

DIRECCIÓN  
**ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
**JUAN CALVO VÉRGEZ**

**Un intento de clarificar el concepto de «prestación patrimonial de carácter público no tributario».**

El criterio de los intereses económicos como criterio para determinar la residencia fiscal española. Estado de la cuestión y perspectivas de futuro.

Las Sociedades Laborales y sus socios: régimen tributario.

Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los marketplaces en el ordenamiento tributario brasileño.

Los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

## Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

### 3 Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño

**ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET**

*Magíster en Derecho Tributario por la PUC/SP. Máster en Derecho Tributario por la FGV. Especialista en Tributación Internacional por la "Northwestern University y la Universiteit Leiden", en Derecho Constitucional por el IDP y en Procedimiento Administrativo Fiscal por la ABDF. Juez del Tribunal de Impuestos y Tasas del Estado de São Paulo. Juez Consejero del Consejo Municipal de Impuestos del Municipio de São Paulo. Profesor de los cursos de posgrado en la PUC/SP. Abogado*

**AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO**

*MBA en Gestión Fiscal. Especialista en Derecho Tributario por la PUC/SP. Extensión en "Rethinking International Tax Law de la Universiteit Leiden". Abogado*

ISSN 1132-8576

Revista Quincena Fiscal 20

#### Sumario:

- I. Introducción
- II. BEPS y los retos de la economía digital
- III. Concepto de plataformas de "marketplace"
  - 1. El contexto de las plataformas existentes en Internet
  - 2. OCDE: plataforma digital vs. plataforma de comercio electrónico
  - 3. Los marketplaces en la doctrina y en la legislación brasileña
- IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías
  - 1. Condiciones y límites para la sujeción pasiva en Brasil: Constitución Federal y Código Tributario Nacional
    - 1.1. Contribuyente, responsable y solidaridad tributaria
    - 1.2. Resumen conceptual
  - 2. Sujeción pasiva de las plataformas de marketplace en el extranjero: Directiva 2017/2455 de la UE y OCDE/G20
    - 2.1. La Directiva UE 2017/2455 de la Unión Europea
    - 2.2. La OCDE/G20 y el informe "The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales"
  - 3. Sujeción pasiva de los "marketplaces" en Brasil: leyes estatales y el PL n.º 3.883 que establece la CBS
- V. Conclusiones

#### RESUMEN:

Este artículo analiza la legislación de la OCDE y de Brasil sobre la incidencia del ICMS, un impuesto estatal sobre el consumo similar al IVA, en la venta de bienes operados por los marketplaces en contexto de la economía digital. El artículo también analiza las directrices de la OCDE (BEPS) y de la Unión Europea acerca de las normas de responsabilidad fiscal de los marketplaces y de las personas y empresas que participan de la cadena de consumo.

**PALABRAS CLAVE:** "Marketplace" - Bienes físicos de bajo valor - La fiscalidad en Brasil - Impuesto sobre el consumo - IVA - Responsable y solidaridad tributaria

#### ABSTRACT:

This article analyzes OECD and Brazilian legislation regarding the taxation under ICMS, a state consumption tax similar to VAT, on the sale of goods performed through marketplaces in the context of digital economy. The article also analyzes the OECD (BEPS) and European Union guidelines on tax liability rules for marketplaces and for individuals and companies involved in the consumption chain.

**KEYWORDS:** "Marketplace" - Low value goods - Taxation in Brazil - Consumption tax - VAT - Responsible and tax joint liability

**Fecha recepción original:** 12 de Agosto de 2022

**Fecha aceptación:** 19 de Agosto de 2022

## Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

I. Introducción

### I. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la globalización y la digitalización de la economía en los últimos años han impulsado drásticamente los cambios en el entorno empresarial. Esto se hace evidente porque se reinventan los modelos de negocio tradicionales y aparecen nuevos conceptos empresariales<sup>1</sup>.

Desde principios de la década de 1990, Brasil, a pesar de no ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ('OCDE'), ha estado cooperando activamente en cuestiones fiscales, lo que se puede notar en el gran esfuerzo que las autoridades nacionales han estado construyendo para participar en el "Trabajo sobre la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios" ('BEPS'). Nuestro país ha participado en prácticamente todos los paneles, foros y grupos de trabajo relacionados con su implementación<sup>2</sup>.

Conviene aclarar que, en la visión de la OCDE, la globalización ha provocado efectos prácticos y la legislación de un gran número de países, incluidas sus políticas fiscales, "cannot be designed in isolation"<sup>3</sup>, tratan de evitar las distorsiones tributarias derivadas de la interacción de las normas fiscales de los distintos países, como la doble imposición o la no imposición de las transacciones internacionales<sup>4</sup>.

El profesor Sérgio André Rocha, así como el informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*<sup>5</sup>, publicado por la OCDE en 1998, enseña que "un efecto secundario de la globalización es que la tributación interna de cada país, que antes era una cuestión de interés nacional, tiene ahora relevancia más allá de las fronteras de cada Estado"<sup>6</sup>.

En este contexto, las Administraciones Tributarias también han ido modernizando e incrementando la 'información fiscal'<sup>7</sup> de recaudación a través de la adopción de herramientas tecnológicas<sup>8</sup>, junto con la actuación de organismos internacionales, como la OCDE, que han emitido diversas recomendaciones para que los nuevos agentes de la economía digital tengan una tributación eficiente, como es el caso de las plataformas de *marketplace* (que serán analizadas en este artículo).

Analizaremos el concepto de plataformas existentes en la economía digital en un tema específico, pero de forma simplista adelantamos que los *marketplaces* son plataformas digitales que conectan a vendedores de bienes y proveedores de servicios con quienes desean comprar productos o tomar determinados servicios<sup>9</sup>, vale decir, pueden intermediar los negocios jurídicos entre vendedores y consumidores y seguir vendiendo productos/prestando servicios directamente (*marketplace* híbrido) o solo realizar dicha intermediación de negocios jurídicos (*marketplace* puro)<sup>10</sup>.

En los últimos años, los países europeos se interesan cada vez más por los acuerdos de funcionamiento de los *marketplaces* y por el potencial incremento de la recaudación tributaria que podría resultar si se gravan sus operaciones. Esto es así porque "la actuación de las plataformas, que son invariablemente el único punto de contacto entre el vendedor y el consumidor final, y por la cantidad de datos que poseen sobre las transacciones, les confiere el atributo de ser un medio eficiente y eficaz para recaudar el tributo que grava las transacciones"<sup>11</sup>.

En el ámbito internacional, los ejemplos más emblemáticos de la iniciativa de imponer la responsabilidad tributaria a los *marketplaces* son la Directiva 2017/2455<sup>12</sup> del Consejo de la Unión Europea (en vigor desde junio del 2021) y el informe de la OCDE (de marzo del 2019) denominado "The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales"<sup>13</sup>.

En el ámbito nacional, la imposición de la responsabilidad tributaria a los *marketplaces* se ha visto influenciada por estas normas internacionales y se ha plasmado en las más variadas formas, todas ellas erróneas desde el punto de vista constitucional y legal (e internacional). Citemos de forma cronológica y ejemplar<sup>14</sup>: (i) el Convenio Impuesto sobre las Transacciones Relativas a la Circulación de Mercancías y sobre Prestaciones de Servicios de Transporte y Comunicaciones Interestatales e Intermunicipales (ICMS) n.º 106, del 29 de setiembre del 2017, celebrado por el Consejo Nacional de Política de Hacienda (CONFAZ); (ii) varias leyes ordinarias estatales, como las de los Estados de Ceará (Ley n.º 16.904/19), Piauí (Ley n.º 7.435/20, posteriormente derogada por la Ley n.º 7.528 del 15/07/2021), Paraíba (Ley n.º 11.615/19), Bahía (Ley n.º 14.183/19), Mato Grosso (Ley n.º 11.081/20), São Paulo (Ley n.º 13.918/2009) y Río de Janeiro (Ley n.º 8.795/20); y (iii) Proyecto de Ley ordinaria federal (PL n.º 3.887/20), que instituyó la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS).

Analizaremos los puntos destacados anteriormente y los compararemos con las recomendaciones de la OCDE insertadas en el Plan de Acción 1 del BEPS y en atención a su informe específico sobre el tema, que analiza el papel de las plataformas digitales, incluyendo aquí la figura de los *marketplaces* en la recaudación del *Value Added Tax (VAT)/Goods and Services Tax (GST)*, sin perjuicio del análisis de las normas constitucionales y otras leyes internas.

Para desarrollar mejor el razonamiento, hemos decidido segmentar la controversia para analizar las normas internacionales *versus* las normas nacionales que imponen la responsabilidad tributaria a los *marketplaces*, pero sin profundizar en las razones que dan lugar a la inconstitucionalidad e ilegalidad de los intentos brasileños de responsabilidad tributaria, especialmente las relacionadas con las exigencias estatales, que ya han sido ampliamente analizadas por la doctrina brasileña con consideraciones robustas y detalladas<sup>15</sup>.

Después de estas breves consideraciones, analizaremos el proyecto BEPS, que recibió un fuerte apoyo de la Agencia Federal de Brasil<sup>16</sup>, siendo responsable de los grupos de trabajo en cada uno de los llamados Planes de Acción. En Brasil, esta participación fue de vital importancia para la discusión de estos temas cuando se actualizó y mejoró la legislación nacional<sup>17</sup>.

---

### FOOTNOTES

1

"The globalization and digitalization of the world economy are giving rise to new business model. Not only are some old businesses going inline and dematerializing themselves, but new business concepts are appearing" (CANNAS, Francesco *et al.* *A new legal framework towards a definitive EU VAT System: online hosting platforms and e-books reveal unsolved problems on the horizon*. Intertax vol. 46, Issue 8 & 9, 2018, p. 6).

2

FALLET, Allan George de Abreu. A importação de software no Brasil e o parecer normativo SF n.º 01/17: a discrepância entre as diretrizes nacionais e mundiais e a inconstitucionalidade do entendimento do Município de São Paulo. In SAUNDERS, Ana Paula (org.). *Estudos de Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 2, 2018, p. 394.

---

3

"Globalisation means that domestic policies, including tax policy, cannot be designed in isolation. Tax policy is at the core of countries' sovereignty, and each country has the right to design its tax system in the way it considers most appropriate. At the same time, the increasing interconnectedness of domestic economies has highlighted the gaps that can be created by interactions between domestic tax laws. Therefore, there is a need to complement rules to prevent double taxation with a fundamentally new set of standards designed to establish international coherence in corporate income taxation". Disponible en el siguiente link: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en). Visto el 13/12/2021.

---

4

La oferta de ventajas fiscales por parte de algunas jurisdicciones, que son paraísos fiscales, o crean regímenes fiscales privilegiados, genera distorsiones en el reparto de ingresos entre países y en el ámbito de la competencia entre empresas y particulares. La OCDE destaca, en el citado informe, la figura de los *free riders*: individuos o empresas que utilizan la infraestructura de un determinado país, pero evitan pagar impuestos en él utilizando paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados (ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 26).

