também há propostas de alterações em sede de IVA em outros âmbitos – no registo e identificação (criação de um número único de IVA na UE para atuação em todo o território da

No âmbito da verificação, controlo e cooperação administrativa¹¹⁴, a alteração ao Regulamento n.º 904/2010¹¹⁵ para dotar o Eurofisc de ferramentas que contribuam, efetivamente, para o combate à fraude de IVA, para adotar uma possível troca automática de informações e para impulsionar uma diferenciação de controlo entre contribuintes incumpridores e cumpridores e, também, desencadear negociações com países terceiros relevantes para acordos de cooperação administrativa em matéria de IVA.

5.1 Alteração da Diretiva relativa à Cooperação Administrativa

A DAC7¹¹⁶ assenta na premissa de que a cooperação administrativa e o intercâmbio de informações podem travar a evasão e fraude fiscal e preocupa-se em melhorar e atualizar as regras vigentes no domínio da cooperação administrativas entre os Estados-Membros.

O primeiro quadro normativo para o intercâmbio de informações e cooperação, no seio da UE, remonta a 1977, com a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro¹¹⁷ e é simplista, tal como seria de esperar com a realidade da época. Por isso é que, para corresponder à evolução da economia, em 2011, esta foi revogada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro¹¹⁸. Esta nova Diretiva vem consagrar importantes instrumentos, tais como o intercâmbio de informações mediante pedido ou espontâneo, as trocas automáticas em domínios exaustivamente elencados, a participação de funcionários estrangeiros em inquéritos administrativos, os controlos simultâneos e as notificações de decisões fiscais a outras autoridades fiscais¹¹⁹.

Entretanto, esta Diretiva já foi alterada várias vezes e, previsivelmente, a digitalização da economia reclama a sua adaptabilidade, novamente, às novas realidades que surgem.

Comunidade), nas comunicações (modernização das obrigações de declaração de IVA e inclusão das vendas de mercadorias e prestações de serviços à distância na incidência do balcão único) e nos litígios (inclusão dos serviços financeiros na incidência do IVA, transformação do Comité do IVA num órgão executivo e clarificação das disposições relativas a agências de viagens e as relativas aos intervenientes na cadeia de produção e distribuição da mercadoria ou serviço).

¹¹⁴ EUROPEAN COMMISSION – An action plan for fair and simple taxation, pp. 11-13.

¹¹⁵ 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.

¹¹⁶ 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.

¹¹⁷ Relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos.

¹¹⁸ Relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

¹¹⁹ Cfr. Arts.º 5.º, 9.º, 8.º, 11, 12 e 24, respetivamente, da Diretiva 2011/16/UE.

As alterações propostas incidem sobre três domínios: a troca de informações a pedido, a troca automática de informações e a cooperação administrativa¹²⁰.

A troca de informações a pedido abrange informações que sejam “previsivelmente relevantes”¹²¹. Este conceito indeterminado que, anteriormente podia originar comportamentos discricionários dos Estados-Membros e insegurança, passa a ter uma definição de quando é que estaremos perante uma informação de relevância previsível¹²².

Além disso, criou-se a troca de informações a pedido para grupos, que ocorre quando não seja possível identificar individualmente os contribuintes e, por isso, são descritos por características comuns¹²³.

Às categorias de rendimentos abrangidas pela troca automática de informações acrescentou-se os royalties e a troca de todas as informações que o Estado-Membro disponha passará a efetuar-se sobre pelo menos quatro categorias de rendimentos até 2024 e, anualmente e sobre pelo menos quatro das categorias elencadas, para períodos de tributação posteriores a 2024¹²⁴.

