

# **O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal**

*Luís Aires (\*)*

---

\* Jurista, Mestre em Direito Fiscal pela Universidade Católica Portuguesa e Mestrando em Contabilidade e Finanças pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

**Resumo:** com o seu potencial para galvanizar economia, a transformação digital está bastante patente nas agendas globais, pois deu lugar a uma economia digital que coloca em causa a nossa conceção sobre o que é a criação de valor no mundo moderno. Isto leva a que os ganhos de produtividade gerados pela economia digital não se traduzam em receitas fiscais suplementares para os Estados.

Perante esta situação, observamos hodiernamente situações de criação de meios monetários alternativos, empresas que operam exclusivamente no mundo digital, ativos intangíveis, entre outras situações. Este novo mundo suscita grandes dúvidas e uma elevada complexidade, exigindo agilidade por parte dos Estados em adaptarem as suas regras de tributação, pois dentro de um quadro de alguma volatilidade os Estados têm perdido receitas fiscais decorrente dos lucros que não são tributados.

No presente trabalho o autor propõe-se a abordar a temática da digitalização da economia, os desafios tributários que emergem desta e os trabalhos que têm vindo a ser feitos tanto pela OCDE como pela União Europeia nesta matéria.

**Palavras-chave:** economia digital; OCDE; União Europeia; BEPS.

\*

**Abstract:** with its potential to galvanize economics, digital transformation is becoming a patent on global agendas because it has given rise to digital economy that is at issue in our conception of what is a creation of value in the modern world. This means that the productivity gains generated by the digital economy do not translate into additional tax revenues for the states.

Faced with this situation, we are currently seeing situations of creation of alternative monetary means, companies that operate exclusively in the digital world, intangible assets, among other situations. This new world raises great doubts and a high complexity, demanding agility on the part of the States in adapting its rules of taxation, because within a frame of some volatility the States have lost fiscal revenues from the profits that are not taxed.

In the present work the author proposes to address the issue of the digitalization of the economy, the tax challenges that emerge from it and the work that has been done by both the OECD and the European Union in this matter.

**Keywords:** digital Economy; OECD; European Union; BEPS.

## 1. A Digitalização e o Advento de um Novo Mundo

A adaptação à mudança é a chave da sobrevivência de todas as espécies, atualmente isto torna-se um axioma perante a mudança que enfrentamos com a revolução digital<sup>1</sup>, na qual os intangíveis possuem uma importância cada vez maior nas trocas comerciais levantando sérios desafios de adaptação com a emergência de transações puramente digitais<sup>2</sup> em que “*sinais estão efetivamente a vender sinais*”<sup>3</sup>

A digitalização pode ser definida como a conversão de um sinal analógico que transmite informação (som, imagem ou textos impressos) para um sistema binário<sup>4</sup>. A transformação digital é considerada como a mudança económica mais disruptiva desde a revolução industrial<sup>5</sup>, tira partido das possibilidades oferecidas pela tecnologia para impulsionar as empresas, de forma a gerar impacto em todo o ecossistema, incluindo os trabalhadores, clientes, fornecedores e demais parceiros. Através da digitalização as empresas procuram melhorar os modelos de negócios existentes criando novas fontes e receita, ou substituir os antigos modelos de negócios que utilizam por outros mais modernos<sup>6</sup>.

Todavia, quem se recusar a mudar, acaba invariavelmente por ficar a perder, uma vez que a digitalização origina uma “*destruição criativa*”<sup>7</sup>, pois a recombinação

<sup>1</sup> Yariv Brauner, “*Taxing the digital Economy Post-Beps, Seriously*”, Intertax, Vol. 46, Issue 6 & 7, 2018. P. 462.

<sup>2</sup> Yariv Brauner (2018), *op. cit.*, p. 462.

<sup>3</sup> Charles I. Kingston, “*The David Tillinghast Lecture: Taxing the Future*”, Tax L. Rev. 641, 1996, p. 51.

<sup>4</sup> OECD (2017), *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en> p. 24.

<sup>5</sup> Patricia Hofmann & Nadine Riedel, “*Comment on J. Becker & J. Englisch, ‘Taxing Where Value is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?’*”, Intertax, Vol. 47, 2019, pp. 172-175.

<sup>6</sup> Sobre esta questão veja-se, OECD, “*Stimulating digital innovation and inclusiveness: The role of policies for the successful diffusion of ICT*”, OECD Digital Economy Papers, n.º 256, OECD Publishing Paris, 2016.

<sup>7</sup> Este processo de “destruição criativa” sintetiza os constrangimentos relacionados como a evolução da atividade económica. De acordo com esta teoria, um modo de fazer, um produto ou uma tecnologia, substitui o anterior, tornado obsoleto. Por conseguinte, para que o “novo” seja incorporado no mundo empresarial ou na sociedade, há sistemas ou processos que têm que ser substituídos. Para que uma inovação ocorra, algo tem que deixar de existir. Joseph A. Schumpeter, “*Capitalism, Socialism and Democracy*”, Harper & Brothers, 1942.

de fatores de produção suplanta e destrói estruturas antigas e modelos de negócios tradicionais.

A digitalização é relevante para todos os setores, ainda que o seja em diferentes graus e velocidades. Quem espera que o setor em que atua fique alheio à digitalização sem fazer nada, está a arriscar, isto porque nenhum setor está incólume. A variação decorre do grau de gravidade e do tempo que determinado modelo de negócio vai demorar até se tornar obsoleto<sup>8</sup>.

Em Junho de 2016, o G20<sup>9</sup> reconheceu que a transformação digital que tem vindo a decorrer nas últimas décadas está a alcançar toda a economia e a sociedade em vários países, com infraestruturas digitais praticamente desenvolvidas na zona da OCDE. O acesso à internet por parte da população mundial aumentou de 4% para 40% em apenas 20 anos, de tal forma que economias emergentes estão cada vez mais a utilizar tecnologias digitais em áreas desde o *E-commerce*, agricultura até à banca<sup>10</sup>.

Saliente-se que a OCDE tem em marcha um projeto designado “*Going Digital: Making the Transformation Work for Growth and Well-being*”<sup>11</sup>, criado em Janeiro de 2017 para apoiar os legisladores na compreensão a transformação digital que está a ter lugar a fim de se criarem políticas para permitir que as economias e respetivas sociedades possam prosperar num mundo cada vez mais digital onde os dados são o novo petróleo<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Jürgen Meffert e Pedro Mendonça, “*Digital@Scale*”, Editora Planeta, 2017, pp. 15-18.

<sup>9</sup> OECD (2016a), “*Meeting the policy challenges of tomorrow’s digital economy*”, disponível em: <http://www.oecd.org/internet/ministerial/>

<sup>10</sup> OECD (2017), *op. cit.*, p. 22.

<sup>11</sup> Para mais desenvolvimentos veja-se a pagina virtual disponível em: <https://www.oecd.org/going-digital/project/>

<sup>12</sup> OECD, “*Going Digital in a Multilateral World, Meeting of the OECD Council at Ministerial Level*”, Paris, 2018.

### 1.1. Características da Economia Digital

A economia digital não é algo novo, mas antes, é a evolução de modelos de negócios já existentes, produtos e serviços<sup>13</sup>, é o resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação desencadeado pelo desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação (“TIC”)<sup>14</sup>, levando a que estas se tenham tornado mais baratas, mais poderosas e amplamente padronizadas.

Estas tecnologias deram azo a uma melhoria nos processos negociais inovando uma panóplia de sectores da economia, permitindo a emergência de uma série de novas tendências e desenvolvimento de novos negócios, que se têm vindo a revelar bastante influentes, visível por exemplo, na faculdade que as empresas têm de poderem vender os seus produtos de forma remota a clientes situados em mercados estrangeiros<sup>15</sup>. As TIC assumem um papel extremamente relevante quando se fala de globalização, tendo esta sido gerada e desenvolvida por mor dos avanços tecnológicos. A era da globalização é uma era de revoluções tecnológicas e comunicacionais, onde o conhecimento é o núcleo fundamental<sup>16</sup>.

A economia digital faz parte da própria economia<sup>17</sup> e apesar do desenvolvimento exponencial das TIC, torna-se difícil dar uma definição concreta daquilo que pode ser considerado como economia digital<sup>18</sup>. Todavia, é possível apontar-lhe algumas características<sup>19</sup> tais como, mobilidade, efeitos na rede, a

---

<sup>13</sup> Alessandro Turina, “Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy?”, Intertax, Vol. 46, 2018, p. 495-519.

<sup>14</sup> Sobre a economia digital veja-se, OECD, “Measuring the Digital Economy: A New Perspective”, OECD Publishing, Paris, 2014.

<sup>15</sup> H. M. Treasury, “Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper Update”, HMRC, Março, 2018.

<sup>16</sup> Rita Calçada Pires, “Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades.” Coimbra, Almedina, 2011, pp. 46-47.

<sup>17</sup> OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report”, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 11.

<sup>18</sup> A. Báez & Y. Brauner, “Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, IBFD White Paper, 2 de Fevereiro 2015, p. 11.

<sup>19</sup> European Commission, “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, European Union, 2014, pp. 11-13; OECD (2015), *op.cit.*, pp.64-74.

importância dos dados, modelos de negócio multilaterais, tendência para o monopólio ou oligopólio, bem como a volatilidade.