---

5

AVI-YONAH, Reuven S. The OECD harmful tax competition report: a retrospective after a decade. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, pp. 525-547.

---

6

ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 25.

---

7

TAKANO, Caio Augusto. Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internacional de serviços. In *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. Coord. Renato Vilela Faria, Ricardo Maitto da Silveira, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 912.

---

8

Disponible en el siguiente link: <https://www.oecd.org/ctp/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>. Visto el 15/01/2022.

---

9

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020, p. 626.

---

10

GRANDES, Luisa Ancona. *Relacionamentos no varejo eletrônico: um estudo de caso sobre o marketplace e seus parceiros*. Disertación de Maestría. São Paulo: FGV, 2013, p. 54. Disponible en el siguiente link: <https://pesquisa-eaesp.fgv.br/teses-dissertacoes/relacionamentos-no-varejo-eletronico-um-estudo-de-caso-do-marketplace-e-seus>. Visto el 15/01/2022.

---

11

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos; VALADÃO, Marcos Aurelio Pereira. *Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 41 n. 1 (2021): jan/jun 2021, p. 44. Disponible en el siguiente link: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/61237>. Visto el 15/01/2022.

---

12

Disponible en el siguiente link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>. Visto el 15/01/2022.

---

13

Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf). Visto el 15/01/2022.

---

14

Existen otros actos normativos, como las Ordenanzas CAT n.º 31/2019 y 156/10 y el Decreto n.º 62250/16, ambos de la Secretaría de Hacienda del Estado de São Paulo, pero no los analizaremos por la delimitación del tema elegido.

---

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. In *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 16, n. 3, pp. 1-15, dez. 2020. Disponível em el siguiente link: <https://seer.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>. Visto el 15/01/2022; BISCAIA, Nádia Rubia. A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, pp. 372-395; SANTOS, Marivaldo Andrade dos; SILVA, Thiago Santos da. Do pau-brasil ao bitcoin: breves apontamentos sobre os impactos da digitalização da economia na tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45, pp. 303-321. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020; BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020, pp. 625-650; UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, Quadrimestral, pp. 136-152; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos; VALADÃO, Marcos Aurelio Pereira. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 41, n. 1 (2021): jan/jun 2021, pp. 35-55. Disponível em el siguiente link: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/61237>. Visto el 15/01/2022; FULGINITI, Bruno Capelli. O papel dos marketplaces na tributação do e-commerce: entre a responsabilidade tributária e cooperação fiscal. In *Estudos Tributários sobre a Economia Digital*, pp. 179-217. BARRETO, Paulo Ayres (coord.). 1.ª ed. São Paulo: Noeses, 2021; ANEA, Cibelle. *A atribuição de responsabilidade tributária aos marketplaces pelo recolhimento do ICMS. In Estudos Tributários sobre a Economia Digital*, pp. 219-244. BARRETO, Paulo Ayres (coord.). 1.ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

---

TORRES, Heleno Taveira. *IFA cahier de droit fiscal international*, 2017, Danish Branch Report, p. 181.

---

FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. *A transparência fiscal internacional e as trocas automáticas de informações: o FATCA e o CRS*. In CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi; GOMES, Edgar Santos; PEPE, Flávia Cavalcanti; GODOY, Gustavo Teixeira (orgs.). *Estudos de Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 3, 2019, p. 15.

## Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)
- II. BEPS y los retos de la economía digital

### II. BEPS Y LOS RETOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL

El tema de la tributación del comercio electrónico de bienes y servicios no es nuevo y puede decirse que se inició a finales de los años 90, en la Conferencia de Ottawa, cuando los países miembros de la OCDE firmaron el informe *Ottawa Taxation Framework Conditions*<sup>18</sup>, que consolidó los principios básicos para permitir la recaudación de tributos sobre estas operaciones: neutralidad, eficiencia, certeza, simplicidad, eficacia, equidad y flexibilidad<sup>19</sup>.

Desde 1998 se ha producido un aumento gradual de la complejidad para armonizar las normas tributarias con los nuevos modelos de negocio propiciados por el desarrollo de *Internet*. Esto ha consolidado lo que se denominó posteriormente como 'economía digital'.

En este sentido, a juicio de la OCDE, esta expresión sería el resultado de un proceso de transformación derivado de las tecnologías de la información y la comunicación, que ha propiciado la aparición de tecnologías más baratas, potentes y escalables, mejorando la actividad empresarial y fomentando la innovación en todos los sectores de la economía<sup>20</sup>. Estas tecnologías "have also changed the ways in which such products and services are produced and delivered, as well as the business models used in companies ranging from multinational enterprises (MNEs) to start-ups"<sup>21</sup>.

Se debe aclarar que en esta coyuntura, en febrero del 2013, la OCDE y los países que integran el G20, grupo de las mayores economías del mundo, del que Brasil forma parte, elaboraron los primeros *papers* sobre la iniciativa BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosión de la base imponible y el traslado de Beneficios), que consta de 15 planes de acción ("action plans") con directrices destinadas a establecer políticas tributarias mundiales claras y uniformes, a veces más estrictas que las actuales, según el país, sobre diversas cuestiones y operaciones de la moderna economía globalizada.

El informe de la Acción 1 del proyecto BEPS, titulado *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*<sup>22</sup>, detalla las particularidades y las posibles formas de tributación y responsabilidad de las operaciones digitales en la era actual (por ejemplo, los contratos realizados por medios tecnológicos), como (i) la aplicación de la legislación tributaria a las nuevas estructuras empresariales que involucran nuevas tecnologías, (ii) la evolución de la legislación frente a la evolución de la tecnología, (iii) las nuevas reglas para definir la presencia tributable en una determinada jurisdicción (actuación sin presencia física), (iv) la obtención de información, el seguimiento de las transacciones a través de *Internet*, con especial atención a los servicios y los intangibles (*downloads*), (v) el gravarse a las transacciones internacionales, y (vi) el establecimiento de una imposición justa a todas las jurisdicciones que participan en la transacción<sup>23</sup>.

Aunque Brasil todavía no sea miembro de la OCDE, las autoridades nacionales han realizado un gran esfuerzo para participar en la iniciativa BEPS, que desde noviembre del 2021 cuenta con la adhesión de 141 jurisdicciones<sup>24</sup>. Por lo tanto, hay que ser cautelosos cuando se afirma que, como nuestro país no es miembro nominal de la OCDE, los contribuyentes brasileños no se verían afectados por los cambios que se han sugerido en materia de política tributaria internacional.

Es importante destacar que, el 03.06.2015, el Gobierno Federal firmó en París el *Acuerdo de Cooperación Brasil OCDE*, que institucionalizó la participación brasileña en los diversos foros de la OCDE, estableció los mecanismos para definir futuras líneas de trabajo y fortaleció la coordinación de la participación del país ante la Organización, a través del "Grupo de Trabajo Interministerial sobre la OCDE", que es coordinado por el Ministerio de Relaciones Exteriores<sup>25</sup>.

También se debe destacar que el contexto específico de los intentos de atribuir la sujeción pasiva a los *marketplaces* se relaciona con la histórica exención tributaria a la importación de *low-value goods* (productos de bajo valor) y que ha crecido exponencialmente a lo largo de los años, convirtiéndose en una cuestión crítica para las autoridades aduaneras y fiscales desde un punto de vista global<sup>26</sup>.

Al respecto, Ana Clarissa Masuko dos Santos y Marcos Aurelio Pereira Valadão describieron con precisión los antecedentes de este movimiento que pretende gravar a los *marketplaces*<sup>27</sup>:

Las importaciones de pequeño valor adquiridas a través de Internet, principalmente desde China, también conocido como operaciones de 'venta minorista electrónica', se han convertido en un problema mundial. Además de aprovecharse de las exenciones para las importaciones de pequeño valor (por ejemplo, en Brasil, el equivalente a 50 dólares), acarrear grandes pérdidas a los servicios postales de los países importadores, ya que no siguen las reglas para recogerse los pedidos registrados.

Incluso hoy en día muchas jurisdicciones aplican la exención a las importaciones de bienes de pequeño valor porque los costos administrativos de la recaudación son mayores que el valor del mismo tributo.

Sin embargo, el apalancamiento de este tipo de comercio, posibilitado por las plataformas de *marketplace*, ha generado un volumen financiero suficiente como para afectar la base tributaria de los países, creando incentivos para que los proveedores nacionales se trasladen a jurisdicciones *offshore*, además de la preocupante competencia agresiva con los minoristas y los puestos de trabajo locales.

Este trabajo analiza la solución que están adoptando los países, tal y como lo recomienda la OCDE, de crear la responsabilidad tributaria de las plataformas de *marketplace* para recaudar los tributos que gravan las importaciones en el comercio electrónico *off line*, desde la perspectiva del principio de practicabilidad y sus límites.

Por lo tanto, en este contexto han surgido las diversas propuestas internacionales para incluir a los *marketplaces* en el epicentro de la tributación de las transacciones de comercio electrónico y han sido parcialmente (y erróneamente) reproducidas en Brasil. En este caso, será necesaria la calificación jurídica del *marketplace* en el ámbito nacional e internacional, como se explica a continuación.

---

### FOOTNOTES

---

<sup>18</sup>

O relatório da OCDE "Taxation and Electronic Commerce - Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions" elenca os princípios norteadores em questão. Disponível em <https://www.google.com/url?sa=t&src=je&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjlqPYrrf1AhXEppUCHYiMAvwOFnoECAMOAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.oecd.org%2Ftax%2Fconsu&px17afl7>. Visto el 15/01/2022.

---

19

UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, p. 139.

---

20

“The digital economy is the result of a transformative process brought by information and communication technology (ICT), which has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy”. Disponible en el siguiente link: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en), p. 11. Visto el 15/01/2022.

---

21

*Idem*, p. 51.

---

22

*Idem*.

---

23

FALLET, Allan George de Abreu. A Importação de Software no Brasil e o Parecer Normativo SF n.º 01/17: A discrepância entre as diretrizes nacionais e mundiais e a inconstitucionalidade do entendimento do Município de São Paulo. In SAUNDERS, Ana Paula (org.). *Estudos de Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 2, 2018, p. 406.

---

24

Disponible en el siguiente link: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Visto el 12/12/2021.

---

25

Disponible en el siguiente link: [http://www.itamaraty.gov.br/formerro?url=http://www.itamaraty.gov.br/index.php?Itemid=280&catid=42&id=10082:assinatura-do-acordo-de-cooperacao-brasil-ocde&lang=pt-BR&option=com\\_content&view=article](http://www.itamaraty.gov.br/formerro?url=http://www.itamaraty.gov.br/index.php?Itemid=280&catid=42&id=10082:assinatura-do-acordo-de-cooperacao-brasil-ocde&lang=pt-BR&option=com_content&view=article). Visto el 12/12/2021.