Mais, os operadores das plataformas também passam a estar sujeitos ao intercâmbio automático obrigatório de informações¹²⁵. Assim, qualquer operador de plataforma que seja residente num Estado-Membro ou seja constituído conforme a legislação de um Estado-Membro ou seja um estabelecimento estável num Estado-Membro ou que facilite a realização de uma atividade relevante por vendedores declaráveis, residentes para efeitos da Diretiva de Troca de Informações, terá de ser diligente e comunicar as elencadas informações identificativas dos vendedores declaráveis. A título de exemplo, o nome, endereço da sede social e NIB dos operadores das plataformas, o nome próprio e apelido, endereço principal, NIB ou, na sua ausência, o local de nascimento, n.º de IVA, a identificação da conta bancária onde são recebidos os pagamentos do vendedor sujeito a comunicação. Sendo que, no caso de arrendamento, há informações adicionais a fornecer, como a morada, tipo e número de registo predial de todas as propriedades listadas e os dias em que cada propriedade foi arrendada. A não comunicação das informações exigidas pelo vendedor pode levar ao encerramento da sua conta e impossibilidade de inscrição na plataforma durante determinado período temporal.

¹²⁰ Para mais desenvolvimentos, cfr. Diretiva (UE) 2021/514, pp. 7-26.

¹²¹ Art.º 1.º, n.º 1 da Diretiva 2011/16/UE.

¹²² Art.º 5.º-A da Diretiva (UE) 2021/514.

¹²³ Art.º 5.º-A, n.º 3 da Diretiva (UE) 2021/514.

¹²⁴ Art.º 8.º, n.º 1 e 2 da Diretiva (UE) 2021/514..

¹²⁵ Art.º 8.º-AC, n.º 2 da Diretiva (UE) 2021/514.

Na cooperação administrativa implementou-se a obrigatoriedade de resposta ao pedido de presença de funcionário de outro Estado-Membro durante um inquérito administrativo e possibilitou-se a entrevista de pessoas e análise de registo, independentemente da legislação do Estado-Membro requerido e a utilização de meios eletrónicos na participação nos inquéritos administrativos¹²⁶.

Também, para os controlos simultâneos será consagrado um prazo de resposta¹²⁷.

Por fim, consagraram-se as auditorias conjuntas¹²⁸. Neste inquérito, realizado a pedido de um ou mais Estados-Membros, os dois ou mais Estados-Membros envolvidos tem a direção concomitante e atuam conforme o previamente acordados entre eles, já que a situação concreta interessa a todos os Estados-Membros.

5.2 Soluções alternativas adotadas por outros Estados e propostas da OCDE

Analisando as estratégias já perfilhadas por alguns Estados, verificamos que as respostas assentam na educação dos prestadores de serviço das plataformas colaborativas, através da concentração e disponibilização judiciosa de informação¹²⁹; em simplificações legislativas, que pretendem evitar a oneração excessiva dos intervenientes da atividade colaborativa¹³⁰; na identificação dos utilizadores através dos seus registos nas plataformas colaborativas¹³¹; e na criação de um quadro legislativo em que se consagra a obrigatoriedade de fornecimento de determinadas informações por parte das plataformas colaborativas¹³².

O recente Relatório da OCDE neste tema propõe três recomendações¹³³: a criação de um código de conduta entre as administrações fiscais e as plataformas colaborativas¹³⁴, com vista a esclarecer as obrigações tributárias existentes; a construção de uma base de evidências dos riscos e oportunidades fiscais, relativa à natureza e escala do

¹²⁶ Art.º 11, n.º 1 e 2 da Diretiva (UE) 2021/514.

¹²⁷ Art.º 12, n.º 3 da Diretiva (UE) 2021/514.

¹²⁸ Art.º 12, n.º 3 e 12-A da Diretiva (UE) 2021/514.

¹²⁹ Geralmente, num site dedicado e/ou campanhas direcionadas. Para mais desenvolvimentos, incluindo exemplos concretos, cfr. OECD – The Sharing and Gig Economy, pp. 22-25.

¹³⁰ Desenvolvimentos, com exemplos de alguns Estados *in* OECD – The Sharing and Gig Economy, pp. 25-26.

¹³¹ Para desenvolvimentos, seguindo-se exemplos de alguns países, cfr. OECD – The Sharing and Gig Economy, pp. 27-30.