#### **1.1.1. Mobilidade**

A mobilidade dos intangíveis (dos quais a economia digital depende fortemente) é um elemento central na criação de valor e no desenvolvimento das empresas na era digital. Por sua vez, a mobilidade decorre também dos utilizadores promovida pelo avanço das TIC, pois estes possuem a capacidade de desenvolver as suas atividades comerciais remotamente, isto faz com que seja difícil identificar a identidade e localização dos utilizadores.

#### **1.1.2. Efeitos na Rede**

Estes efeitos de rede traduzem-se nas decisões dos utilizadores e no impacto direto no benefício recebido por outros utilizadores. Os efeitos de rede são decisivos para os modelos de negócios que operam na economia digital, pois a sua maior ou menor influência determina que uma determinada empresa possa ter uma posição dominante ou pelo contrário, que esteja abaixo da linha de água. Alguns efeitos de rede decorrem da utilidade marginal dos utilizadores entre si, pois quanto mais utilizadores existem, maior é o valor criado<sup>20</sup>.

#### **1.1.3. Importância dos Dados**

Com o desenvolvimento das TIC, houve uma redução de custos de armazenamento de dados e de análise, originando por sua vez, uma redução nos custos de transações e no aumento do volume destas. Por conseguinte, com mais dados, é possível analisar o comportamento do consumidor, permitindo demarcar determinados produtos específicos para os utilizadores<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> OECD (2015), *op.cit.*, p. 71.

<sup>21</sup> Conceição Gamito, Joana Branco Pires e Filipe Cunha Marques, “*Digital Economy: the quest for a perfect solution*”, International Taxation: New Challenges, Universidade do Minho – School of Law, 2017, pp. 11-41; DDMI (Data Driven Marketing Institute), “*The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation and Efficiency in the U.S. Economy*”, DMA, 2013.

#### 1.1.4. Modelos de Negócios Multilaterais

Um modelo de negócio multilateral é um negócio que permite a interação de vários grupos de pessoas distintas através de uma plataforma virtual que serve de intermediário<sup>22</sup>. Um exemplo disto são os serviços de *streaming*, onde as operadoras afastam a possibilidade do pagamento normal pela fruição dos seus serviços, o que permite atrair mais utilizadores, ao mesmo tempo que auferem rendimentos pela exibição de anúncios. Os modelos de negócios multilaterais caracterizam-se essencialmente por: (i) cada grupo de utilizadores é consumidor (com maior ou menor magnitude) da plataforma digital multilateral; e (ii) é permitida uma interação direta entre ambos os lados (consumidores e vendedores)<sup>23</sup>.

#### 1.1.5. Tendência para o monopólio ou oligopólio

Esta tendência para o monopólio ou oligopólio verifica-se nomeadamente em alguns tipos de mercado onde uma empresa é a primeira a operar e a combinação dos efeitos de rede e de baixos custos permitem que essa empresa obtenha uma posição dominante num curto espaço de tempo<sup>24</sup>. Para além disso, isto pode ainda ser potenciado com a compra ou venda patentes, para a exploração de algo inovador em determinado mercado, levando a que a empresa reafirme a sua posição de dominância.

---

<sup>22</sup> Para mais desenvolvimentos sobre esta questão veja-se, Pierre Collin e Nicolas Colin, “*Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*”, Ministère de l’économie et des finances, 2013, pp. 21-23; David S. Evans, “*Platform Economics: Essays on Multi-Sided Business*”, Competition Policy International, 2011, disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1974020](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1974020) ; “*The Antitrust Analysis of Multi-Sided Platform Businesses*”, NBER Working Paper No. w18783, 2013, disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2214252](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2214252)

<sup>23</sup> OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris, p. 14. Disponível em: [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)

<sup>24</sup> OCDE (2015), *op. cit.*, p. 73.

### 1.1.6. Volatilidade

Quando as empresas iniciam a sua atividade no mundo digital, não necessitam de grande capital uma vez que os custos associados à distribuição de bens são praticamente inexistentes e não é necessária a existência de um lugar físico para poderem operar, são empresas em que o *status quo* não existe, desde logo porque por efeito da “Lei de Moore”<sup>25</sup>, as estruturas técnicas sofrem uma mutabilidade elevada em termos de evolução e com custos de utilização baixos, ao mesmo tempo que permite uma evolução exponencial, evita que se observe uma estagnação nos novos modelos de negócios que trabalham no ambiente digital. Apesar do acesso a este tipo de mercado ser fácil, a manutenção de uma empresa com uma posição dominante revela-se particularmente difícil.

Esta volatilidade foi referenciada pela OCDE no seu relatório, pois as poucas companhias que mantiveram sucesso a longo prazo habitualmente fizeram-no investindo recursos substanciais na investigação e na aquisição de *start-ups* com ideias inovadoras, lançando novas funcionalidades (nos produtos pré-existent) e novos produtos, avaliando e modificando de forma contínua os seus modelos de negócios de forma a consolidar a sua posição de mercado e manter o seu domínio<sup>26</sup>.

## 2. Obsolescência do Comércio Tradicional perante a Emergência dos Novos Modelos de Negócios

A digitalização veio alterar o comportamento e as expectativas dos consumidores, levando à destruição dos modelos de negócios tradicionais e redefinindo setores. A chamada “Indústria 4.0”<sup>27</sup> veio revolucionar a produção

---

<sup>25</sup> Regra empírica que surgiu em 1965 por Gordon Earl Moore, regra esta que determina uma duplicação a cada 18 meses da capacidade dos chips processadores ao mesmo tempo que o custo dos mesmos se mantem inalterado. Gordon E. Moore, “*Cramming More Components onto Integrated Circuits*”, *Electronics*, 19 de Abril, 1965, pp. 114-117.

<sup>26</sup> OCDE (2015), *op. cit.*, p. 73.

<sup>27</sup> “Indústria 4.0” ou a “Quarta Revolução Industrial” é impulsionada pelas tecnologias inovadoras que causam efeitos profundos, quer nos sistemas de produção quer nos modelos de negócio. Apesar de ainda ser muito embrionária, já estamos a assistir aos seus primeiros passos através da convergência das tecnologias digitais, físicas e biológicas, cujo derradeiro fim será a automatização total e independente da produção humana. O fundamento básico da Indústria 4.0 sustenta que, através da interligação das máquinas, sistemas de produção e equipamentos, as empresas tenham



afetando os fundamentos de setores inteiros. Portanto, as empresas que ainda se encontram a operar com meios analógicos não podem perder mais tempo para entrar na era digital sob pena dos seus negócios se tornarem obsoletos, pois os consumidores querem tudo, a qualquer hora e em qualquer lugar (veja-se o exemplo das *start-ups*<sup>28</sup> que dão resposta às necessidades dos clientes e que muitas vezes crescem de uma forma explosiva).

O comércio tradicional caracteriza-se fundamentalmente por ser constituído por micro ou pequenas empresas (pequenas lojas de retalho e mercearias), tendo os proprietários pouca literacia informática, o que proporciona uma dificuldade acrescida com as TIC. Os consumidores, que cada vez mais têm um fascínio pelo mundo virtual, influenciando a economia do mundo real, de tal forma que as empresas que não se adaptarem à drástica mudança no comportamento de compra e de procura por parte dos clientes arriscam-se a perder a fidelização dos mesmos, pois uma das características do *E-commerce* é o facto de que este se desenvolve sobretudo em “lojas virtuais”, em que os *smartphones* e *tablets* se convertem numa espécie de painel de controlo pessoal permitindo a realização das transações sem a necessidade da presença física do cliente na loja.

Até mesmo a separação entre as empresas que vendem para clientes empresariais (B2B) e as que vendem para consumidores finais (B2C) se está a tornar obsoleta, surgindo um novo conceito, B2B2C (ou *E-commerce* descentralizado)<sup>29</sup>.

---

a capacidade de criar redes inteligentes ao longo de toda a cadeia de valor, e assim, controlar e comandar os processos de produção de forma independente. Para mais desenvolvimentos sobre este tema veja-se, Luís Mira Amaral, “O conceito de reindustrialização, Indústria 4.0 e a política industrial para o século XXI.”, Ciclo de debates CIP 2016 – Política Industrial para o séc. XXI, 2016; António Brochado Correia, “Indústria 4.0 – Construir a empresa digital”, PWC, 2016, disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/temas-actuais/industria-40.html>; Tim Stock e G. Seliger, “Opportunities of Sustainable Manufacturing in Industry 4.0”, Berlin, Elsevier, 2016; Y. Ménière, I. Rudyk & J. Valdes, “Patents and the Fourth Industrial Revolution – The Inventions Behind digital Transformation”, EPO, 2017; R. Geissbauer, J. Vedso & S. Schrauf, “2016 Global Industry 4.0 Survey, Industry 4.0 Building the digital Enterprise”, PWC, 2016, pp. 5-8.

<sup>28</sup> Uma *start-up* não é uma empresa recente no tempo, mas sim uma empresa que, por interação com o ambiente digital, retende atingir um crescimento rápido da sua quota de mercado. Pierre Collin e Nicolas Colin, *op. cit.*, p. 9, nota de rodapé 27.