---

26

Disponible en el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> p. 30. Visto el 12/12/2021.

---

27

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos; VALADÃO, Marcos Aurelio Pereira. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 41 n. 1 (2021): jan/jun 2021, p. 39. Disponible en el siguiente link: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/61237>. Visto el 12/12/2021.

## **Revista Quincena Fiscal**

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

III. Concepto de plataformas de "marketplace"

### **III. CONCEPTO DE PLATAFORMAS DE "MARKETPLACE"**



## Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

III. Concepto de plataformas de "marketplace"

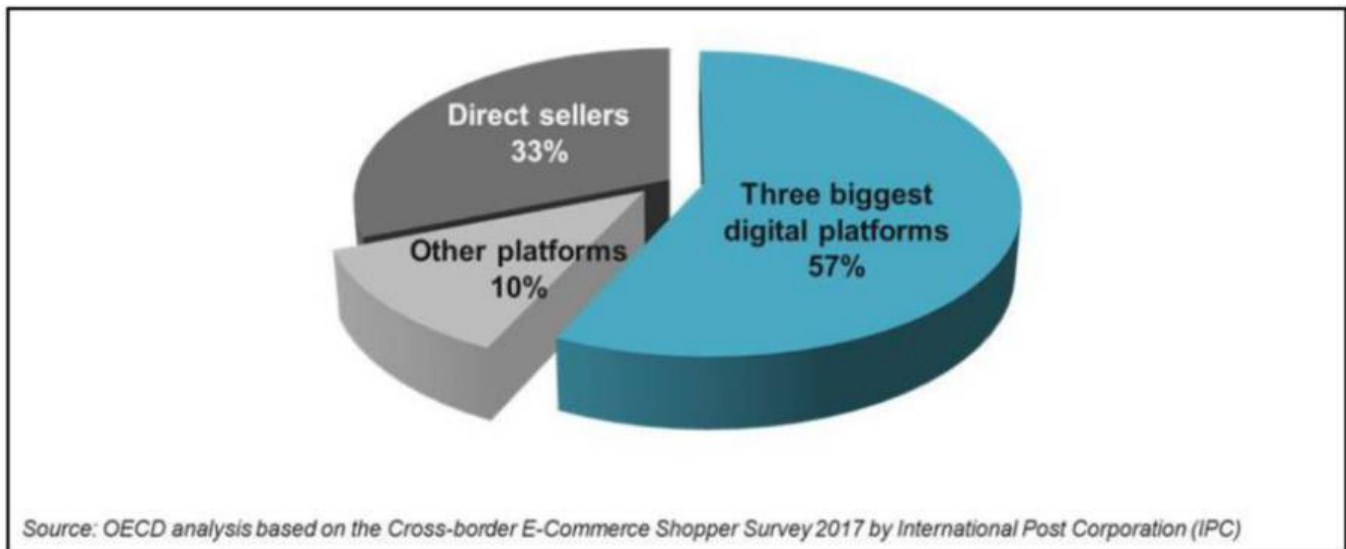
1. El contexto de las plataformas existentes en Internet

### 1. EL CONTEXTO DE LAS PLATAFORMAS EXISTENTES EN INTERNET

Con la llegada de la *Internet* y la creciente (r)evolución tecnológica que venimos experimentando en el siglo XXI (acelerada por la pandemia), se han notado varios cambios en los patrones de comportamiento de los individuos, que van desde la forma en que las personas se relacionan afectivamente (por ejemplo, redes sociales) y profesionalmente (por ejemplo, *softwares* especialmente mejorados para reuniones en línea) o incluso la forma de consumir bienes y servicios (por ejemplo, compra de comidas a través de una aplicación).

En este escenario, como señala el estudio *Cross-Border E-Commerce Shopper Survey*<sup>28)</sup> del 2017, las plataformas digitales conectadas a internet han permitido que las empresas (especialmente las más pequeñas) lleguen a millones de consumidores en un mercado global, ya que el 57% de la oferta internacional de bienes se adquiere exclusivamente a través de las tres mayores plataformas digitales del mundo, lo que demuestra el potencial de explotación de otras plataformas para operar a nivel nacional y en agrupaciones geográficas.

Asimismo, se estima que aproximadamente dos de cada tres bienes adquiridos en el comercio electrónico se comercializan a través de las plataformas digitales, y uno de cada tres se realiza a través de la venta directa, como se muestra en la siguiente representación gráfica<sup>29)</sup>:



Finalmente, ante el fuerte desempeño de empresas como *Amazon*, *AliExpress*, *eBay* y *Wish* en el comercio exterior electrónico, solo en el año 2018 este porcentaje se elevó del 57% al 64%<sup>30)</sup>. Esto demuestra la vital importancia del *marketplace* para el desarrollo económico y social de los más diversos países, especialmente para aquellos que se encuentran en una fase de expansión y crecimiento internacional, como es el caso de nuestro país.

## FOOTNOTES

28

Disponible en el siguiente link: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey>. Visto el 13/12/2021.

29

Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf), p. 14.

Visto el 13/12/2021.

---

30

Disponible en el siguiente link: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2018>. Visto el 12/12/2021.

# Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

III. Concepto de plataformas de "marketplace"

2. OCDE: plataforma digital vs. plataforma de comercio electrónico

## 2. OCDE: PLATAFORMA DIGITAL VS. PLATAFORMA DE COMERCIO ELECTRÓNICO<sup>31)</sup>

En este contexto de cambios económicos rápidos y sustanciales, la OCDE, en el informe más completo sobre la responsabilidad tributaria de los *marketplaces*, optó por no presentar una definición categórica de 'plataforma digital' porque considera que su significado tiende a evolucionar con el tiempo. Sin embargo, el informe presentaba algunos elementos connotativos para su identificación: "*Generic term to refer to the actors in online sales that carry out the functions that can be considered essential for their enlistment by tax authorities in the collection of VAT/GST on online sales*"<sup>32)</sup>.

Partiendo de este concepto abierto, las plataformas digitales serían todos aquellos agentes (personas físicas o jurídicas) que operen en las compras y ventas *online* y que realicen funciones que se consideren esenciales para la imposición, por parte de las autoridades fiscales, del deber de recaudar los tributos que gravan dichas operaciones (en este caso, el VAT/GST). Además, la OCDE señala que algunos países han adoptado otras nomenclaturas para referirse a las plataformas digitales, como simplemente 'plataformas', '*marketplaces (online)*' o 'intermediarios'<sup>33)</sup>.

En otras palabras, Melina Rocha<sup>34)</sup>, a la luz de la OCDE, afirma que las 'plataformas digitales' pueden ser entendidas como aquellas que permiten, por medios electrónicos, interacciones directas entre compradores y vendedores, y tienen dos características principales: (i) cada participante ('parte') de la plataforma digital es un cliente de la plataforma de alguna manera y (ii) la plataforma permite una interacción directa entre las partes.

En cuanto a las 'plataformas de *e-commerce*', la OCDE afirma que estas se han desarrollado a partir de programas informáticos porque permiten realizar transacciones en Internet para dar soluciones integrales y en línea a los comerciantes (minoristas) con el objetivo de mapear, captar, comprometer y retener a los clientes, ya sea a través de la tienda tradicional de Internet o mediante los canales móviles y los medios de comunicación social<sup>35)</sup>.

Además, la OCDE consideró a esta plataforma como uno de los principales actores del comercio electrónico de bienes físicos de bajo valor ("*low value physical goods*"), en el siguiente orden: (i) compradores, (ii) vendedores, (iii) plataformas de comercio electrónico, (iv) transportistas, (v) intermediarios financieros y (vi) administraciones aduaneras y tributarias (*BEPS - Action Plan 1*, p. 184)<sup>36)</sup>.

Por lo tanto, a partir de esta definición se puede decir que toda plataforma de comercio electrónico es una plataforma digital, pero lo contrario no es necesariamente cierto, ya que la primera (especie) desempeña un papel específico en el comercio minorista, especialmente en la venta de bienes tangibles, mientras que la segunda (género) engloba otros modelos de negocio además de este, como los *marketplaces* que pueden o no desempeñar el papel de meros intermediarios en la venta electrónica de bienes y/o servicios (caso de los *marketplaces* puros e híbridos).

Por último, pero no menos importante, la OCDE presentó dos categorías de plataformas de comercio electrónico. Veamos sus características específicas (*BEPS - Action Plan 1*, p. 188<sup>37)</sup>):

- Plataformas transparentes: (i) no suelen formar parte de las transacciones comerciales; (ii) existe un contrato de prestación de servicios entre la plataforma y el vendedor; (iii) el contrato de venta se celebra entre el vendedor y el comprador; (iv) no existe ningún contrato entre la plataforma y el comprador; (v) la plataforma no suele desempeñar ningún papel en la determinación del precio de los bienes vendidos: este precio (incluyendo o excluyendo los impuestos, aranceles y costes) será normalmente fijado por el vendedor; (vi) la plataforma no interviene en el proceso de envío de la mercancía; (vii) en la mayoría de los casos, el comerciante enviará la mercancía al cliente a través de un transportista expreso o un operador postal; y

- Plataformas no transparentes: (i) son a la misma vez comprador y proveedor de los propios bienes; (ii) desde la perspectiva del VAT/GST, la venta del vendedor original a la plataforma y la posterior reventa por parte de la plataforma al comprador suelen tratarse como dos transacciones separadas, y cada transacción genera sus propias obligaciones de *compliance* fiscal; (iii) en función de los acuerdos contractuales, la plataforma o el comprador asumirán las obligaciones aduaneras y fiscales y los riesgos de responsabilidad asociados en el país de importación.

En este sentido, debemos analizar los conceptos existentes de *marketplace* en la doctrina nacional y el que adoptaremos en el presente artículo.

---

## FOOTNOTES

---

<sup>31)</sup>

En el presente artículo adoptaremos la referencia 'comercio electrónico' para referirnos al 'comercio electrónico de bienes o servicios'.

---

32

“As pointed out earlier, this report does not try to define the term ‘digital platform’, as it is a concept that is likely to evolve over time. This report effectively uses the term ‘digital platform’ as a generic term to refer to the actors in online sales that carry out the functions that can be considered essential for their enlistment by tax authorities in the collection of VAT/GST on online sales”. Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf), p. 26. Visto el 12/12/2021.

---

33

“Jurisdictions that have enlisted such actors in the collection of VAT/GST on online sales, or that are considering doing so have used several terms to denominate these actors, including: ‘platforms’, ‘(online) marketplaces’, or ‘intermediaries’”. Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf), p. 26. Visto el 15/01/2022.

---

34

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, v. 16, n. 3, p. 11, dez. 2020. ISSN 2238-0604. Disponible en el siguiente link: <https://seer.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>. Visto el 15/01/2022.