¹³² Mais desenvolvimentos e exemplos de algumas jurisdições, cfr. OECD – The Sharing and Gig Economy, pp. 30-33.

¹³³ OECD – The Sharing and Gig Economy, pp. 43-53.

¹³⁴ OECD – Code of Conduct: Co-operation between tax administrations and sharing and gig economy Platforms, p. 3. Este Código, embora não vinculativo, visa contribuir para uma melhor disciplina do relacionamento entre administrações fiscais e plataformas eletrónicas.

incumprimento das obrigações fiscais, por parte dos intervenientes na economia colaborativa; o desenvolvimento de um modelo legislativo para relatórios padronizados, com o objetivo de minimizar os encargos das plataformas colaborativas e de facilitar a troca de informações entre os Estados. É importante que a resposta dada seja multilateral uma vez que, é vantajoso estudar as estratégias que outros Estados já adotaram, tal como é benéfico adotar medidas padronizadas, que facilitem a troca de informações e a aplicação de leis entre diferentes Estados, que estarão obrigados a relacionar-se fiscalmente por a atuação das plataformas colaborativas não conhecer barreiras físicas¹³⁵.

¹³⁵ OECD – The Sharing and Gig Economy, p. 11.

6. Conclusões

A economia digital é um fenómeno relativamente recente e crescente, cuja dimensão ainda não se encontra totalmente identificada. Esta economia contribui para um mercado de fraude fiscal, desencadeando a perda de receitas dos Estados, nomeadamente pelo não cumprimento das obrigações em sede de IVA, o aumento da carga de impostos sobre o rendimento e, ainda, dificulta a subsistência da economia tradicional, o que contraria o princípio da neutralidade¹³⁶.

As plataformas que são objeto do presente estudo atuam numa economia colaborativa, onde as transações entre pares (*peer-to-peer*) são alimentadas por essa plataforma e podem envolver a transação de, praticamente, tudo¹³⁷. Agora deixamos de ter uma entidade que era unicamente responsável pela cadeia de fornecimento da prestação de serviços e passamos a ter os clientes a contactar diretamente com os prestadores de serviços, com ajuda de um intermediário¹³⁸.

O crescimento da economia colaborativa alerta para a cada vez mais necessária tributação efetiva dos atores envolvidos. As autoridades tributárias poderão aproveitar, não só para combater a economia informal, com a transferência destas atividades para o mundo da tributação, como para maximizar as receitas fiscais. Ainda assim, este fenómeno acarreta riscos, nomeadamente a tributação efetiva ser insuficiente para minimizar a concorrência desleal; e enfrenta obstáculos, designadamente, a ignorância, muitas vezes genuína, das obrigações fiscais ou o difícil acesso a informações por parte dos Estados¹³⁹.

O tratamento semelhante que, tanto os prestadores de serviços mais tradicionais exigem, como o Direito Tributário proclama, entre modelos de negócios tradicionais e os modelos de negócios das plataformas digitais vai ao encontro dos objetivos prosseguidos pelos princípios da neutralidade e da igualdade¹⁴⁰. Caso contrário, o tratamento fiscal favorável das plataformas colaborativas poderá influenciar as decisões dos operadores económicos e constituir uma discriminação injustificada, que acaba por ter impacto a outros níveis, como na concorrência desleal e no próprio fundamento do mercado interno.

¹³⁶ SOBRAL, Joana Lúcia da Silva – A responsabilidade das Plataformas Digitais pela Entrega de IVA devido, p. 6.

¹³⁷ MIGAI, Clement – The Sharing Economy: Turning Challenges into Compliance Opportunities for Tax Administrations, p. 396.

¹³⁸ BERRETA, Giorgio – VAT and the Sharing Economy, p. 387.

¹³⁹ OECD – The Sharing and Gig Economy, pp. 18-20.

¹⁴⁰ BERRETA, Giorgio – European VAT and the Sharing Economy, p. 144.