<sup>29</sup> Este conceito surge graças à digitalização, pois muitas empresas B2B expandem os seus modelos de negócios abordando também os consumidores finais, criando assim o B2B2C (*Business to Business to Consumer*). Dentro do universo *E-commerce*, um dos mais bem-sucedidos exemplos de

De seguida iremos elencar alguns dos modelos de negócio que surgiram decorrentes da digitalização<sup>30</sup>.

### 2.1. Comércio Eletrónico

Comércio eletrónico ou simplesmente *E-commerce* é um conceito que pode ser aplicado a qualquer tipo de negócio ou transação comercial. O processo implica que, tal como numa venda tradicional, se efetue uma transferência de informação. A questão é que neste meio essa transferência acontece na Internet. Em suma trata-se de uma forma de comércio em que a atividade comercial é levada a cabo através de meios eletrónicos.

Hodiernamente, o *E-commerce* praticamente não tem fronteiras comerciais que o possa restringir (pois a inexistência de barreiras como o tempo e distância mudam tudo e fazem do *E-commerce* uma opção preferencial em muito casos) abrangendo uma panóplia de diferentes negócios, desde *sites* de comércio de retalho destinado a consumidores finais, a *sites* de leilões, *sites* de vendas de usados até *sites* de “economia de partilhada” (tal como a Uber ou a Zipcar)<sup>31</sup>.

Este tipo de comércio emergente da globalização e da digitalização tem vindo a crescer de uma forma exponencial e prevê-se que esta taxa de crescimento se mantenha e inclusivamente, que este processo seja acelerado. As residuais barreiras que ainda existem entre o comércio tradicional e o eletrónico

---

B2B2C são os *marketplaces* (veja-se o caso do Ebay, Amazon ou Airbnb). Em que uma empresa teoricamente do tipo B2B agrega diferentes *E-commerces* de forma a garantir maior fluxo de clientes bem como um maior grau e oferta e aumento de competitividade.

<sup>30</sup> Por razões de síntese não iremos fazer uma lista completa, para tal, sugere-se a consulta de, OECD (2015), *op. cit.*, pp. 54-64; European Commission (2014), *op. cit.*, pp. 21-23; Conceição Gamito (2017), *op. cit.*, pp. 15-19. Relativamente às características transversais aos modelos de negócios decorrentes da digitalização, veja-se, OECD (2018) *op. cit.*, pp. 51-60. Para um maior aprofundamento sobre os modelos de negócios digitais veja-se, Lisa Spinosa & Vikram Chand, “A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?”, *Intertax*, Vol. 46, 2018, pp. 477-478; Marcel Olbert, Christoph Spengel & Ann-Catherin Wemer, “Measuring and Interpreting Countries’ Tax Attractiveness for Investments in Digital business Models”, *Intertax*, Vol. 47, 2019, pp. 148-160.

<sup>31</sup> Sobre a definição de “economia partilhada” veja-se, G. Beretta, “Taxation of Individuals in the Sharing Economy”, *Intertax* 45(1), 2017.

vão esbater-se ainda mais, ao ponto de se tornar desnecessário fazer uma distinção entre ambos<sup>32</sup>.

## 2.2. Serviços de Pagamento

O *E-commerce* é fortemente dependente da utilização de serviços de pagamento *online*, em que as entidades prestadoras atuam como intermediários entre o vendedor e o comprador, aceitando os pagamentos efetuados por este através de cartões de crédito, débito direto ou transferências bancárias, depositando esses pagamentos na conta do vendedor.

Todavia a problemática das transações *online* (principalmente nas transações C2C –*Consumer to Consumer*–) prende-se com a relutância dos consumidores em facultar os dados dos seus cartões de crédito quando efetuam uma compra, pois é requerido sempre algum grau de confiança e estes desconhecem a identidade do vendedor<sup>33</sup>. Isto gerou uma oportunidade de negócio para a proliferação destes serviços, em que as entidades responsáveis pela criação de serviços de pagamentos *online* vieram ajudar a mitigar a preocupação dos consumidores facultando uma via segura para que possam efetuar o pagamento das transações sem que seja necessária a partilha de informações bancárias entre as partes. Exemplos das várias empresas que prestam este tipo de serviços temos a *Paypal*, *Apple Pay* ou *MB Net*<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Para mais desenvolvimentos sobre *E-commerce* veja-se, OECD, “*Recommendation of the Council on Consumer Protection in E-commerce*”, OECD, Paris, 2016; World Trade Organisation, “*E-Commerce in Developing Countries: Opportunities and Challenges for Small Medium-Sized Enterprises*”, World Trade Organisation, Geneva, 2013; OECD (2015), *op. cit.*, pp. 55-57; R. Doernberg, “*How Electronic Commerce Works*”, 13 Tax Notes, 1997; Joaquim Hortinha, “*e-Marketing*”, Edições Sílabo, Lda., Lisboa, Janeiro, 2001. pp. 189-211.

<sup>33</sup> OECD (2017), *op. cit.*, p. 22.

<sup>33</sup> Sobre esta questão veja-se, OECD, “*Protecting and Empowering Consumers in the Purchase of Digital Content Products*”, OECD Digital Economy Papers, n.º 219, OECD Publishing Paris, 2013; OECD, “*Report on Consumer Protection in Online and Mobile Payments*”, OECD Digital Economy Papers, n.º 214, OECD Publishing Paris, 2012.

<sup>34</sup> A economia digital permitiu o aparecimento de moedas virtuais (dinheiro digital que mais não é do que a representação de dinheiro fiduciário sem suporte físico) que podem ser utilizadas para comprar bens e serviços desde que possam ser aceites como formas de pagamento. A mais famosa destas moedas virtuais é a Bitcoin, que à semelhança de outras moedas virtuais, é efetivamente aceite como meio de troca em transações comerciais e apesar da sua capacidade para funcionar

### 2.3. Publicidade online

As empresas especializadas neste tipo de publicidade utilizam a internet como veículo para fazer passar as suas mensagens de *marketing*. Isto possibilita uma série de vantagens, sendo a mais proeminente, o facto de ser possível monitorizar as preferências dos consumidores e dessa forma criar uma determinada publicidade de forma a que esta se torne mais eficiente<sup>35</sup>.

A publicidade *online* está a ter um ritmo de crescimento estonteante, tanto em termos monetários como em termos de número de visualizações no mercado, estimando-se que a curto prazo ultrapasse a publicidade tradicional (a que usualmente é feita nos canais de televisão e rádio)<sup>36</sup>.

### 2.4. Computação em Nuvem

Quando se fala em computação em nuvem, trata-se da possibilidade de poder aceder a arquivos e outro tipo de dados bem como executar uma miríade de tarefas pela Internet. Isto permite que não seja necessária a instalação de programas seja no computador, *smartphone* ou *tablet* para poder aceder a esses dados, uma vez que os mesmos estão armazenados numa “nuvem”, isto é, numa rede, basta que para isso se tenha conexão à Internet (veja-se o caso da a Dropbox, ou do Skydrive)<sup>37</sup>.

---

como reserva de valor não ser unanimemente reconhecida devido à grande volatilidade do seu preço, possui todas as restantes propriedades do dinheiro, nomeadamente, funciona como unidade de contagem, é durável, é transportável, é divisível e fungível. Sobre a Bitcoin veja-se, Antonopoulos, A. M., “*Mastering Bitcoin*”, 2nd Edition, California: O’Reilly, 2017; Champagne, P., “*The Book of Satoshi: The Collected Writings of Bitcoin Creator Satoshi Nakamoto*”, United States of America: e53 Publishing LLC, 2014; Narayanan, A., Bonneau., “*Bitcoin and Cryptocurrency Technologies: A Comprehensive Introduction*”, Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 2016.

<sup>35</sup> OECD (2015), *op. cit.*, pp. 58-59; A. Pussak, “*The Income of the 21st Century, Online Advertising as a Case Study for the Implications of Technology for Source-Based Taxation*”, Tul. J. Tech. & Intel. Prop., 2013, p. 16; César Frazão e João Kepler, *Vendas na Era Digital*, 4Estações-Editora, Lda, 2015.

<sup>36</sup> PricewaterhouseCoopers, “*Global Entertainment and Media Outlook: 2015-2019*”, 2015.

<sup>37</sup> Para mais desenvolvimentos sobre este tema veja-se, A. Bal, “*The Sky’s the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*”, Bull. Int’l Tax’n 68(9), 2014; P. Gupta, “*Cloud – A Technological Odyssey*”, Asia-Pac, Tax Bull. 20(5), 2014; P. Maesova & B. Klimova, “*Investment Evaluation of Cloud Computing in the European Business Sector*”, Applied Econ. 47(36), 2015; K. C. Haug, T. Krestschmer & T. Strobel, “*Cloud Adaptiveness Within Industry Sectors – Measurement and Observations*”, Telecomm. Pol’y 40(4), 2016.

As vantagens proporcionadas pela computação em nuvem são muitas. Uma delas (talvez a mais impactante para a maior parte das pessoas) é desnecessidade de ter uma máquina potente, uma vez que tudo é executado em servidores remotos.

No entanto, nem tudo são flores, desde logo porque o armazenamento nas “nuvens” também gera desconfiança, principalmente no que se refere à segurança. Afinal, visa-se a manutenção de informações importantes num ambiente virtual e não são todas as pessoas que se sentem à vontade com isso.