---

35

“E-commerce platforms have developed over time from software that enables transactions via the Internet into comprehensive, online retail solutions that allow retailers to target, capture, engage and retain customers, through the traditional web store as well as via mobile and social media channels”. Disponible en el siguiente link: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en), p. 187. Visto el 15/01/2022.

---

36

Disponible en el siguiente link: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en). Visto el 15/01/2022.

---

37

*Idem.*

## Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

III. Concepto de plataformas de "marketplace"

3. Los marketplaces en la doctrina y en la legislación brasileña

### 3. LOS MARKETPLACES EN LA DOCTRINA Y EN LA LEGISLACIÓN BRASILEÑA

Como podemos observar, y en consonancia con la definición de la OCDE, los *marketplaces* son plataformas digitales que conectan a los vendedores de bienes y prestadores de servicios con quienes desean comprar los productos o tomar dichos servicios<sup>38)</sup>. También son calificados como 'intermediarios' o 'plataformas digitales' en la realidad del comercio electrónico brasileño<sup>39)</sup>.

En cuanto a su actividad, Nádia Rubia Biscaia<sup>40)</sup> aclara que el *marketplace* pretende reunir y conectar a vendedores de los más diversos sectores con potenciales consumidores, facilitar el anuncio de bienes y servicios, y permitir la respectiva transacción a través de la oferta de instrumentos digitales.

Luisa Ancona Grandes<sup>41)</sup> afirma que estas plataformas pueden comercializar productos y prestar servicios directamente, vale decir, el *marketplace híbrido* (ejemplos recientes: *Amazon*, *Shop2Gether*) realiza sus propias operaciones, o pueden limitarse a mediar en los negocios jurídicos entre vendedores y consumidores, como sucede en el *marketplace puro* (ejemplos recientes: aplicativo *Get Ninjas* y *Farfetch website*), vale decir, solo ofrece productos de terceros, pero sigue siendo responsable del pago y del cliente<sup>42)</sup>. Estas son las concepciones terminológicas adoptadas en nuestro análisis.

Además de esta dicotomía, Luisa Ancona Grandes enseña que el comercio electrónico brasileño se encuentra en un período de desconcentración, vale decir, ingresan nuevos actores específicos y nuevos productos que se comercializan *online* según las siguientes características:

#### GRÁFICO

Modelo	Características	Principais Players		Estoque Próprio	Checkout Próprio	Cliente é de quem?
		Brasil	Mundo			
Marketplace Híbrido	Varejo próprio + Terceiros	Extra Marketplace*	Amazon, Cdiscount, Walmart, Newegg, Sears, Bestbuy	sim	sim	Agregador
Marketplace Puro	Apenas Terceiros	Rakuten, Fashionera, Farfetch	Rakuten, Farfetch	não	sim	Agregador**
Marketplace Puro C2C	Apenas Terceiros e permite vendedores pessoa física	Mercado Livre, Airu, Elo7, Mercado.etc	eBay, Etsy, Alibaba	não	Sim	Ambos
Shopping Virtual	Ofertas de Lojistas parceiros/ Redireciona ao site	Marketplace Saraiva, Walmart, Shopping MarieClaire, Shopping Credicard	PayPal Shopping	não	não	Terceiro
Social Commerce	Plataforma social de compras	Shopcliq	Polyvore	não	não	Terceiro
Portal Comparador	Portais de alta visitação que oferecem espaço de anúncio	Shopping UOL, ShopFácil	Google Shopping, Yahoo! Shopping	não	não	Terceiro
Comparador de Preços	Sites de busca comparadores de preço	Buscapé, Bondfaro, Já Cotei	Shopping.com, Shopzilla, Price Grabber, Nextag	não	não	Terceiro
Compras Coletivas	Ofertas especiais para um número mínimo de compradores	Peixe Urbano, Groupon	Groupon, LivingSocial	não	sim	Ambos

\* Caso estudado. Operação iniciada oficialmente em 02/04/2013

\*\* Na Rakuten, o cliente é de Ambos pois há opção para o lojista ter acesso ao contato direto de clientes

La utilidad de esta propuesta de definición se hace evidente cuando se establece un paralelo entre ella y la contenida en los informes de la OCDE: (i) el *marketplace* híbrido sería equivalente a la *non-transparent e-commerce platform* y el (ii) *marketplace* puro sería equivalente a la *transparent e-commerce platform*.

De hecho, la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, sin entrar en todas las modalidades anteriormente descritas, a través de la Solución de Consulta - COSIT n. 170/2021<sup>43</sup>, la primera sobre el tema, estableció que el *marketplace* actuaría como un intermediario entre las empresas asociadas y sus clientes, y recibirá una comisión:

En este sentido, se destaca que, en la operación descrita, la empresa consultante pone a disposición de sus socios una página web para realizar la venta de productos y emitir la respectiva factura. Por lo tanto, la empresa consultante actuaría como un intermediario entre las empresas asociadas y sus clientes, teniendo derecho a recibir la comisión acordada en el contrato firmado. En consecuencia, la consultante recibirá y trasladará los montos relacionados con las ventas de los socios, netas de su comisión.

(...)

Ante este objetivo legal, se debe señalar que el servicio prestado por la consultante es, según su informe, cuyo hecho asumimos como cierto, la intermediación de las ventas mediante la recepción y la transferencia de valores. A través de los contratos relacionados con este servicio se estipula su precio en forma de comisión.

En su informe, la consultante afirma que no es titular del monto total que transferirá a terceros, sino solo de una parte que cobrará por su servicio, hecho que también suponemos cierto. En este sentido, no se duda de la cantidad que recibe la consultante por la relación jurídica de prestación de servicios de *marketplace*, de la cual es titular (la comisión): es el precio del servicio prestado que pasa a formar parte de su patrimonio y compone plenamente sus ingresos brutos.

Por otro lado, el importe que recibe la consultante por el cumplimiento de la relación jurídica de compraventa de bienes no es el precio del servicio prestado por la consultante. Este importe deriva de la relación de consumo establecida entre el consumidor y el proveedor de un determinado producto. Así, el precio de venta de este producto es el ingreso bruto del vendedor. Si la consultante no ocupa esta posición, el precio del producto no integra su patrimonio y no compone su ingreso bruto.

Este entendimiento solo se aplica si se define bien una relación jurídica de prestación de servicios entre la consultante y sus partes contratantes y otra de compraventa de bienes entre las partes contratantes y los consumidores finales. Estas relaciones jurídicas deben quedar acreditadas por los contratos suscritos entre la consultante y la contratante y por los documentos fiscales emitidos por ambos. En relación con el contratante, el documento fiscal debe ser emitido al consumidor final del producto, mientras que la consultante debe emitir, al contratante, un documento fiscal correspondiente por los servicios específicamente prestados con su respectivo precio (comisión cobrada).

En cuanto a la definición legal de *marketplace*, se señala que hasta la fecha no existe en el ordenamiento jurídico una definición más adecuada que la contenida en el artículo 6.º del PL n.º 3.883/20, que tiene por objeto instituir la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS):

Art. 6.º A los efectos de esta Ley, se considera plataforma digital a toda persona jurídica que actúa como intermediaria entre proveedores y compradores en las operaciones de venta de bienes y servicios de forma no presencial, incluso en la comercialización realizada por medios electrónicos.

Eso es así porque se verifica, aunque haya definido el *marketplace* desde su perspectiva pura, y teniendo en cuenta que el *marketplace híbrido* también realiza la intermediación (es decir, en principio, la CBS también gravaría una parte de los ingresos correspondientes a la intermediación realizada), que los caracteres legales insertados en este PL se encuentran en armonía con las directrices de la OCDE y la doctrina brasileña. Sin embargo, no se puede decir lo mismo de las legislaciones estatales que han previsto la atribución de la responsabilidad tributaria a las 'plataformas digitales', ya que la mayoría de ellas ni siquiera se han molestado en proporcionar una definición de la terminología.

---

## FOOTNOTES

---

<sup>38</sup>

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020, p. 626.

<sup>39</sup>

BISCAIA, Nádia Rubia. A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, p. 372.

<sup>40</sup>

GRANDES, Luisa Ancona. *Relacionamentos no varejo eletrônico: um estudo de caso sobre o marketplace e seus parceiros*. Disertación de Maestría. São Paulo: FGV, 2013, p. 54. Disponible en el siguiente link: <https://pesquisa-eaesp.fgv.br/teses-dissertacoes/relacionamentos-no-varejo-eletronico-um-estudo-de-caso-do-marketplace-e-seus>. Visto el 15/01/2022.

<sup>41</sup>

*Idem*, p. 54.

<sup>42</sup>

*Idem*, p. 54.

---

43

Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB), Solución de Consulta - COSIT n. 170, del 27.09.2021.

© 2022 [Thomson Reuters (Legal) Limited]

## Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

### **IV. LA SUJECIÓN PASIVA DE LAS PLATAFORMAS DE "MARKETPLACE": EL CONTRIBUYENTE, EL RESPONSABLE TRIBUTARIO Y LAS NUEVAS VÍAS**

Dada la complejidad del tema, que requiere un análisis de los conceptos de contribuyente, responsable y solidaridad tributaria junto con los matices que el derecho tecnológico global ha acogido, tendremos que analizar las normas actualmente vigentes en Brasil para que se pueda atribuir la sujeción pasiva a las personas jurídicas, los retos fiscales de la economía digital global a través de las normas impuestas por la Unión Europea y la OCDE, y sus desdoblamientos para las plataformas de *marketplace*. El objetivo es delimitar claramente las bases de los regímenes jurídicos que deben aplicarse al tema analizado.



## **Revista Quincena Fiscal**

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

1. Condiciones y límites para la sujeción pasiva en Brasil: Constitución Federal y Código Tributario Nacional

### **1. CONDICIONES Y LÍMITES PARA LA SUJECCIÓN PASIVA EN BRASIL: CONSTITUCIÓN FEDERAL Y CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL**

# Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

1. Condiciones y límites para la sujeción pasiva en Brasil: Constitución Federal y Código Tributario Nacional

1.1. Contribuyente, responsable y solidaridad tributaria

## 1.1. Contribuyente, responsable y solidaridad tributaria

Para abordar el tema de la responsabilidad tributaria, debemos señalar brevemente que, en Brasil, en virtud del artículo 146, III, letra a y b de la Constitución Federal (CF/88), la ley complementaria debe "establecer normas generales de derecho tributario, en particular sobre la definición de los sujetos pasivos y otras características de la relación jurídico-tributaria interna".

En este sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>44)</sup> enseña que "el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la persona -sujeto de derechos- física o jurídica, privada o pública, de quien se exige el cumplimiento de la prestación: pecuniaria, en los vínculos obligacionales; y no susceptible de valoración patrimonial, en las relaciones que prescriben meros deberes instrumentales o formales".

El Código Tributario Nacional (CTN) establece en su artículo 121 que pueden existir dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente o el responsable:

Art. 121. Sujeto pasivo de la obligación principal es la persona obligada al pago del tributo o la penalidad pecuniaria.