O IVA é um imposto de base comunitária, indireto, neutro, plurifásico e sem efeitos cumulativos. A generalidade das plataformas colaborativas preencherá os âmbitos do IVA e, conseqüentemente, deverá ser objeto de tributação em sede de IVA.

Assim, os serviços prestados por este tipo de plataformas são prestações de serviços por não se enquadrarem no conceito de transmissão de bem. Mesmo nas prestações de serviços, cujo pagamento é em espécie é possível identificar uma contraprestação e, deste modo, são realizadas a título oneroso. Além disso, há uma correspondência entre a prestação de serviço e a remuneração paga. Apenas deverão ser excluídas do âmbito deste imposto indireto plataformas colaborativas, cuja atividade económica seja prestada de forma totalmente gratuita, ou porque não há mesmo nenhuma contrapartida ou porque o pagamento efetuado é meramente simbólico.

Além disso, as plataformas colaborativas são sujeitos passivos de IVA, que atuam num mercado e, por isso, exercem uma atividade económica, de modo independente e habitual, atuando enquanto tal. Até porque, a prática de uma prestação de um serviço determina a existência de uma atividade económica.

A localização das operações será a incidência que apresenta maior complexidade por estarmos perante prestações de serviços sem fronteiras e encontra-se dependente da qualificação que atribuímos aos seus serviços. É, também, o centro da temática da aplicação do IVA às plataformas colaborativas. É bastante compreensível a discussão em torno da qualificação destas operações como prestações de serviços relacionadas com imóveis ou transportes, como prestações de serviços de intermediação ou com serviços fornecidos eletronicamente porque, à priori, é válida a sua recondução a qualquer uma dessas qualificações. Só à posteriori, com a concretização destes conceitos e no caso concreto, é que entendemos que há qualificações que não podem ser aplicáveis e identificamos a qualificação correta, e a respetiva consequência ao nível da competência tributária.

O *Case study* escolhido foi a *Airbnb*, uma das “plataformas eletrónicas acessíveis através de qualquer computador ou de um simples telemóvel [e] que possibilitam a utilização, de forma partilhada, de bens e serviços”¹⁴¹, cuja fonte remuneratória são os dois pagamentos distintos que recebe dos *hosts* e dos *guests*.

Tal como antevimos na parte geral, é no âmbito territorial que reside o cerne da problemática de aplicação do IVA português a esta plataforma. Na perspetiva anfitrião-

¹⁴¹ CUNHA RODRIGUES, Nuno – A regulação da economia colaborativa pela UE, p. 60.

Airbnb, qualquer uma das hipóteses equacionadas conduziria ao mesmo resultado, atribuição da competência tributária a Portugal. Ainda assim, a localização que consideramos correta da operação é de prestação de serviços relacionadas com um imóvel sito no território português¹⁴². Já na perspetiva hóspede-*Airbnb* as possíveis classificações chegam a diferentes atribuições de competência fiscal. Para nós, a operação deve considerar-se prestada por intermediário e, assim, localizada em Portugal.

A divergência em torno da sua classificação como serviço eletrónico acaba por estar intrinsecamente ligada a questões políticas. Como seria de esperar, países que exportam turistas tendem a defender a classificação como serviço prestado eletronicamente, de modo a chamar a si a competência tributária. Por outro lado e, exatamente pela mesma razão, os países importadores de turistas tendem a discordar com esta classificação porque a localização da operação no domicílio do hóspede fá-los-á perder receitas, preferindo uma classificação associada ao imóvel.

A Comissão prevê que a pandemia do COVID-19 venha agravar as debilidades das economias dos países e, com isso, intensificar os desafios já existentes, como as perdas notáveis de receitas fiscais, a revolução digital e a crise climática. Assim, o Plano de Ação para uma tributação mais justa e simples que apoie a recuperação vem demonstrar que “as políticas fiscais da UE têm de assegurar que todos, desde os indivíduos às empresas, pagam a sua quota-parte justa”¹⁴³.