Deve-se ressaltar também que, como há a necessidade de aceder a servidores remotos, é primordial que a conexão com a internet seja estável e rápida, principalmente quando se trata de *streaming* e jogos. E tendo em consideração que os servidores ficam em lugares distantes, uma Internet instável ou de baixa velocidade é prejudicial para o pleno aproveitamento da tecnologia.

Contudo, não há dúvidas que a computação em nuvem é uma realidade cada vez mais sólida. Nos últimos anos, grandes empresas têm dado bastante atenção a esta tecnologia e tudo nos faz crer que isso irá continuar<sup>38</sup>.

### **3. A Tarefa Hercúlea de Adaptação dos Sistemas Fiscais à Era Digital**

A digitalização possui o potencial para melhorar substancialmente a capacidade de execução fiscal, pois como se sabe, tanto a sociedade quanto os sistemas fiscais estão em constante mutação, tendo o processo de globalização acelerado o seu ritmo e introduzido um maior grau de complexidade na sociedade e nos fenómenos tributários.

Perante o atual contexto de globalização económica, potenciado pelas TIC, verifica-se uma inadequação e desajustamento dos sistemas tributários, visível desde logo pelas lacunas existentes em termos de tributação dos rendimentos

---

<sup>38</sup> Para uma análise mais aprofundada veja-se, Vieira de Almeida & Associados e Microsoft Portugal, “Cloud, a Lei e a Prática – guia e perguntas frequentes”, Almedina, 2016; OECD (2015), *op. cit.*, pp. 59-61.

empresariais a nível internacional<sup>39</sup>. Portanto, cada país procura introduzir medidas fiscais necessárias ao desenvolvimento económico-social do seu território, sempre tendo em vista a preservação das respetivas bases tributárias, a competitividade das suas empresas e a atração do investimento estrangeiro, sem deixar de procurar a coexistência com outros Estados, aprofundando a integração económica, como sucede no caso da União Europeia<sup>40</sup>.

O grande aumento das transações digitais deve-se, parcialmente, aos baixos custos associados às mesmas. O valor do mercado digital continua a crescer a um nível imensurável, resultando na criação de empresas multinacionais na esfera digital que obtêm uma posição global bastante considerável num curto espaço de tempo<sup>41</sup>. Portanto, perante este panorama é necessário que os Estados tributem os rendimentos (mais concretamente o valor gerado) que decorrem destas atividades, sempre em linha com um critério de proporcionalidade relativamente aos interesses globais dos operadores económicos que atuam no mundo digital e aos benefícios que daqui retiram.

O crescimento de impostos de equalização/compensatórios (*equaliation levies*) proporciona um maior grau de incerteza associado também a elevados encargos burocráticos por parte dos contribuintes ao mesmo tempo que fragiliza o sistema de acordos fiscais existente entre os diversos Estados<sup>42</sup>.

A digitalização não afeta a natureza destes problemas, ela irá sim, exacerbá-los na medida em que facilita a internacionalização de todos os aspetos de negócios empresariais. Primeiro, porque a digitalização beneficia o estabelecimento de empresas multinacionais em diferentes países, permitindo que através da rede de

---

<sup>39</sup> M. P. Devereux & J. Vella, "Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century?", 35(4) Fiscal Stud. Vol. 449, 2014.

<sup>40</sup> Marques, P. N., "Direito Internacional Tributário Contemporâneo: A Aplicação da Lei no Espaço à Luz da Constituição, do Direito Europeu e do Direito Comparado". Revista Portuguesa de Contabilidade, Março de 2016, pp. 280-281.

<sup>41</sup> Anandapamanbhan Unnikirishnan & Meyyappan Nagappan, "Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice", Intertax, Vol. 46, 2018, p. 521.

<sup>42</sup> M. Olbert & C. Spengel, "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", World Tax, Janeiro, 9(1), 2017, pp. 3-46; G. Kofler, G. Mayr & C. Schlager "Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach", Eur. Tax, n.º 123, 58(4), 2018.

comunicações que existe atualmente seja fácil gerir as empresas a partir de diferentes locais. O que levanta sérios problemas em termos fiscais, tornando bastante difícil tributar os rendimentos destas empresas de forma coerente e satisfatória para todos os países envolvidos<sup>43</sup>. Em segundo lugar a digitalização permite uma fácil transferência de lucros para jurisdições fiscalmente mais favoráveis. E por último, permite que uma empresa possa operar num determinado país tendo muitas vezes uma presença física mínima, ou até mesmo inexistente, de forma a poder vender os seus produtos aos consumidores<sup>44</sup>.

Neste contexto, os Estados devem adaptar-se às novas formas de atividade económica geradas num mundo cada vez mais digital e que apresenta desafios para a mobilização da receita fiscal para países com níveis de tributação mais baixos ou até mesmo com uma ausência de tributação.

Decorrente do advento da era digital, está-se a assistir a uma formulação e implementação da política orçamental, mormente em sede de política fiscal, dando azo a uma metamorfose nas formas como os Estados processam, recolhem e interagem com a informação.

Nas últimas décadas tem-se verificado uma alteração significativa do contexto em que se desenvolve a política fiscal, justificada pelo aumento da mobilidade das pessoas e, particularmente, dos capitais, o que conduziu a uma maior interdependência entre sistemas fiscais de diversos países potenciado pela

---

<sup>43</sup> Yariv Brauner (2018), *op. cit.*, 2018, pp. 462-463. Este autor defende uma reforma séria aos sistemas fiscais, e salienta que a adoção de uma taxa compensatória pela EU (*equalization levy*) é uma forma de adiar a implementação de medidas que poderiam ir de encontro aos interesses dos Estados e de uma forma geral, resultariam numa equidade tributária internacional. Relativamente aos problemas legais que esta taxa compensatória levanta, veja-se, Pasquale Pistone & Yariv Brauner, "Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union", *Bull. Int'l Tax* 12, 2017.

<sup>44</sup> Michael P. Devereux & John Vella, "Implications of Digitalization of International Corporate Tax Reform", *Intertax*, Vol. 46, Issue 6 & 7, 2018, p. 551. Note-se que para o entendimento do artigo identificado há que o contextualizar com os trabalhos prévios destes e outros autores, nomeadamente, Alan Auerbach, Michael P. Devereux, Michael Keen & John Vella, "International Tax Planning Under a Destination Based Cash Flow Tax", 70(4), *Nat'l Tax J.* Vol. 783, 2017; M. P. Devereux & J. Vella, "Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century?", 35(4) *Fiscal Stud.* Vol. 449, 2014; Alan Auerbach, Michael P. Devereux, Michael Keen & John Vella, "Destination Based Cash Flow Tax", Working Paper Series, Oxford University Center for Business Taxation, WP 17/01, Vol. 20, 2017.



economia digital. Esta evolução proporcionou o aumento das possibilidades de utilização da política fiscal como meio de obtenção de uma vantagem competitiva, originando inclusivamente, situações de concorrência fiscal.

A mobilidade internacional, característica do mundo global, abriu a possibilidade de migração do capital e do trabalho para jurisdições fiscalmente mais favoráveis. A globalização das economias incentiva a concorrência fiscal a tornar-se cada vez mais severa, levando algumas empresas a optar pela deslocalização para locais onde a tributação é mais reduzida<sup>45</sup>. Tratam-se de situações de concorrência fiscal prejudicial, onde os paraísos fiscais se assumem como principais focos da degradação das bases de tributação, produzindo um elenco considerável de efeitos nefastos para a economia e para o mercado fiscal internacional<sup>46</sup>.

A economia digital não requer um regime fiscal específico, pelo que as atuais regras podem ser adaptadas à digitalização da economia, o que facilita as atividades empresariais a nível transfronteiriço. A digitalização pode melhorar significativamente a capacidade de execução fiscal das administrações fiscais ao aumentar a possibilidade de verificação do verdadeiro produto das atividades dos agentes económicos (pode auxiliar na deteção de situações de fraude fiscal através do aperfeiçoamento do cruzamento de informação).

As questões tributárias que emergem com a economia digital não são novas, de facto, remontam aos anos 90, durante os quais a OCDE iniciou trabalhos no sentido de resolver problemas fiscais que surgissem com o *E-commerce* <sup>47</sup>. Contudo, mais de um quarto de século se passou e a evolução da economia digital levanta sérios desafios à erosão das bases tributárias, que assentam fundamentalmente no princípio da territorialidade fiscal <sup>48</sup>, dando azo a

---

<sup>45</sup> Pereira, M. H., *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 423-425.

<sup>46</sup> Pires (2011), *op. cit.*, p. 107.

<sup>47</sup> OECD, “*Taxation and Eletronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*”, OECD Publications, Paris, 2001.

<sup>48</sup> O princípio da territorialidade fiscal relaciona-se com o aspeto espacial do fato gerador do imposto. Em termos fiscais, a territorialidade é um princípio geral que delimita a soberania fiscal



oportunidades de planeamento fiscal por parte das empresas, pois os sistemas fiscais que predominam nos países desenvolvidos (mormente no que concerne à tributação das empresas), pouco captam a realidade atual da economia global e dos modelos de negócios que geram riqueza através de serviços digitais num determinado país sem terem nele uma presença física. As regras fiscais que vigoram atualmente não estão aptas a reconhecer as novas formas de gerar rendimentos decorrentes dos negócios que operam na era digital, isso origina um desfasamento relativamente ao local onde os rendimentos são gerados e o local onde são tributados.