Párrafo único. El sujeto pasivo de la obligación principal es:

I) Contribuyente, cuando tiene una relación personal y directa con la situación que constituye el respectivo hecho generador;

II) Responsable, cuando, sin ser contribuyente, su obligación surge de una disposición legal expresa.

De esta forma, el sujeto pasivo es contribuyente cuando realiza el evento descrito en el criterio material de la hipótesis de incidencia tributaria<sup>45)</sup>, que se entiende como "relación personal y directa con la situación que constituye el respectivo hecho generador". En cambio, se llama responsable cuando, no realizando el referido evento, es decir, sin la mencionada relación personal y directa, la ley le imputa el deber de pagar el tributo debido.

Sin embargo, uno de los mayores problemas de las definiciones en el Derecho, en general, es precisamente saber si son o no vinculantes, es decir, se debe identificar 'cuándo' un determinado contribuyente está obligado a aplicar un determinado régimen jurídico exclusivamente (o no) a las hipótesis comprendidas en la definición<sup>46)</sup>.

Desde otro punto de vista, María Rita Ferragut<sup>47)</sup> afirma que "el contribuyente es la persona que ha realizado el hecho jurídico tributario y se encuentra acumulativamente en el polo pasivo de la relación obligacional. Si falta una de las dos condiciones, la persona será responsable, pero no contribuyente. Por lo tanto, practicar el evento es una condición necesaria para dicha calificación, pero insuficiente".

En cuanto al sujeto pasivo *responsable*, el CTN prescribe que es un tercero vinculado al 'hecho generador' de la obligación tributaria, vale decir, sería elegido por la ley para responder con el deber de pagar los tributos, ya sea excluyendo la responsabilidad del contribuyente o asumiendo supletoriamente el cumplimiento total o parcial de esta obligación. Veamos el artículo 128 del CTN:

Art. 128. Sin perjuicio de lo dispuesto en este capítulo, la ley podrá atribuir expresamente la responsabilidad del crédito tributario a un tercero, vinculado al hecho generador de la respectiva obligación, excluyendo la responsabilidad del contribuyente o atribuyéndosela a este con carácter supletorio por el cumplimiento total o parcial de dicha obligación.

No se puede olvidar que el CTN enumera tres tipos de responsabilidad tributaria que se ajustan exactamente a la norma general establecida en su artículo 128, a saber: la responsabilidad de los sucesores (artículos 129 a 133), de los terceros (artículos 134 y 135) y la responsabilidad por infracciones (artículos 136 a 138).

La doctrina brasileña clasifica la responsabilidad en dos categorías: responsabilidad tributaria por transferencia o por sustitución<sup>48)</sup>:

Hay transferencia cuando el sujeto pasivo inicialmente indicado para cumplir la obligación no la cumple, por diversas razones, 'transfiriéndose' ese deber al responsable. La característica básica de esta primera modalidad de responsabilidad es que no se ignora al contribuyente. Existe un cambio de sujeto pasivo en un momento posterior, como sucede en el caso del propietario de un inmueble urbano que fallece sin pagar el IPTU, pasando la responsabilidad de dicho pago al heredero.

En cambio, en la sustitución se olvida al contribuyente y ni siquiera se le indica como tal, puesto que el legislador ya lo ha 'sustituido' por el responsable, como ocurre en el pago del impuesto a la renta en la fuente, como se ha ejemplificado anteriormente. El sustituto debe tener una relación con el sustituido para proporcionarle los medios para recuperar el pago realizado. En el caso del impuesto a la renta en la fuente, no es necesaria la restitución, ya que el empleador no soporta la carga tributaria, vale decir, se limita a retener el importe del impuesto del salario de su trabajador y a transferir su importe a la Hacienda Pública (seguramente por eso algunos juristas de renombre no consideran este ejemplo como una sustitución, pero así es como yo veo la situación).

Es importante destacar que la *responsabilidad tributaria* no se presume y surge exclusivamente de la ley. Esta premisa es ampliamente ratificada por la doctrina<sup>49)</sup> y la jurisprudencia brasileña<sup>50)</sup>, y se encuentra prevista en el inciso II del artículo 121, párrafo único, del CTN<sup>51)</sup>.

Además, ya habiendo delimitado los conceptos de contribuyente y responsable, es imprescindible analizar el concepto de solidaridad tributaria, previsto en el artículo 124 del CTN, que puede ser entendida por una parte de la doctrina como una especie de responsabilidad<sup>52</sup>:

Art. 124. Son solidariamente obligadas:

- I) Las personas que tengan un interés común en la situación que constituya el hecho generador de la obligación principal;
- II) Las personas expresamente designadas por la ley.

Párrafo único. La solidaridad a la que se refiere este artículo no conlleva un beneficio de orden.

Sin embargo, como nos enseña Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup>, “la institución de la solidaridad es un recurso jurídico eficaz que atiende la conveniencia administrativa del Estado para buscar la satisfacción de sus derechos. Siempre que haya más de un deudor, en la misma relación jurídica, cada uno de ellos obligado a pagar la totalidad de la deuda, decimos que hay una ‘solidaridad pasiva’, según lo previsto en el artículo 264 del Código Civil brasileño”.

Con respecto al interés común mencionado en el inciso I del artículo 124 del CTN, las reflexiones del reconocido profesor son aún más valiosas, ya que se constataría en ciertas situaciones la “presencia de personas, en posiciones opuestas, con objetivos antagónicos” en la relación jurídica gravada. El Tribunal Superior de Justicia (STJ)<sup>54</sup> afirma que la solidaridad se instalará “solo entre los individuos que estaban en el mismo polo de la relación, si y solo si este es el lado elegido por la ley para recibir el impacto jurídico de la exacción fiscal”.

Con respecto al inciso II del artículo 124 del CTN, el legislador debe observar la competencia constitucional al instituir tributos para evitar imponer una carga tributaria a “alguien que no ha participado en la realización del hecho típico”<sup>55</sup>.

Por lo tanto, como lo destacaremos en el siguiente ítem, es fundamental analizar estos conceptos para correlacionar la forma en que la Unión Europea, la OCDE/G20 y Brasil han previsto la responsabilidad tributaria de los *marketplaces*.

---

## FOOTNOTES

---

44

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, p. 385.

45

El criterio material de la hipótesis de incidencia tributaria “se refiere al comportamiento de las personas físicas o jurídicas, condicionado por las circunstancias de espacio y tiempo (criterios espaciales y temporales)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, p. 336.

46

FALLET, Allan George de Abreu. *A natureza jurídica do processo administrativo fiscal*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 10.

47

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 29 y 30.

48

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 7.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

49

COELHO, Sacha Calmon Navarro; MENDES, Gilmar Ferreira (Coords.). *Direito Tributário Contemporâneo - 50 anos do Código Tributário Nacional*. Artigo: Teoria da Responsabilidade Tributária (Sacha Calmon Navarro Coelho). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 55.

50

STJ - EREsp 834.044/RS, Magistrado relator MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMERA SALA, sentencia celebrada el 08/09/2010, DJe 29/09/2010.

---

51

Sujeto pasivo de la obligación principal es la persona obligada a pagar el tributo. Se dice que el sujeto pasivo de la obligación principal es: (...) II. Responsable, cuando, sin tener la condición de contribuyente, su obligación deriva de una disposición expresa de la ley.

---

52

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 79.

---

53

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, p. 398.

---

54

REsp 884.845/SC, relato del Magistrado LUIZ FUX, PRIMERA SALA, juzgado el 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

---

55

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, pp. 400 y 401.

**Revista Quincena Fiscal**

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

1. Condiciones y límites para la sujeción pasiva en Brasil: Constitución Federal y Código Tributario Nacional

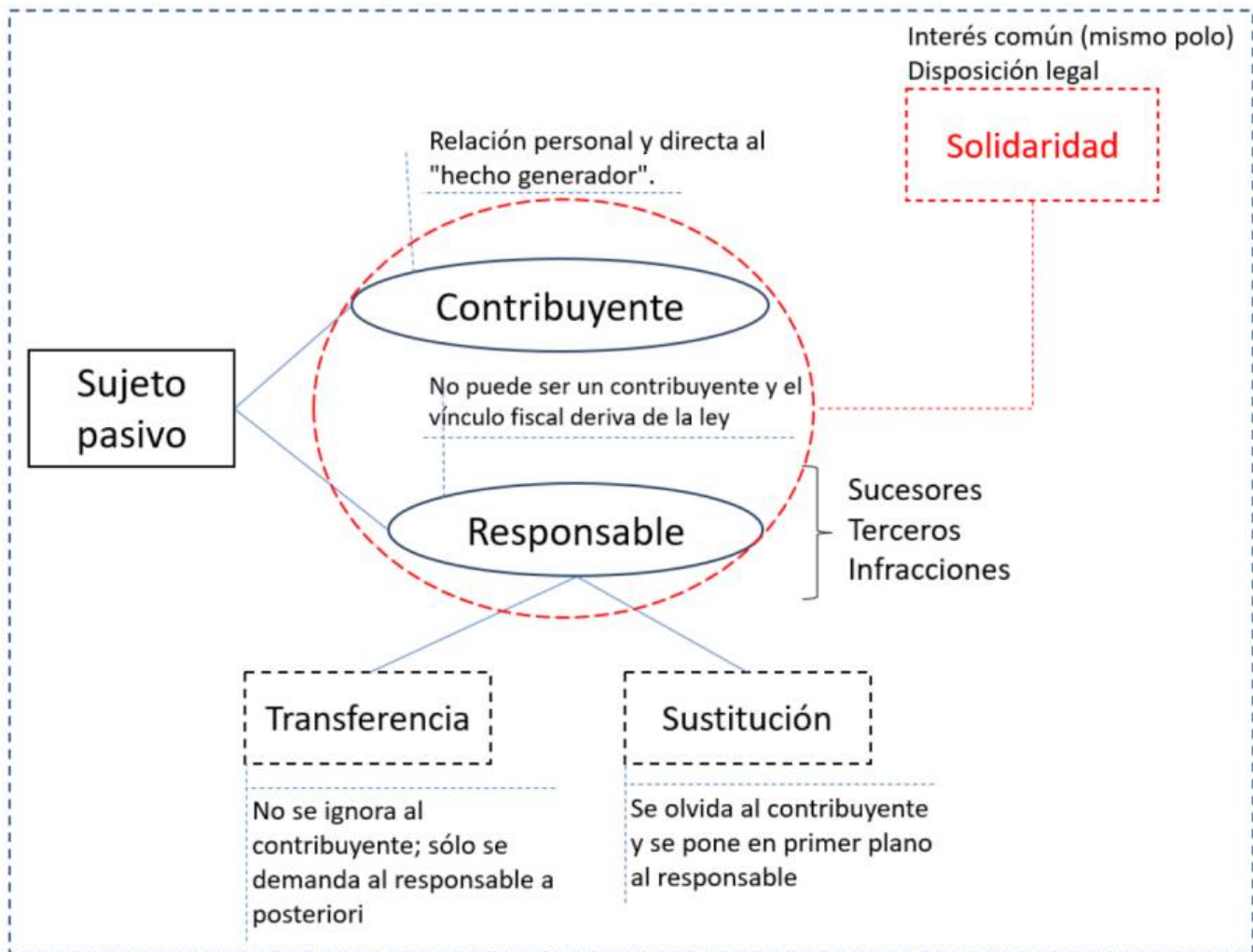
1.2. Resumen conceptual

**1.2. Resumen conceptual**

Inicialmente, hay dos categorías principales (contribuyente o responsable) y una de ellas tiene dos clasificaciones doctrinales (responsabilidad por transmisión o por sustitución) y tres especificaciones en el CTN (responsabilidad de sucesores, de terceros y por infracciones).