Das três iniciativas deste Plano – o próprio Plano de Ação para uma tributação mais justa, a DAC7 e a Comunicação sobre a Boa governação fiscal na UE e além desta –, a DAC7 tem importante destaque porque veio consagrar a troca automática de informações sobre as receitas obtidas pelos vendedores nas plataformas digitais entre os Estados-Membros, o que será fulcral para que as autoridades tributárias possam conhecer as operações económicas que gerarem impostos a pagar nos seus territórios e, assim, cobrar as respetivas receitas.

Em suma, são perceptíveis os esforços vindos de todas as partes, de cada Estado-Membro, da UE e da OCDE, para adaptar as normas fiscais à globalização, à digitalização, ao papel crescente das multinacionais na economia mundial, à crescente relevância dos ativos intangíveis e à eliminação das barreiras às empresas¹⁴⁴. Já se

¹⁴² Art.º 6.º, n.º 8, alínea a) CIVA.

¹⁴³ EUROPEAN COMMISSION – An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, p. 1.

¹⁴⁴ EUROPEAN COMMISSION – Communication on Tax Good Governance in the EU and beyond, p. 4.

progrediu bastante, mas, é indubitável, resta ainda muito trabalho para se adaptar cabalmente o sistema fiscal a estes novos modelos de negócio.

6. Bibliografia

(i) Livros

- BERRETA, Giorgio – **European VAT and the Sharing Economy**. Milão: Wolters Kluwer, 2019.
- CASALTA NABAIS, José – **Direito Fiscal**. Coimbra: 7ª edição, Almedina, 2012, pp. 547-564. ISBN 978-972-40-5043-0.
- CELORICO PALMA, Clotilde – Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado. **Cadernos IDEFF**, n.º I, - 5ª edição, pp. 17-47, 53-86, 99-141. ISBN 978-972-40-4559-7.
- PIRES, Manuel e CALÇADA PIRES, Rita – **Direito Fiscal**. Coimbra: 5ª edição corrigida e aumentada, Almedina, 2012, pp. 631-727. ISBN 978-972-40-4792-8.
- SARMENTO, Joaquim Miranda – **Manual Teórico-Prático do IVA**. Almedina, 2019.
- TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: 3ª edição, Almedina, 2015, pp. 249-258, 276-284. ISBN 978-972-40-5878-8.
- VASQUES, Sérgio – **O Imposto sobre o Valor Acrescentado**. Reimpressão 2020: Almedina.

(ii) Artigos

- BERRETA, Giorgio – **VAT and the Sharing Economy** – World Tax Journal. August 2018.
- **BOZDOGANOGLU, Burcin – Tax Issues Arise From a New Economic Model: Sharing Economy**. International Journal of Business and Social Science. Vol. 8, n.º 8 (2017). [Consult. 21 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <https://www.ijbssnet.com/journals/Vol_8_No_8_August_2017/13.pdf>. ISSN 2219-6021.
- BUSCH, Christoph – **The Sharing Economy at the CJEU: Does Airbnb pass the ‘Uber test’?** – Journal of European Consumer and Market Law 172-174, 2018. [Consult. 26 de outubro de 2020]. Disponível na internet: <<https://ssrn.com/abstract=3231505>>.
- CUNHA RODRIGUES, Nuno – **A regulação da economia colaborativa pela União Europeia**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. LVIX, 2018.2, pp. 59-82. [Consult. 8 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2019/11/A-regulacao.pdf>>.
- DOGRU, Tarik [et al.] – **The effects of Airbnb on hotel performance: Evidence from cities beyond the United States**. Elsevier, Tourism Management, Vol. 79, Art. 104092, 2020. [Consult. 19 de setembro de 2020]. Disponível na internet: <<https://doi.org/10.1016/j.tourman.2020.104090>>.