O grande drama que incide sobre a tributação das empresas assenta no facto de que o sistema de tributação internacional se tornou há muito tempo obsoleto (pois está alicerçado num conceito de proximidade entre as empresas e os clientes sendo para isso necessário uma forte presença física nesse país<sup>49</sup>) e as atualizações que têm vindo a ser feitas não estão em consonância com os modelos de negócios atuais<sup>50</sup>. Isto acontece pois os mercados atualmente, possuem uma realidade completamente diferente de outrora, isto é, são conduzidos tendo em vista a maximização dos proveitos.

Perante esta realidade, as empresas estruturam os seus negócios, tanto tem termos globais como regionais, comercializando principalmente bens incorpóreos através da fragmentação das suas atividades. Utilizando a Internet como ferramenta de expansão dos seus negócios, permitindo a venda remota sem a necessidade da presença física no país onde se situem os seus clientes<sup>51</sup>.

---

dos Estados, para que estes possam unicamente tributar factos que guardem um elemento de conexão com o seu território.

<sup>49</sup> M. F. de Wilde, *“Sharing the Pie; Taxing Multinationals in a Global Market”*, IBFD, n.º 14, 2017.

<sup>50</sup> T. Falcão & B. Michel, *“Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: Na Eye-Opening Case Study”*, Intertax 42(5), 2014, pp. 317-324.

<sup>51</sup> M. F. de Wilde, *“Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in”*, Intertax, Vol. 46, 2018, pp. 466-475.

As regras fiscais que vigoram atualmente visam tributar os proveitos na “fonte”<sup>52</sup>, trata-se do local onde os rendimentos são gerados, sendo perfeitamente definida se todas as atividades económicas tenham lugar numa única jurisdição. Caso isto não aconteça, isto é, a partir do momento em que atividades económicas tenham lugar em mais do que uma jurisdição, inevitavelmente se coloca a questão de saber onde os rendimentos passarão a ser alocados para efeitos fiscais<sup>53</sup>. De uma perspetiva puramente teórica ainda não existe uma resposta objetiva para esta questão<sup>54</sup>.

Na sequência da reunião do G20 em Julho de 2013<sup>55</sup>, a OCDE apresentou o Plano de Ação BEPS (“*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”)<sup>56</sup>, que visa o combate à erosão das bases tributárias e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação.

Neste sentido, o Plano de Ação BEPS pretende marcar o fim de uma época de *laissez-faire* e assinala uma nova era de intervenção dos Estados traduzindo-se, concretamente, na elevação do padrão das melhores práticas a serem implementadas, no plano fiscal, pelas empresas no âmbito das suas atividades, bem como do nível de *fair share* a ser suportado em matéria de pagamento de impostos.

No âmbito do BEPS, a OCDE identificou cinco áreas nas quais se colocam desafios à tributação emergentes da digitalização, em termos de tributação direta traduzem-se em três categorias: (i) a faculdade de uma determinada empresa poder ter uma presença económica significativa, mas sem a existência de uma instalação física, o que levanta questões no sentido de saber se as regras atuais que permitem aferir uma conexão com determinada jurisdição para efeitos fiscais são adequadas; (ii) a atribuição de valor criado através de dados decorrentes de

---

<sup>52</sup> L. U. Cavelti, C. Jaag & T. F. Rohner, “*Why Corporate Taxation Should Mean Source Taxation: A Response to the OECD’s Actions Against Base Erosion and Profit Shifting*”, *World Tax J.* 9(3), 2017, pp. 352-354.

<sup>53</sup> Joahannes Becker & Joachim Englisch, “*Taxing Where Value is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?*”, *Intertax*, Vol. 47, 2019, p. 163.

<sup>54</sup> M. A. Kane, “*A Defense of Source Rules in International Taxation*”, *Yale J. Reg.*, 32(2), 2015, p. 311.

<sup>55</sup> OECD, “*Adressing Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, Paris, 2013.

<sup>56</sup> OECD, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, Paris, 2013.

produtos e serviços digitais; e (iii) a qualificação de rendimentos obtidos através dos novos modelos de negócios. No que diz respeito à tributação indireta, o problema traduz-se na tributação do IVA relativamente às vendas transfronteiriças de bens e serviços digitais e nos desafios com os quais as diversas administrações fiscais se vão deparar aquando da implementação das medidas<sup>57</sup>.

### 3.1. O Novo Conceito de Estabelecimento Estável

O conceito de Estabelecimento Estável (EE) foi inicialmente criado num mundo pré-digital, de forma a determinar critérios mínimos necessários para criar uma presença económica significativa em determinada jurisdição<sup>58</sup>. Atualmente, definição de EE está plasmada no art.º 5º da Convenção Modelo da OCDE (“CMOCDE”)<sup>59</sup>. De forma a aferir a existência de um EE num Estado têm que ser feitos determinados testes através de uma análise factual, que possuem na sua base de aplicação, um elemento de conexão. Os quatro testes presentes ao longo dos sete parágrafos do referido artigo reportam-se a: (i) EE Instalação Física; (ii) EE Projeto; (iii) EE Agência; e (iv) EE Serviços<sup>60</sup>.

<sup>57</sup> OECD (2015), *op. cit.*, pp. 99-100; OECD (2018), *op. cit.*, pp. 18-19.

<sup>58</sup> M. Gianni, “The OECD’s Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishment”, *Vand. J. Ent. & Tech. L.* 1, 2014, p. 17. Sobre a conceção de um EE virtual veja-se, Anandapamanbhan Unnikrishnan, *op. cit.*, (2018), pp. 521-523.

<sup>59</sup> OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”, OECD Publishing, 2017. A atualização à Convenção de 21 de Novembro de 2017 foi motivada pelas medidas adotadas no âmbito do Plano BEPS, para aquilo que nos interessa, relevam as alterações feitas ao art.5º (conceito de EE) e respetivos comentários, em linha com o Relatório da Ação 7 do BEPS em 2015, (OECD, “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015), no que diz respeito às alterações aos comentários, estas alterações foram publicadas a 7 de Setembro de 2012, disponível em:

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>

O novo Comentário ao art.5º pode ser consultado em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-5\\_mtc\\_cond-2017-8-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-5_mtc_cond-2017-8-en#page1)

<sup>60</sup> Dada a hierarquia presente nestes quatro níveis, começa-se sempre pelo teste da Instalação Física, uma vez que é o mais fácil de fazer, pois caso seja possível determinar existência de um EE com este teste, já não será necessário passar aos seguintes testes. Veja-se o Comentário ao art.º 5º CMOCDE, novo § 100.

No que diz respeito ao EE Serviços, prevê-se que os rendimentos auferidos por uma sociedade residente num Estado contratante, por serviços prestados no outro Estado contratante, poderão aí

O Plano de Ação 7 visa prevenir o abuso por parte dos sujeitos passivos com o intuito de evitar a constituição de EE nos Estados onde desenvolvam as suas atividades. É proposta uma redefinição do critério da presença física como determinante para estabelecer a conexão territorial e a consequente atração de base tributável, tendo sido neste contexto, alterado o art.º 5º n.º 4 e respetivos comentários da CMOCDE<sup>61</sup> bem como os n.ºs 5 e 6 do mesmo artigo.

As propostas foram feitas para que, no âmbito das atividades desenvolvidas de forma desmaterializada, a atração da residência fiscal deixe de ser feita com base no critério tradicional do EE (que é a presença física) e passe a ser feita com recurso à presença digital significativa no mercado<sup>62</sup>.

O objetivo da alteração do art.º 5º n.º 4 é a atualização da lista de exceções ali presentes (apenas às atividades que tenham única e exclusivamente um caráter preparatório ou auxiliar<sup>63</sup>) através da inclusão de uma condição “preparatória ou

---

ser tributados, mesmo na ausência de uma instalação física (Comentário ao art.5º, novo §132 ao §169).

<sup>61</sup> A revisão do conceito de EE já tinha sido objeto de recomendação pelo Grupo de Peritos na Tributação da Economia Digital em 2014 (doravante designado por “Grupo de Peritos”. Veja-se European Commission (2014), *op. cit.*, pp. 48-49.

<sup>62</sup> A OCDE identificou ainda problemas decorrentes do “nexo de ligação”, uma vez que a nova forma de atuar permitida pela digitalização da economia faz com que o aumento da carteira de clientes num dado território não corresponda, necessariamente, a uma expansão da infraestrutura empresarial no terreno, necessidade essa, que em tempos idos, era suficiente para preencher critérios de EE, sendo necessário uma reformulação dos conceitos de EE de forma a poder abarcar esta questão.