Se debe destacar la importancia de analizar el concepto de solidaridad tributaria, que vincula a los contribuyentes y responsables para cumplir sus obligaciones tributarias, pero siempre que exista un interés común (verificable en cada caso) o siempre que la legislación tributaria así lo disponga, en cumplimiento de las normas constitucionales (por ejemplo, el artículo 134 del CTN y la responsabilidad tributaria de los padres, tutores, administradores de bienes ajenos, albaceas, etc.).

Las directrices señaladas pueden observarse claramente en la representación gráfica que se desarrolla a continuación:



# **Revista Quincena Fiscal**

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

2. Sujeción pasiva de las plataformas de marketplace en el extranjero: Directiva 2017/2455 de la UE y OCDE/G20

## **2. SUJECIÓN PASIVA DE LAS PLATAFORMAS DE MARKETPLACE EN EL EXTRANJERO: DIRECTIVA 2017/2455 DE LA UE Y OCDE/G20**

# Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

2. Sujeción pasiva de las plataformas de marketplace en el extranjero: Directiva 2017/2455 de la UE y OCDE/G20

2.1. La Directiva UE 2017/2455 de la Unión Europea

## 2.1. La Directiva UE 2017/2455 de la Unión Europea

La Directiva UE 2017/2455<sup>56)</sup> estableció en la Unión Europea, a partir de junio del 2021, un nuevo régimen de tributación a través del Impuesto sobre el Valor Añadido - IVA (*Value Added Tax - VAT*) de las plataformas digitales que realizan la intermediación de negocios en línea, como los *marketplaces* puros o híbridos, así como de las plataformas de comercio electrónico, siendo conocido mundialmente como el "*Digital VAT-Package*".

Este régimen pretendía adaptar el modelo tributario existente para lidiar con los desafíos inherentes a la economía digital<sup>57)</sup>, como la tributación de los bienes de escaso valor, según el extracto siguiente:

Art. 14.º-A

Cuando un sujeto pasivo facilite, mediante el uso de una interfaz electrónica como un mercado, plataforma, portal o un medio similar, la venta a distancia de bienes importados de otros territorios o terceros países mediante envíos cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros, *se considerará que dicho sujeto pasivo ha recibido y entregado personalmente dichos bienes.*

2. Cuando un sujeto pasivo facilite, mediante la utilización de una interfaz electrónica como un mercado, plataforma, portal o un medio similar, la entrega de bienes dentro la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no es sujeto pasivo, se considerará que dicho sujeto pasivo ha recibido y entregado dichos bienes personalmente.

Artículo 242-A

1. Cuando un sujeto pasivo facilite, mediante el uso de una interfaz electrónica como un mercado, plataforma, portal o un medio similar, la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no es sujeto pasivo en la Comunidad, de conformidad con el título V, el sujeto pasivo que facilite la entrega o la prestación deberá llevar un registro de la misma. Estos registros deben ser lo suficientemente detallados para que la administración fiscal de los Estados miembros en los que las entregas o prestaciones son gravables pueda comprobar que el IVA se ha contabilizado correctamente.

2. Si es solicitado, los registros a los que se refiere el n. 1 se pondrán a disposición del Estado miembro en cuestión a través de medios electrónicos.

Dichos registros se conservarán durante un período de diez años contados a partir de la finalización del año en que se realizó la transacción.

En este sentido, Dayana de Carvalho Uhdre aclara que, “además de eliminar la exención en la importación de bienes y mercancías (hasta 150 euros)”, la Directiva 2017/2455 de la UE “amplió la aplicación del principio de destino a otros servicios (además de los electrónicos, de telecomunicaciones y de radiodifusión), así como a las ventas a distancia dentro de la Comunidad Europea y a las ventas a distancia de bienes importados”<sup>58)</sup>. A este respecto, en Brasil existe una exención de 50,00 dólares en la importación de bienes por parte de las personas físicas<sup>59)</sup>.

La razón para considerar a los *marketplaces* como sujetos pasivos fue claramente expuesta en el ítem 7 de la referida Directiva (la necesidad de aumentar la recaudación del IVA). La experiencia recogida en otros países ha demostrado que la atribución de la ‘responsabilidad solidaria’ a los *marketplaces* ha generado obstáculos burocráticos prácticos, hasta el punto de resultar menos eficiente desde el punto de vista fiscal-financiero en comparación con el modelo que elige al *marketplace* como sujeto pasivo por responsabilidad:

La mayoría de las ventas a distancia de bienes, ya sean los suministrados por un Estado miembro a otro u otros territorios o países a la Comunidad, se torna más sencillo a través del uso de una interfaz electrónica, como un mercado, plataforma, portal o un medio similar, a menudo utilizando acuerdos de almacenamiento. Aunque los Estados-Miembros puedan establecer que una persona distinta a la persona responsable del IVA sea responsable solidaria del pago del IVA en estos casos, esto ha resultado insuficiente para garantizar un cobro efectivo y eficaz del IVA. Por lo tanto, para alcanzar este objetivo y reducir la carga administrativa de los vendedores, las administraciones fiscales y los consumidores, es necesario involucrar a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes mediante la utilización de dicha interfaz electrónica en la recaudación del IVA, estableciendo que se considerarán como las personas que han efectuado dichas ventas.

Al analizar el tema desde la perspectiva brasileña, encontramos que esta sujeción pasiva sería equivalente a la modalidad de responsabilidad tributaria por sustitución, ya que aparentemente la figura del contribuyente-vendedor seguiría coexistiendo con la de la plataforma de *marketplace* que intermedia la transacción, lo que se confirma con la necesidad de conservar los documentos fiscales de los anunciantes o vendedores (artículo 242-A), pero el *marketplace* asumiría el papel principal de recaudar el tributo.

Por otra parte, la Unión Europea ha adoptado el modelo de *full liability* para las operaciones concretas realizadas por las plataformas digitales con el único fin de obtener una mayor eficiencia recaudatoria. Este modelo fue ampliado posteriormente por la OCDE porque se creó una presunción legal de que la plataforma digital realiza el evento descrito en el criterio material de la hipótesis de incidencia tributaria.

Se debe aclarar que, en el modelo de *full liability*, las plataformas digitales son calificadas como ‘revendedoras’ de los bienes que se comercializan a través de ellas (es decir, como un proveedor efectivo en la cadena de comercialización)<sup>60)</sup>.

Uhdre<sup>61)</sup> indica que se puede excluir la responsabilidad cuando dichas plataformas cumplen las siguientes condiciones acumulativas: (i) no están relacionadas directa o indirectamente con las condiciones de las ventas realizadas, y no están (ii) implicadas directa o indirectamente en el proceso de pago y entrega.

En otras palabras, “no habrá responsabilidad por el IVA cuando las plataformas tengan una actuación meramente residual en la formalización de los negocios”, dado que solo se pretendía responsabilizar a las plataformas que de alguna manera tuvieran proximidad con las operaciones comerciales realizadas. “Este sería el caso, por ejemplo, de las interfaces encargadas únicamente de la tramitación de los pagos, o de la publicidad, es decir, de la exhibición de productos (bienes o servicios), o incluso de la redirección de los compradores al



sitio web del proveedor”<sup>62</sup>).

En cuanto al deber que tienen las plataformas digitales para conservar los documentos fiscales durante diez años, el ítem 8 de la Directiva 2017/2455 de la UE justifica esta disposición de la siguiente manera:

La conservación de los registros durante un período de diez años con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos cuyas transacciones se facilitan mediante una interfaz electrónica como un mercado, plataforma, portal o un medio similar, es necesaria para ayudar a los Estados-Miembros a comprobar si el IVA de dichas entregas o prestaciones se ha contabilizado correctamente.

Por lo tanto, en la UE no solo se ha prescrito la obligación de pagar el tributo, sino también la de presentar las ‘obligaciones accesorias’ relacionadas con la transacción realizada por los vendedores.

---

## FOOTNOTES

---

56

Disponible en el siguiente link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>. Visto el 15/01/2022.

57

UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, p. 141.

58

*Idem*, p. 142.

59

Según la Instrucción Normativa SRF n. 96/1999. Disponible en el siguiente link: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=14552&idSegmento=108227>. Visto el 15/01/2022.

60

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, v. 16, n. 3, p. 12, dez. 2020. ISSN 2238-0604. Disponible en el siguiente link: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>. Visto el 15/01/2022.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, p. 142.

---

*Idem.*

# Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

2. Sujeción pasiva de las plataformas de marketplace en el extranjero: Directiva 2017/2455 de la UE y OCDE/G20

2.2. La OCDE/G20 y el informe "The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales"

## 2.2. La OCDE/G20 y el informe "The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales"<sup>63)</sup>

Con posterioridad a la elaboración de la Directiva UE 2017/2455 de la Unión Europea, la OCDE y el grupo de países que conforman el G20 emitieron el informe mencionado en el título. En este informe se abordaron otras posibilidades de atribución de deberes relacionados con el cumplimiento tributario de las plataformas digitales que operan en el comercio *online*, como analizaremos a continuación.

En la 1.<sup>a</sup> hipótesis, el contribuyente del VAT/GST sería el *marketplace*, vale decir, podría considerarse como el que realiza el 'hecho generador'. En la 2.<sup>a</sup> hipótesis, el *marketplace* solo tendría la atribución de facilitar la recaudación tributaria en nombre del proveedor que realiza la venta *online*, a través de la obligación de proporcionar ciertas informaciones a las autoridades fiscales, como la naturaleza de la operación intermediada, la fecha, el importe de la operación, la identificación del proveedor, el importe del VAT/GST y la alícuota utilizada, el transportista, entre otros<sup>64)</sup>.

La 3.<sup>a</sup> hipótesis consiste en atribuir al *marketplace* la *Joint And Several Liability* (JSL), es decir, la responsabilidad conjunta y solidaria en la recaudación del VAT debido por las ventas relacionadas con el proveedor subyacente<sup>65)</sup>. Por último, la 4.<sup>a</sup> hipótesis consistiría en proporcionar una especie de educación fiscal a los proveedores de productos *online*, como una especie de programa de 'concienciación tributaria' para evitar la evasión fiscal.