- DOLNICAR, Sara – **Peer-to-Peer Accommodation Networks: Pushing the boundaries**. Londres: Goodfellow Publishers Limited, 26 Home Close, Wolvercote, Oxford, 2018, p. 38-48. [Consult. 17 de outubro de 2020]. Disponível na internet: <<https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/30986>>. ISBN: 978-1-911396-52-9.
- FERRO, Miguel Sousa – **Uber Court: a look at recent sharing economy cases before the CJEU – UNIO-EU Law Journal**. Vol. 5, n.º 1 (2019). pp 69, 72-75. [Consult. 27 de outubro de 2020]. Disponível na internet: <<https://revistas.uminho.pt/index.php/unio/article/view/251>>.
- HADZOVIC, Inda – **European Value Added Tax and Digital Economy** – Uppsala Universitet, Master Programme in International Tax Law and EU, 2019. [Consult. 6 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<http://uu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1321571&dswid=7331>>.
- MARTÍNEZ REY, Manuel – **Economía colaborativa y competencia desleal** – Facultade de Dereito, Universidade de Santiago de Compostela: 2018. [Consult. 8 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/18468>>.
- MIGAI, Clement [et al.] – **The Sharing Economy: Turning Challenges into Compliance Opportunities for Tax Administrations**. eJournal of Tax Research. Vol 16, no. 3, 2018, pp. 395-424. [Consult. 21 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/The%20sharing%20economy-turning%20challenges%20into%20compliance.pdf>>.
- NELLEN, Frank J. G. – **VAT information asymmetries in the context of intra-EU trade in goods** – World Journal of VAT/GST Law, Vol. 7, n.º 1, pp. 22-42, 2018. [Consult. 9 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<https://doi.org/10.1080/20488432.2018.1518055>>.
- OEI, SHU-YI – **Can Sharing Be Taxed?** Washington University Law Review, Vol. 93, n.º 4 (2016) [Consult. 14 de setembro de 2020]. Disponível na internet: <https://openscholarship.wustl.edu/law_lawreview/vol93/iss4/>.
- TRENTA, Cristina – **European VAT and the digital economy: recent developments**. eJournal of Tax Research. Vol. 17, n.º 1 (2019) pp. 118-133. [Consult. 2 de setembro de 2020]. Disponível na internet: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2019/31.pdf>>.

(iii) Jurisprudência

- Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-434/15, de 20 de setembro de 2017.. [Consult. 22 de outubro de 2020]. Disponível na internet: <<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198047&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>>.

- Acórdão do Tribunal de Justiça, Processo C-390/18, de 19 de dezembro de 2019 [Consult. 23 de outubro de 2020]. Disponível na internet: <<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=221791&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=115134>>.

(iv) Documentos Oficiais

- Autoridade Tributária e Aduaneira, Informação Vinculativa do processo 5566/2016. [Consult. 9 de novembro de 2020]. Disponível na internet: <http://www.taxfile.pt/file_bank/news2818_9_1.pdf>

- Autoridade Tributária e Aduaneira, Informação Vinculativa do processo 918/2018. [Consult. 9 de novembro de 2020]. Disponível na internet: <http://www.taxfile.pt/file_bank/news2818_10_1.pdf>.

- COMISSÃO EUROPEIA – **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, Uma Agenda Europeia para a Economia Colaborativa**. Bruxelas, 2.6.2016. [Consult. 27 de setembro de 2020]. Disponível na internet: <<https://ec.europa.eu/docsroom/documents/16881/attachments/2/translations/pt/renditio ns/pdf>>.

- Direção-Geral dos Impostos, Ofício n.º 30115, de 29 de dezembro de 2009. [Consult. 7 de outubro de 2020]. Disponível na internet: <http://www.taxfile.pt/file_bank/news0210_5_1.pdf>.

- EUROPEAN PARLIAMENT – **Impact of Digitalisation on International Tax Matters, challenges and Remedies**. Luxemburgo, 2019. [Consult. 6 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisati on%20publication.pdf>>.

- EUROPEAN COMMISSION – **Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy** – Brussels, 2020. [Consult. 15 de novembro de 2020]. Disponível na internet: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en>.