Apensar de não se reportar diretamente, *per si*, ao conceito de EE, a OCDE refere três hipóteses a serem ponderadas: (i) criar um novo nexo de ligação, baseado numa presença económica significativa, isto é, uma interação continuada e motivada com a economia desse Estado através da tecnologia (por mor da sua importância, esta questão irá ser objeto de análise no presente trabalho); (ii) definir o conceito de rendimento tributável em função da presença económica significativa ou, em alternativa, através de uma taxa compensatória; e (iii) realizar retenção na fonte em transações pré-definidas. Para mais desenvolvimentos veja-se, OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges (...)*”, pp.100-101 e pp.106-118; Conceição Gamito (2017), *op. cit.*, pp. 21-37

<sup>63</sup> A *ratio* subjacente à introdução destas exceções é prevenir que uma sociedade de um Estado contratante seja tributada no outro Estado contratante apenas por aí desenvolver atividades acessórias à atividade principal. Isto não significa que não sejam atividades que contribuam para a produtividade da empresa. O entendimento que tem vindo a ser feito é de que os serviços prestados estão demasiado afastados do local onde a produção se realiza para que possam ser alocados quaisquer rendimentos, pois apenas têm uma contribuição marginal para os lucros. Comentário ao art.º 5º, novo § 70.

auxiliar” e de uma nova regra anti fragmentação. Em relação aos n.ºs 5 e 6 do art.º 5º as alterações prendem-se com os contratos de comissão.

### 3.1.1. A inclusão de uma condição “preparatória ou auxiliar”

A proximidade dos clientes e a necessidade de uma entrega rápida a estes, traduzem os principais componentes dos modelos de negócios de um vendedor *offline* de produtos físicos<sup>64</sup>, por conseguinte, a manutenção de determinados espaços físicos (normalmente armazéns onde são guardados os produtos para depois serem distribuídos nos respetivos Estados) que antes eram interpretados como atividades auxiliares ou preparatórias (na redação anterior do art.º 5º n.º 4 da CMOCDE, a manutenção desse espaço físico não era condição suficiente para que fosse considerado como um EE) e dada a digitalização da economia, importa questionar se essas atividades continuam a ter a mesma natureza, ou se tornaram uma componente vital da atividade principal, uma vez que no contexto atual podem consubstanciar uma atividade essencial do vendedor e não uma atividade meramente auxiliar.

No Relatório final sobre a Ação 7<sup>65</sup> foram propostas duas soluções relativamente à alteração do art.º 5º n.º 4 da CMOCDE de forma a assegurar que apenas as atividades preparatórias ou auxiliares possam beneficiar das exceções ali presentes (permitindo desta forma separar o trigo do joio, isto é, entre aquilo que é essencial e o que tem um carácter meramente acessório), podendo os Estados escolher entre duas opções previstas no art.º 13º n.º 1 da Convenção Multilateral (“MLI”)<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> No que diz respeito aos tipos de bens que podem ser transacionados via *E-commerce*, temos: (i) bens tangíveis, em que tanto a escolha do produto como o seu pedido são feitos *online*, mas a entrega é feita usando os meios tradicionais (seja pelos serviços de correio ou empresas especializadas), nestes casos trata-se de *E-commerce offline*; e (ii) bens intangíveis, isto é, apenas possuem uma existência virtual, nenhuma parte do processo de transação passa pelas vias de comunicação tradicionais, aqui estamos perante o *E-commerce online*. Arthur J. Cockfield, “Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits”, Tulane Law Review, Vol. 74, 1999, p. 151.

<sup>65</sup> Action 7 - 2015 Final Report, *op. cit.*

<sup>66</sup> As medidas adotadas de alterações à CMOCDE para que tenham um efeito prático, terão de ser incorporadas nas Convenções sobre Dupla Tributação (“CDT”) atualmente em vigor. Ora, uma

Relativamente à condição “preparatória ou auxiliar”, como previsto no relatório, os Estados contratantes poderão optar entre sujeitar todas as alíneas do art.º 5º, n.º 4 à condição, que configura na MLI como Opção A, consignada no n.º 2, ou, caso entendam que as atividades das alíneas a) a d) são intrinsecamente preparatórias ou auxiliares à atividade principal, sujeitar à condição apenas a al. e), reformulada, excluindo expressamente as atividades das alíneas anteriores, que será, por sua vez, a Opção B, prevista no n.º 3<sup>67</sup>.

Aquando da referida alteração, todas as alíneas foram mantidas, pese embora, estão sujeitas à condição “preparatória ou auxiliar”, significa isto que, de uma determinada atividade não poderá resultar um EE, se essa atividade (ou, no caso da alínea f) deste n.º 4, a combinação das atividades levadas a cabo) tenha um caráter preparatório ou auxiliar<sup>68</sup>, ficando assim, as sociedades impedidas de

---

atualização individualizada das mais de 3000 convenções vigentes, envolvendo as distintas pretensões de cerca de 100 países, com diferentes interpretações sobre a aplicabilidade e validade do Comentário, tratar-se-ia de um processo moroso, traria incerteza, insegurança, e poderia permitir iniciativas individuais e descoordenadas por parte de alguns Estados. Como tal, as novas medidas irão ser implementadas nas CDT, atualizando-as, de forma sincronizada e eficiente, através da conclusão de um instrumento multilateral, previsto no Plano de Ação 15 do Projeto BEPS (a não ser que os Estados prefiram celebrar tratados bilaterais para o efeito, caso pretendam uma inserção mais célere das medidas nas suas relações internacionais), cuja cerimónia de assinatura se realizou em Junho de 2017 (assinada por 78 países), abrangendo atualmente 87 jurisdições, (tendo mais 6 expressado a sua vontade de integração). Entrou em vigor a 1 de Julho de 2018.

Para mais desenvolvimentos sobre este tema veja-se, M. F. de Wilde, “*Lowering the Permanent Establishment Threshld via Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?*”, *Intertax* 45(8/9), 2017, p. 556; F. SERRANO ANTON, “*La era post beps o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral*”, 12 *Quincena Fiscal* (2016), p. 136; J. SCHWARTZ, “*Multilateral Tax Treaty: if we build it, will they come?*”, in *Kluwer International Tax Blog*; OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>; OECD (2015), *Explanatory Statement to the MLI*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.

[www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf);

OECD Multilateral Convention: Flexibility versus the BEPS Project, IBFD White Paper, disponível em:

[https://research.ibfd.org/collections/wp/pdf/wp\\_oecd\\_multilateral\\_convention\\_flexibility\\_versus\\_the\\_beps\\_project.pdf](https://research.ibfd.org/collections/wp/pdf/wp_oecd_multilateral_convention_flexibility_versus_the_beps_project.pdf)

Veja-se a lista de países aderentes disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. E o texto da Convenção Multilateral disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

<sup>67</sup> Lisa Spinosa (2018), *op. cit.*, p. 482.

<sup>68</sup> OECD (2015), “ (...) *Action 7 - 2015 Final Report*”, *op. cit.*, pp. 29-30.

fragmentar uma atividade coesa, apenas para beneficiar do n.º 4 do referido preceito.

### 3.1.2. A nova regra anti fragmentação

Com a digitalização da economia, as sociedades que atuam no *E-commerce* muitas vezes fragmentam as suas atividades, com funções auxiliares à atividade principal, constituídas por várias instalações num só território, o que impossibilita a coerência geográfica necessária<sup>69</sup>. Assim, cada uma dessas instalações vai ser submetida individualmente quer ao teste do art.º 5º n.º 1 quer do n.º 4 da CMOCDE, o que dificulta tremendamente a possibilidade da criação de um EE e deste vir a ser tributado.

Para evitar abusos por parte das sociedades, foi criada uma nova regra anti fragmentação, de forma a garantir que não é possível beneficiar das exceções do n.º 4 do art.º 5º da CMOCDE através da fragmentação das atividades de negócio<sup>70</sup>. A

---

Neste contexto, as alterações ao comentário do art.º 5º, particularmente o novo § 6º, ajudam na interpretação da referida condição: *“As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Since a preparatory activity precedes another activity, it will often be carried on during a relatively short period, the duration of that period being determined by the nature of the core activities of the enterprise. This, however, will not always be the case as it is possible to carry on an activity at a given place for a substantial period of time in preparation for activities that take place somewhere else. Where, for example, a construction enterprise trains its employees at one place before these employees are sent to work at remote work sites located in other countries, the training that takes place at the first location constitutes a preparatory activity for that enterprise. An activity that has an auxiliary character, on the other hand, generally corresponds to an activity that is carried on to support, without being part of, the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. It is unlikely that an activity that requires a significant proportion of the assets or employees of the enterprise could be considered as having an auxiliary character.”*

<sup>69</sup> Ao falarmos de coerência geográfica, trata-se do teste Instalação Física (art.º 5º n.º 1), que do ponto de vista geográfico tem que ser específico (determinável no espaço). Caso o sujeito passivo desenvolva a sua atividade em vários pontos geográficos diferentes num determinado território, terá que se avaliar se globalmente existe uma coerência comercial e geográfica para que se possa considerar como uma única instalação (Comentário ao art.º 5º, novo §22). Na eventualidade de serem várias instalações físicas mantidas por uma empresa (o que significa que é inexistente a coerência geográfica), cada uma dessas instalações deverá ser submetida separadamente a este teste para aferir se os requisitos gerais estão preenchidos.