Nos centraremos solo en la 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> hipótesis (suministro de información y responsabilidad solidaria) porque fueron replicadas erróneamente en Brasil.

En cuanto a la segunda hipótesis, no se hace ninguna crítica importante a la propuesta, pero, según el informe de la OCDE, la autoridad fiscal debería aclarar qué tipo de información se necesita para sustentar la recaudación eficiente del tributo en las ventas *online*. Además, debe considerar hasta qué punto es razonable solicitar esta información a las plataformas digitales (por ejemplo, si se puede esperar que la plataforma tenga a la mano la información solicitada) y evaluar si las plataformas cuentan realmente con los recursos humanos y técnicos necesarios para procesar los datos recogidos para sustentar la recaudación del

VAT/GST.

Además, el informe señala que las autoridades fiscales deben encontrar el equilibrio adecuado cuando requieran la información pertinente para no imponer una carga desproporcionada a las plataformas digitales (página 54 del informe)<sup>66</sup>. En otras palabras, la tónica del requerimiento es la razonabilidad cuando se requiera la información, sobre todo teniendo en cuenta la importancia de estos actores en la recaudación tributaria global.

En cuanto a la 3.<sup>a</sup> hipótesis, la página 63 del informe recomienda que si el proveedor subyacente a la transacción intermediada no cumple con los tributos, las autoridades fiscales pueden hacer responsable a la plataforma digital (en este caso, el *marketplace*) de forma solidaria por el tributo no pagado en la transacción.

En este sentido, en la OCDE habría dos grandes variantes en la aplicación de esta responsabilidad solidaria y que podrían diseñarse para funcionar conjuntamente: en la variante 1, la plataforma digital se considera responsable solidaria del futuro VAT/GST no declarado de los proveedores subyacentes a la operación intermediada, cuando la autoridad fiscal detecte casos de incumplimiento de las obligaciones fiscales, los comunique a la plataforma digital y esta no tome las medidas oportunas para subsanar este incumplimiento del proveedor en un determinado número de días. En este caso, la conducta exigida a la plataforma digital suele consistir en garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del proveedor o incluso retirarlo de su plataforma<sup>67</sup>.

Obsérvese que, en este caso, existe un plazo que indica cuándo surgirá la responsabilidad tributaria solidaria (JSL) del *marketplace*: cuando la plataforma no colabore con la administración tributaria prestando la información requerida o cuando no adopte los procedimientos necesarios para obtenerla. Ejemplo: La empresa Seller anuncia sus productos en el sitio web del *marketplace* y las autoridades fiscales detectan que el VAT/GST que le corresponde no ha sido pagado en los últimos seis meses. Por consiguiente, las autoridades fiscales notificarán al *marketplace* este hecho y si este no cumple con ciertas medidas para obtener la información solicitada de esta transacción, la plataforma será responsable de todas las situaciones *futuras* en las que se identifique la falta de pago del VAT/GST por parte del vendedor.

En virtud de la variante 2, la plataforma digital puede ser considerada responsable solidaria del VAT/GST no declarado de los proveedores cuando tenga una expectativa razonable, basada en las actividades del proveedor subyacente, de que este debería haberse registrado para el pago del VAT/GST, pero no lo hizo.

En esta situación, la OCDE señala que el modelo de responsabilidad conjunta y solidaria supondría una carga para las plataformas digitales porque tendrían que llevar a cabo constantes procedimientos de *due diligence* sobre los proveedores subyacentes, solicitando los números de registro del VAT/GST y realizando comprobaciones para garantizar que dichos números son válidos<sup>68</sup>.

Sin embargo, la OCDE añade que esto requiere que la plataforma digital cuente con los medios legales y prácticos para verificar si un proveedor tiene un número de VAT/GST válido asociado a su nombre comercial (por ejemplo, que las normas de confidencialidad del contribuyente no limiten la capacidad de la plataforma digital para verificar la validez de los números de registro de VAT/GST de los proveedores subyacentes en la jurisdicción fiscal; datos electrónicos disponibles o medios similares para verificar los números de registro de VAT/GST)<sup>69</sup>.

En otras palabras, no solo se trata de entregar la carga de fiscalización a las plataformas digitales, sino de garantizar los medios adecuados (jurídicos y operativos) para que esta

fiscalización ocurra efectivamente. Esto fue olvidado por los estados brasileños cuando promulgaron las leyes que impusieron la responsabilidad solidaria a las referidas plataformas entre 2019 y 2020, puesto que no crearon, por ejemplo, los mecanismos tecnológicos que permitan el ejercicio de este nuevo deber, como un portal electrónico de acceso específico para las plataformas o *softwares* desarrollados para este fin específico.

Además, la referida carga de fiscalización también es cuestionable en el aspecto jurisprudencial nacional. En Brasil ya hay casos en los que se considera ilegal imponer esta carga de fiscalización a las empresas, como se ve en los casos juzgados por el Tribunal de Impuestos y Tasas de São Paulo (TIT/SP), cuando los contribuyentes se consideran responsables tributarios por adquirir bienes de otros contribuyentes considerados no idóneos, precisamente porque la mencionada tarea de fiscalización de no idoneidad es deber de las autoridades fiscales.

---

## FOOTNOTES

---

63

Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf). Visto el 15/01/2022.

---

64

*Idem*, p. 53.

---

65

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, v. 16, n. 3, p. 13, dez. 2020. ISSN 2238-0604. Disponible en el siguiente link: <https://seer.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>. Visto el 15/12/2022.

---

66

*“Strike the appropriate balance between collecting relevant information without posing a disproportionate burden on digital platforms”.*

---

67

“Such action typically requires the platform to ensure: (i) that the non-compliant supplier complies with its VAT/GST obligations in line with the notice from the tax authority; or (ii) that the non-compliant supplier is removed from the platform. If the digital platform fails to take the appropriate action within this period, the tax authorities can decide to consider the platform as jointly and severally liable for the VAT/GST on any future sales made by the non-compliant underlying

supplier”. Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf), p. 63. Visto el 15/01/2022.

---

68

“In effect, this variation of joint and several liability model puts an onus on digital platforms to carry out due diligence (know-your-customer checks) on underlying suppliers by requesting VAT/GST registration numbers and carrying out checks to ensure these numbers are valid”. Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf), p. 64. Visto el 15/01/2022.

---

69

“This requires, however, that the digital platform has the legal and practical means to check whether a supplier is displaying a valid VAT/GST number associated with its business name (e.g. that taxpayer confidentiality rules do not limit the digital platform’s capability of checking the validity of underlying suppliers’ VAT/GST registration numbers in the taxing jurisdiction; available electronic data or similar means to check VAT/GST registration numbers)”. Disponible en el siguiente link: [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf), p. 64. Visto el 15/01/2022.

# Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

IV. La sujeción pasiva de las plataformas de "marketplace": el contribuyente, el responsable tributario y las nuevas vías

3. Sujeción pasiva de los "marketplaces" en Brasil: leyes estatales y el PL n.º 3.883 que establece la CBS

### 3. SUJECIÓN PASIVA DE LOS "MARKETPLACES" EN BRASIL: LEYES ESTATALES Y EL PL N.º 3.883 QUE ESTABLECE LA CBS

En Brasil, hemos visto intentos apresurados de aplicar estas recomendaciones de la OCDE (los estados impusieron deberes a las plataformas digitales, especialmente a los *marketplaces*) a las transacciones desarrolladas o intermediadas en el espacio virtual. Sin embargo, aunque se adoptaron la mayoría de los deberes establecidos en el informe "*The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*", no se observaron las demás disposiciones destinadas a evitar la imposición de cargas excesivas, especialmente los principios y directrices y la razonabilidad, el equilibrio y la no imposición de cargas innecesarias, sin perjuicio del incumplimiento de las propias normas nacionales (CF/88 y CTN).

Por ejemplo, citemos el inciso X del artículo 32 de la Ley del Estado de Paraíba n.º 6379/1996, modificada por la Ley n.º 11615/2019, que atribuía la responsabilidad tributaria solidaria a las 'plataformas informáticas' por la mera intermediación de las operaciones sujetas a la incidencia del ICMS, pero no dispuso sobre los medios operativos para el pago del ICMS:

Art. 32. Son responsables solidarios del pago del impuesto y respectivos incrementos legales:

(...)

X. Las empresas que, mediante aplicaciones, *softwares* y/o plataformas informáticas, actúen como intermediarias entre dos o más contribuyentes o entre contribuyentes y consumidores finales en operaciones y/o prestaciones de servicios sujetas al ICMS, cuando sean responsables de recibir y transferir los pagos realizados por dichas operaciones y/o prestaciones de servicios.

Párrafo único. La solidaridad a la que se refiere este artículo no implica un beneficio de orden.

Al respecto, destacamos la crítica del profesor Paulo Ayres Barreto<sup>70</sup>:

De manera totalmente diferente, la Ley del Estado de Paraíba no autoriza a la plataforma a realizar ninguna retención, no indica cómo se calcularía el tributo y tampoco prevé el tratamiento del importe retenido por el vendedor. La mayoría de los vendedores de bienes en el mercado alimentario son personas jurídicas sujetas al régimen del SIMPLES Nacional (Ley Complementaria n.º 123/2006), lo que significa que su ICMS no podría estar sujeto a la responsabilidad tributaria de terceros, ya que está incluido en el régimen simplificado, que solo excluye los regímenes de sustitución tributaria, la imposición en una sola fase y el pago anticipado del impuesto sobre

determinados bienes (LC n.º 123/2006, art. 13, VII/c §1.º, XIII, 'a').

Con respecto a la Ley n.º 16904/2019, del Estado de Ceará, hubo una atribución indebida de responsabilidad solidaria por la no emisión de facturas por parte del vendedor de bienes<sup>71)</sup> en las transacciones intermediadas por *marketplaces*:

Art. 17. Son responsables solidarios del pago del ICMS:

(...)

XI. El intermediario de las operaciones relacionadas con la circulación de bienes que promueva acuerdos de pago o que desarrolle actividades de *marketplace*, siempre que el contribuyente del ICMS no haya emitido un documento fiscal para cubrir la operación de circulación.

Lo que se podría deducir a partir de esta situación es que el legislador estatal posiblemente buscó la forma de que los *marketplaces* adoptaran políticas internas más estrictas con sus clientes-proveedores para evitar la evasión fiscal, ya que la plataforma podría ser considerada responsable en estos casos.

Sin embargo, como hemos visto, existen otros mecanismos (incluso más razonables) que garantizan esta finalidad, como la imposición del deber de realizar una 'concienciación fiscal' a los clientes de la plataforma (4.ª hipótesis comentada en el punto 4.2.2) o, hipotéticamente, una responsabilidad solo futura cuando el *marketplace* no colabore ('variación 1' de la JSL, comentada en el punto 4.2.2).