- EUROPEAN COMMISSION – **Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on Tax Good Governance in the EU and beyond** – Brussels, 2020. [Consult. 27 de novembro de 2020]. Disponível na internet: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_good_governance_communication_en.pdf>.

- EUROPEAN COMMISSION – **Proposal for amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation**. Brussels, 2020. [Consult. 20 de novembro de 2020]. Disponível na internet:

<https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_dac7_en.pdf>.

- OECD – **An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation**. OECD Publishing, Paris, 2019. [Consult. 12 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/an-introduction-to-online-platforms-and-their-role-in-the-digital-transformation_53e5f593-en>. ISBN 978-92-64-55954-7.

- OECD – **Code of Conduct: Co-operation between tax administrations and sharing and gig economy platforms**, Paris, 2020. [Consult. 7 de agosto de 2020]. Disponível na internet:<www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/code-of-conduct-co-operation-between-taxadministrations-and-sharing-and-gig-economy-platforms.pdf>.

- OECD – **Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy** – Paris, 2020 [Consult. 28 de março de 2021]. Disponível na internet: <www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm>.

- OECD – **Secretary-General Tax Report to G20**, Finance Ministers and Central Bank Governors, Paris, July 2020, pp. 14-15. [Consult. 6 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf>

- OECD – **Tax and digitalisation**, OECD Going Digital Policy Note, Paris, March 2019. [Consult. 6 de agosto de 2020]. Disponível na internet: <<https://www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf>>.

- OECD – **The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration**. OECD Publishing, Paris, 2019. [Consult. 20 de setembro de 2020]. Disponível na internet: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-sharing-and-gig-economy-effective-taxation-of-platform-sellers_574b61f8-en>. ISBN 978-92-64-87444-2.

(v) Outras fontes

- Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado – Aprovado pelo DL. n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, integralmente republicado no DL. n.º 166/94, de 9 de junho e, posteriormente, no DL. n.º 102/2008, de 20 de junho. Atualizado com a Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

- Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

- Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

- 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.
- Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000, relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno («Diretiva sobre o comércio eletrónico»).
- Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno.
- Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE.
- Diretiva 2015/1535 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de setembro de 2015, relativa a um procedimento de informação no domínio das regulamentações técnicas e das regras relativas aos serviços da sociedade da informação.
- 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.
- Lei Geral Tributária – Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. Atualizado com a Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro
- SOBRAL, Joana Lúcia da Silva – **A responsabilidade das Plataformas Digitais pela Entrega de IVA devido: a Solução para o Problema da Fraude?** Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2019;
- <https://www.airbnb.com/>. [Consult. 28 de outubro de 2020].
- <https://www.dinheirovivo.pt/empresas/airbnb-em-portugal-com-ocupacao-de-39-noites-por-ano-12856079.html>. [Consult. 31 de outubro de 2020].
- <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/turismo---lazer/detalhe/airbnb-em-portugal-acolheu-mais-de-26-milhoes-de-hospedes-em-2017>. [Consult. 31 de outubro de 2020].
- <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765>. [Consult. 2 de setembro de 2020].
- <https://www.publico.pt/2015/03/26/p3/noticia/airbnb-portugal-tem-mais-de-19-mil-alojamentos-registados-1822978>. [Consult. 31 de outubro de 2020].
- <https://viagens.sapo.pt/ficar/ficar-portugal/artigos/os-melhores-alojamentos-airbnb-em-portugal#&gid=1&pid=2>. [Consult. 31 de outubro de 2020].
- <https://expresso.pt/economia/2019-07-01-Portugal-gerou-mais-reservas-na-Airbnb-que-a-Alemanha-ou-a-China>. [Consult. 31 de outubro de 2020].
- <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/detalhe/tribunal-britanico-declara-que-motoristas-da-uber-sao-funcionarios-da-plataforma>. [Consult. 6 de março de 2021].

- <https://www.reuters.com/article/uk-uber-britain/uber-drivers-are-entitled-to-worker-rights-uks-top-court-rules-idUKKBN2AJ003>. [Consult. 6 de março de 2021].