<sup>70</sup> A organização das atividades pode ser dividida em três categorias: (i) fragmentação da atividade comercial em várias micro operações dentro de um Estado; (ii) fragmentação das atividades, alocando-as a várias entidades pertencentes a um mesmo grupo a operar num Estado; e (iii)



introdução deste normativo diz respeito à fragmentação de atividades, em que as operações são repartidas por várias entidades que fazem parte do grupo multinacional num determinado Estado, não sendo levadas a cabo apenas por uma entidade<sup>71</sup>.

Neste sentido foi adicionado o n.º 4.1 ao art.º 5º da CMOCDE e foram adicionados três novos parágrafos ao Comentário (§79., §80., e §81.).

Em resultado disto, a organização das atividades por forma a beneficiar da exceção do art.º 5º n.º 4 deixará de ser eficaz quando: a) a sociedade já disponha nesse Estado de um qualquer EE; ou b) a atividade existente globalmente considerada, seja o resultado da combinação de atividades levadas a cabo nesse Estado, não tenha uma natureza preparatória ou auxiliar, o que incluirá, agora, as atividades prosseguidas por entidades residentes pertencentes ao grupo<sup>72</sup>.

### **3.1.3. Contratos de Comissão**

O Plano de Ação 7 propõe ainda alterações aos n.ºs 5 e 6 do art.º 5º da CMOCDE relativamente ao EE Agência, a fim de combater o planeamento fiscal das multinacionais através de contratos de comissão com as suas subsidiárias no Estado da fonte, não preenchendo assim, os requisitos para que se constitua um EE. Isto decorre da problemática de saber se os contratos de comissão celebrados entre uma entidade não residente e um agente presente num determinado Estado, estão ou não abrangidos pelo EE Agência.

---

fragmentação das atividades por vários Estados. Para mais desenvolvimentos veja-se, Pires (2011), *op. cit.*, pp.260-262.

<sup>71</sup> Isto permitia contornar a regra anti fragmentação constante do anterior §27.1. do Comentário ao art.º 5º.

<sup>72</sup> OECD (2015), “ (...) Action 7 - 2015 Final Report”, *op. cit.*, p. 39.



Este tipo de contratos<sup>73</sup> tem a sua génese no direito civil, caracterizando-se por estabelecerem duas relações separadas: (i) uma relação interna entre comitente e comissário; e (ii) uma relação externa entre o comissário e o terceiro<sup>74</sup>.

São considerados mandatos sem representação, em que o mandante se designa por “comitente” e o mandatário por “comissário”. O comissário atua em nome próprio, mas por conta do comitente. Dentro da sua esfera de competências, o comissário pode acatar ordens, negociar preços e celebrar contratos sem autorização do comitente<sup>75</sup>.

Por outro lado, nos contratos de comissão, em regra, os comissários suportam um grau de risco muito reduzido, isto é, o lucro bem como o inventário, pertencem legalmente ao comitente<sup>76</sup>.

Relativamente ao art.º 5º n.º 5 da CMOCDE, a proposta almeja a clarificação da disposição, deixando de estar tipificado que o agente tem de ter poderes para concluir contratos em nome da empresa, permitindo uma significativa extensão das atividades abrangidas.

Neste contexto, um agente que aja por conta de uma empresa num determinado Estado (celebrando regularmente contratos ou assumindo um papel principal na conclusão dos mesmos) sem que haja modificação material por parte da empresa, pode ser considerado um EE da mesma.

Foram acrescentadas três alíneas ao n.º 5, que elencam três situações distintas que são consideradas relevantes para a aplicação do art.º 5º da CMOCDE: (a) contratos celebrados em nome da empresa; (b) contratos para a transferência de propriedade ou direito de uso de bens pertencentes à empresa ou que a mesma

---

<sup>73</sup> No Direito Português, encontramos o conceito de contratos de comissão nos art.ºs 266º a 277º do Código Comercial. O art.º 268º dispõe que “O comissário fica diretamente obrigado com as pessoas com quem contrata, como se o negócio fosse seu, não tendo estas ação contra o comitente, nem este contra elas, ficando, porém, sempre salvas as que possam competir, entre si, ao comitente e ao comissário.”

<sup>74</sup> Para mais esclarecimentos sobre os contratos de comissão veja-se nomeadamente, Pedro Pais Vasconcelos, *Direito Comercial*, Vol.I, 2ª Reimpressão, Almedina, 2015, pp.174-178.

<sup>75</sup> Robert L. Williams, “*Fundamentals of Permanent Establishments*”, Kluwer Law International, 2014, p.170.

<sup>76</sup> Arthur Pleijssier, “*The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?*”, Intertax, Vol.42, nº2, Kluwer International BV, The Netherlands, 2015, p.152.

tenha direito a usar; e (c) contratos para a prestação de serviços pela empresa. Estas alíneas não são cumulativas, sendo apenas exigida a verificação de uma delas<sup>77</sup>.

Através da leitura dos comentários é possível perceber que estas alterações visam o reforço do teste formal que estava previsto<sup>78</sup>, passando a abranger situações em que os agentes desenvolvem atividades consideradas essenciais à conclusão de contratos que não eram tidas em conta anteriormente<sup>79</sup>.

No que concerne ao art.º 5º n.º 6 da CMOCDE, o objetivo é o esclarecimento do conceito de agente independente, ou seja, se houver atuação exclusiva, ou quase exclusiva, de um agente para uma empresa ou várias empresas, com as quais esteja relacionado, não se pode considerar que seja um agente independente.

Esta nova regra levanta questões importantes: (i) o significado da expressão “exclusiva” ou “quase exclusiva”; e (ii) o que se entende por “empresas relacionadas”<sup>80</sup>.

Quanto à primeira questão, não há definição no corpo do artigo, mas os comentários explicam que as atividades desenvolvidas pelo agente para empresas que não estejam relacionadas entre si, têm de representar uma parte significativa da sua atividade como um todo<sup>81</sup>, quanto à segunda questão, para que se possa averiguar o caráter dessa relação foram estabelecidos alguns critérios.

Por um lado, deve ser feito um teste subjetivo (tendo em conta todos os factos e circunstâncias do caso concreto)<sup>82</sup> a fim de aferir se é possível afirmar que uma ou mais pessoas têm controlo, ou por outro lado, que ambas estão sobre o controlo das mesmas pessoas ou empresas<sup>83</sup>.

---

<sup>77</sup> OECD (2015), “ (...) Action 7 - 2015 Final Report”, *op. cit.*, p. 16.

<sup>78</sup> Comentário ao art.º 5º, novo § 89.

<sup>79</sup> O objetivo é precisamente resolver as debilidades já expostas, em que a forma acabava por prevalecer sobre a substância. Kevin Cunningham, “The Post-BEPS World of Permanent Establishment”, Vol. 82, nº 5, Tax Notes International, Falls Church, 2016, p. 504.

<sup>80</sup> Os comentários esclarecem que não podemos confundir este conceito com o conceito de empresas associadas. Não são conceitos equivalentes. Comentário ao art.5º novo § 113.

<sup>81</sup> Comentário ao art.5º novo § 112.

<sup>82</sup> Kevin Cunningham, *op. cit.*, pp. 504-506.

<sup>83</sup> A ideia é abranger os casos de acionistas que detêm menos de 50% das ações mas que têm certos direitos que lhes conferem a mesma posição que teriam se tivessem mais que 50%. Angharad Miller e Lynne Oats, *Principles of International Taxation*, Fifth Edition, Bloomsbury, 2016, p.269.

Para além disso, deve ser feito um teste objetivo. Considera-se que uma pessoa está “relacionada com uma empresa” se uma ou ambas as partes tiverem mais de 50% de participação na outra, ou ainda no caso de um terceiro, ainda que apenas indiretamente.

#### **3.1.4. O Caso *Welmory***

O TJUE publicou em Outubro de 2014 uma decisão no caso *Welmory*<sup>84</sup>, que pretende confirmar a existência de um EE no contexto da economia digital, esta decisão é de extrema importância uma vez que é a primeira vez que o TJUE se pronuncia sobre o conceito de EE na economia digital.

O caso reporta-se à *Welmory LTD*, uma sociedade cipriota que organiza leilões *online* e no ano de 2009 celebrou um contrato de colaboração com uma sociedade polaca, a *Welmory sp. z o.o.*, que visava a disponibilização de um leilão *online* à *Welmory LTD* com domínio polaco e prestar-lhe vários serviços relacionados que permitiriam a venda pela sociedade polaca dos seus produtos.

As autoridades polacas questionaram o TJUE no sentido de saber se a sociedade cipriota possuía um estabelecimento estável na Polónia.

É referido pelo TJUE que para efeitos da atividade económica exercida pela sociedade cipriota, apesar da sua natureza específica, tal atividade económica necessita, pelo menos, de uma estrutura adequada, designadamente em termos de recursos humanos e técnicos (equipamento informático, servidores e programas informáticos adaptados)<sup>85</sup>.

Este Tribunal vem dizer que o facto da sociedade cipriota não dispor na Polónia de uma infraestrutura necessária caracterizada por um grau suficiente de permanência (entenda-se, a combinação necessária de recursos humanos e técnicos) que lhe permita receber prestações de serviços efetuadas pela sociedade

---

<sup>84</sup> Acórdão TJUE, *Welmory*, C-605/12, de 16.10.2014

<sup>85</sup> Considerando 60 do acórdão

polaca e utilizá-las para efeitos da sua atividade económica<sup>86</sup>, não é condição suficiente para aferir se a sociedade cipriota tem um EE na Polónia.