La mencionada legislación también puede criticarse porque en la presente situación no se verifica la existencia del interés común previsto en el inciso I del artículo 124 del CTN, ya que el *marketplace* solo intermedia la operación de compraventa, vale decir, no hay una pluralidad de vendedores que figuren en el mismo polo pasivo de la obligación tributaria. Tampoco se dan los requisitos del inciso II del artículo 124 del CTN, sin perjuicio de otros, como señala Paulo Ayres Barreto<sup>72)</sup>:

Por otra parte, esta hipótesis no se puede encuadrar en los artículos 124, II, o 128 del CTN ni en el artículo 5.º de la LC n.º 87/1996, ya que no se incumple el deber legal imputable a los operadores del *marketplace*, pues la eventual realización de una operación comercial sin la emisión de una factura es posterior a la actuación de los operadores del *marketplace*, que no tienen condiciones fácticas ni normativas para controlar la regularidad de la emisión de la documentación fiscal por parte de sus clientes, muchos de los cuales ni siquiera están obligados a hacerlo.

Se debe señalar que este razonamiento fiscal fue rechazado hace tiempo por la doctrina nacional, como se verifica en las lecciones del profesor Paulo de Barros Carvalho<sup>73)</sup>:

Nadie puede ser obligado a pagar el tributo sin haber realizado o participado en la realización de un hecho tributario definido así por la ley competente. Y la prueba *ad rem* de esta afirmación se encuentra en los numerosos ejemplos que ofrece el derecho positivo brasileño. Simplemente en todas las hipótesis de responsabilidad solidaria, previstas por el Código Tributario Nacional, en las que el coobligado no fue elegido en el marco de la concreción fáctica, propia del tributo, entra como tal por haber incumplido el deber que tenía que realizar.

Con respecto a las leyes estatales, también observamos que algunos Estados han atribuido la responsabilidad solidaria a las plataformas digitales por no proporcionar las informaciones de las transacciones de compra y venta intermediadas (inciso XII del artículo 17-E e inciso XIII del artículo 18-D de la Ley n. 11081/2020 del Estado de Mato Grosso; art. 10 de la Ley n. 13918/2009 del Estado de São Paulo).

Aunque creamos que en el actual contexto mundial no solo se tiene que tener presente la necesidad de cooperación fiscal entre los Estados-nación, sino también entre las autoridades fiscales y los contribuyentes<sup>74)</sup>, la exigencia de información a los actores del comercio



electrónico, como los *marketplaces*, debe ser considerada de forma cualitativa y cuantitativa, tal y como advierte la OCDE, para evitar distorsiones económicas, la ruptura de la neutralidad tributaria y la imposición de deberes no razonables a estos promotores de la nueva economía digital.

En este sentido, Paulo Ayres Barreto<sup>75)</sup> advierte que “la Administración Tributaria puede alegar que si no se entrega la información sobre las transacciones intermediadas hace imposible que el Fisco estatal recaude el ICMS de los contribuyentes reales, por lo que la única alternativa que le queda es atribuir la responsabilidad tributaria al administrador de la plataforma de *marketplace*. Este argumento parece ser sólido”.

No obstante, también se debe señalar que la actividad de intermediación realizada por los *marketplaces* no está sujeta al ICMS, sino al Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISSQN), tal y como se prescribe en el subapartado 10.05 de la Lista de Servicios anexa a la Ley Complementaria n.º 116/2003: “La mediación, corretaje o intermediación de bienes muebles o inmuebles, no comprendidos en otros artículos o subapartados, incluidos los realizados en el ámbito de las Bolsas de Productos y Futuros, por cualquier medio”.

En este sentido, son importantes las enseñanzas de Nádía Rubia Biscaia<sup>76)</sup>:

En otras palabras, la prescripción a quienes desarrollan actividades cuya naturaleza no se ajusta a la hipótesis de incidencia, y que, más aún, no revelan un interés común o vinculación con el hecho generador del ICMS, revela una perspectiva temeraria de imposición normativa y que desvirtúa la estructura lógica del sistema constitucional tributario. Y esto es así porque hay indicios de que la situación fáctica de los *marketplaces* se ajusta a la regla matriz de incidencia del Impuesto sobre Servicios.

En cuanto al PL n.º 3.883/2020<sup>77)</sup>, inciso II del artículo 72, que prevé la atribución de la responsabilidad tributaria por sustitución a las plataformas digitales extranjeras respecto del pago de la CBS en las operaciones de importación de servicios realizados por personas físicas, se critica la ausencia de una ley complementaria que disponga del asunto, a la luz de lo que prescribe el inciso III del artículo 146 de la CF/88:

Art. 72. Los responsables del pago de la CBS que grava la importación de servicios realizados por personas naturales son:

(...)

II. Las plataformas digitales a las que se refiere el artículo 6.º, domiciliadas en el extranjero, en relación con las transacciones realizadas a través de ellas.

En cuanto al origen y la justificación para atribuir dicha responsabilidad a las plataformas digitales, observamos que el ítem 16 de la exposición de motivos del PL n.º 3883/20 hace referencia expresa al Plan de Acción BEPS 1 y al contexto de su elaboración, lo que confirma nuestra posición sobre la influencia de las directrices publicadas por la OCDE en la legislación tributaria brasileña:

16. Las disposiciones de la CBS también siguen las recomendaciones de la OCDE con respecto a la adecuación del sistema de imposición del consumo a la economía digital. En el 2015, el informe de la Acción 1 del BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) destacó que, incluso con las dificultades de las administraciones tributarias para recaudar el impuesto sobre el valor añadido en las transacciones internacionales B2C (*Business to Consumer*), el principio del destino debe mantenerse para conservar la neutralidad en las transacciones entre países. Así, se mantuvo la tributación que gravaba las importaciones realizadas por los no contribuyentes y se atribuyó la responsabilidad del pago a los proveedores extranjeros (origen). Esta medida fue acompañada por la directriz de simplicidad para el registro de plataformas digitales u otros proveedores de servicios e intangibles en Brasil.

Sin embargo, al igual que en el caso de las leyes estatales, la ausencia de una ley

complementaria que aborde el tema de la responsabilidad tributaria invalida claramente cualquier cobro tributario contra los *marketplaces*. Por lo tanto, se espera que las controversias sean resueltas por el Poder Judicial a la luz de lo establecido en la Constitución Federal y la legislación complementaria.

---

## FOOTNOTES

---

70

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020, pp. 625-650.

71

Los estados de Mato Grosso (Ley n. 10.978/2019, art. 18) y Bahía (Ley n. 14.183/2019, 6.ª) emitieron leyes en el mismo sentido.

72

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020, pp. 625-650.

73

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 401.

74

FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. A transparência fiscal internacional e as trocas automáticas de informações: o FATCA e o CRS. In CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi; GOMES, Edgar Santos; PEPE, Flávia Cavalcanti; GODOY, Gustavo Teixeira (orgs.). *Estudos de Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 3, 2019.

75

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 45. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2020, pp. 625-650.

---

BISCAIA, Nádía Rubia. A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48. São Paulo: IBDT, 2.º semestre 2021, p. 390.

---

Disponível en el siguiente link: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2305587>. Visto el 15/01/2022.

# Revista Quincena Fiscal

Año 2022

Número 20 NOVIEMBRE (2022)

Estudios

3. Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los "marketplaces" en el ordenamiento tributario brasileño (ALLAN GEORGE DE ABREU FALLET y AIRTON FREITAS FEITOSA FILHO)

V. Conclusiones

## V. CONCLUSIONES

El comercio de bienes físicos de bajo valor, que anteriormente no estaba gravado en la Unión Europea (rango de exención de 150 euros) y en Brasil (rango de exención de 50 dólares) debido a una política fiscal desarrollada en el contexto de una economía que aún no contaba con una actuación global de *marketplaces*, se ha convertido en el centro de atención de los gobiernos locales y las organizaciones internacionales.

En este contexto, partiendo del análisis de la Directiva 2017/2455 del Consejo de la Unión Europea y del informe de la OCDE denominado "*The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*", en el que se recomienda nuevos estándares de tratamiento tributario a las plataformas digitales, se puede percibir de forma sencilla que el comercio de bienes y servicios a través de *marketplaces* es la nueva realidad de la economía digital y el nuevo foco gravable de las autoridades fiscales.

La forma de gravarse a los *marketplaces* ha sido analizada por los expertos de todo el mundo. También se analizaron la responsabilidad tributaria de estas plataformas digitales, la diferencia entre sus distintos modelos, y cómo podrían ayudar a las autoridades tributarias en la inspección y recaudación de los tributos debidos.

En este sentido, la legislación brasileña ha descontextualizado claramente la tributación y la responsabilidad de las operaciones efectivamente realizadas por los *marketplaces*, ya que ha impuesto cargas irrazonables a estas empresas y sin observar las directrices mundiales (OCDE) y nacionales (Constitución Federal y CTN) sobre el tema.

Es evidente que Brasil cuenta con reglas específicas para la atribución de la responsabilidad tributaria solidaria a los contribuyentes. No es suficiente que la legislación se promulgue en consonancia con las nuevas normas internacionales para que se considere válida, ya que el deber de cumplir con las normas internas es ineludible.

Por lo tanto, está claro que la estructura tributaria brasileña vigente no está preparada para cubrir, con el debido tecnicismo, la responsabilidad tributaria de los *marketplaces*, puesto que va en contra de la preocupación mundial y del esfuerzo del Gobierno Federal por la adhesión del país a la OCDE.

Por consiguiente, no defendemos una no tributación de las operaciones realizadas por los *marketplaces*, sino una tributación compatible con la Constitución y la legislación complementaria, lo que no se produjo en los ejemplos legislativos analizados en este artículo.

Se destaca que el gran desafío del Sistema Tributario es cumplir con sus funciones de

financiación de las políticas públicas con la mínima injerencia en las decisiones comerciales y económicas. Así, la tributación/responsabilidad debe ser la más neutra posible, dadas las pautas establecidas por el principio de neutralidad fiscal, y no puede representar un elemento fundamental de selección del contribuyente en sus elecciones empresariales<sup>78</sup>.

Por último, debido al carácter disruptivo inherente a los *marketplaces*, la materia está en constante evolución y por ello la legislación debe evolucionar para acompañar los rápidos cambios derivados de la digitalización de la economía sin provocar distorsiones tributarias que perjudiquen la neutralidad y obstaculicen el desarrollo económico.

---

## FOOTNOTES

---

78

FALLET, Allan George de Abreu. A importação de software no Brasil e o Parecer Normativo SF n.º 01/17: a discrepância entre as diretrizes nacionais e mundiais e a inconstitucionalidade do entendimento do Município de São Paulo. In SAUNDERS, Ana Paula (org.). *Estudos de Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 2, 2018, p. 419.