### 3.2. Presença Económica Significativa

No âmbito do art.º 7º n.º 1 da CMOCDE *“Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. (...)”*, portanto para que exista um EE, o art.º 5º n.º 1 da CMOCDE diz que *“(..) a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.”*, ou seja, é necessário a existência física de uma instalação dentro dos limites geográficos no Estado onde os negócios são conduzidos para que haja tributação.

Com a digitalização da economia é possível que as empresas operem em vários Estados sem terem uma presença física nos mesmos, isto coloca um problema de tributação para estes Estados, uma vez que, como há empresas a operar neles, estas têm que pagar impostos sobre os bens e serviços que vendem. É aqui que entra o conceito de presença económica significativa (“PES”) que, como se suprarreferiu, as empresas podem ser tributadas sem que tenham efetivamente um EE nos Estados onde operam.

Todavia, isto levanta uma série de questões bastante relevantes, isto é, quais são os critérios usados para estabelecer um “nexo de ligação” entre os rendimentos de empresas não residentes e os Estados onde estas operam? Quais as operações que são abrangidas? De que forma a presença digital de uma empresa pode ser determinada?

Por conseguinte, o intuito da introdução do conceito de PES é superar a inadequação do conceito tradicional de EE, uma vez que hodiernamente este não está plenamente enquadrado no âmbito tributário da era digital onde cada vez mais empresas estão a operar e que daí retiram os seus benefícios. Desta forma a

---

<sup>86</sup> Considerando 63 do acórdão.

introdução do conceito de PES permite uma otimização na eficiência da tributação das receitas entre os diversos Estados onde este tipo de empresas digitais realizam as suas atividades de negócios<sup>87</sup>.

Tal como conceito de EE pode ser definido de várias formas, o mesmo se aplica à noção de PES em função dos modelos económicos em que atuam as empresas digitais. Por exemplo, a presença económica pode ser aferida: (i) de acordo com o número de registos de utilizadores (e que estejam ativos) numa determinada plataforma virtual. Aqui a dificuldade prende-se com o facto de que uma pessoa pode estar registada nessa plataforma mas não a utilizar; (ii) em relação aos custos despendidos, nomeadamente em sede de *marketing* dirigido a um determinado Estado. Neste caso o problema com a noção de custo aqui presente, é que a despesa efetuada não reflete a receita obtida de forma imediata, podendo apenas ser refletida com o florescimento do negócio.

Consequentemente, cada forma de definição do conceito de PES apresenta prós e contras e a escolha de cada uma dessas definições origina um âmbito de tributação diferente. Assim, seria necessário encontrar uma definição objetiva que pudesse congrega uma panóplia de situações, bem como vários modelos de negócios aplicáveis às empresas digitais, abarcando número de utilizadores (e quantos estão ativos) e quais os custos inerentes para assim se conseguir provar a existência de uma PES num determinado Estado.

Se assim não for, corre-se o risco de se criar uma definição demasiado restritiva o que invariavelmente levaria a um aumento da carga fiscal de empresas digitais que estão num estágio embrionário da sua expansão internacional.

O conceito de PES presente no Relatório sobre a Ação 1 do BEPS<sup>88</sup> permite que empresas não residentes num determinado Estado, cujos rendimentos auferidos decorram de operações realizadas digitalmente, possam ser tributados

---

<sup>87</sup> Alessandro Turina (2018) *op. cit.*, p. 503.

<sup>88</sup> OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp.107-113.

independentemente de possuírem ou não um EE (partindo do princípio que essas empresas possuem uma PES nesse Estado).

Para determinar a existência de uma PES num determinado Estado baseada num vínculo tributável (ou “nexo de ligação”), a ODCE refere que a mesma deve assentar essencialmente em três fatores: (i) fatores baseados nas receitas, uma vez que as receitas obtidas dos consumidores são, potencialmente, um fator para estabelecer um vínculo sob a forma de uma PES num dado país. Isoladamente, este fator baseado nas receitas, não é suficiente para o estabelecimento desse “nexo de ligação”<sup>89</sup>. Contudo, se tido em consideração com outros fatores, pode ajudar a limitar os custos de conformidade dos contribuintes e facultar um elevado grau de certeza fiscal relativamente a atividades transfronteiriças<sup>90</sup>; (ii) fatores digitais, pois a manutenção de atividades empresariais depende fortemente do número de clientes presentes no país onde essa empresa está a atuar, da sua localização e atividades de *marketing*. Assim, dada a digitalização da economia, a faculdade de uma empresa em manter uma interação constante com os seus clientes e utilizadores depende também de fatores semelhantes<sup>91</sup>; e (iii) fatores baseados no número de utilizadores, sendo que nesta situação é possível saber quantos utilizadores visitam *websites* por mês, quantos concordam com os “termos de uso”, qual a proveniência, quantidade e destino dos dados armazenados<sup>92</sup>.

Alguns países já começaram a aplicar medidas no sentido de tributar as atividades digitais. Vejamos o caso de Israel, em que a 11 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária de Israel (“ATI”) emitiu uma circular administrativa<sup>93</sup> na qual é estabelecida a posição do Estado de Israel relativamente à introdução de um

<sup>89</sup> Há outros elementos que são passíveis de ajudar na determinação deste vínculo tributável, cuja noção pode consubstanciar: (i) serviços digitais; (ii) determinação do número de utilizadores; (iii) um determinado limite de tempo de utilização; e (iv) um limite mínimo de receitas. Para mais desenvolvimentos veja-se, P. Hongler & P. Pistone, “*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of Digital Economy*”, IBFD White Paper, 2015.

<sup>90</sup> OECD (2015), “*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp.107-108

<sup>91</sup> OECD (2015), “*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, p.109

<sup>92</sup> OECD (2015), “*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp.110-111

<sup>93</sup> Circular 04/2016.

conjunto de regras especiais na definição de EE (e de tributação de rendimentos provenientes do fornecimento de serviços digitais) para empresas que possuam uma PES naquele país. Neste caso, mesmo as atividades preparatórias ou auxiliares, que normalmente não originavam um EE, passaram a ser consideradas suficientes para que fosse criado um EE<sup>94</sup>.

Ainda que relacionado com os trabalhos feitos no âmbito da Ação 1 do BEPS, publicados no já referenciado Relatório Final em 2015, a ATI decidiu adotar um conceito de PES de forma a determinar a existência de um EE que não foi incluído neste Relatório. Assim, a ATI pode determinar que um fornecedor estrangeiro tem uma presença digital significativa em Israel se: (i) esse fornecedor estrangeiro possuir um número significativo de contratos para fornecimento de serviços digitais com clientes situados em Israel; (ii) elevada frequência de aquisição (bem como de tráfego de dados) por parte de clientes Israelitas a serviços de fornecedores estrangeiros; (iii) as plataformas digitais dos fornecedores estrangeiros forem adaptadas de forma a permitir a utilização dos seus clientes Israelitas (nomeadamente em termos de linguagem, moeda, etc.; (iv) outros fatores<sup>95</sup>.

Outro país que já adotou o referido vínculo tributável baseado no conceito de PES<sup>96</sup> para empresas não residentes foi a Índia<sup>97</sup>, sendo para tal necessário que estas empresas não residentes tenham de possuir uma “conexão comercial”<sup>98</sup> com a Índia, o que possibilita a determinação de uma PES e consequentemente permitindo que os rendimentos aí gerados possam ser tributados.

<sup>94</sup> Alessandro Turina (2018), *op. cit.*, p. 505.

<sup>95</sup> Veja-se, Anandapamanbhan Unnikrishnan, *op. cit.*, (2018), pp. 524-525.

<sup>96</sup> OECD (2018), *op. cit.*, p.138.

<sup>97</sup> O conceito de PES foi introduzido no *Income-Tax Act* 1961 a 1 de Abril de 2018 (mais concretamente uma alteração à Secção 9 do referido documento) no âmbito do Orçamento da União da Índia para 2018-2019 anunciado pelo Ministro das Finanças Arun Jaitley. Disponível em: <https://www.indiabudget.gov.in/>

<sup>98</sup> Relativamente à “conexão comercial” a explicação n.º 2 da suprarreferida Secção 9 diz-nos que este conceito se reporta a atividades de negócios levadas a cabo por não residentes através de agentes dependentes. Disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx>

Assim, existem três situações para que uma empresa não residente seja considerada como tendo uma PES: (i) quando sejam efetuadas transações envolvendo quaisquer bens ou serviços realizadas por não residentes na Índia, incluído o fornecimento de dados ou de *software* através de downloads naquele país, estando estas operações económicas sujeitas ao pagamento de um determinado montante; ou (ii) no caso de uma atuação contínua e de forma sistemática de atividades de negócios por parte do não residente na Índia utilizando meios digitais para esse efeito; e (iii) quando o não residente proceda a uma interação com um determinado número de utilizadores indianos através de meios digitais<sup>99</sup>.

### 3.3. Tributação Indireta

A economia digital permitiu que as empresas aumentassem substancialmente a sua capacidade de comercialização, em termos de transações transfronteiriças de bens, de intangíveis e serviços<sup>100</sup>. Isto levanta problemas de tributação em sede de IVA (pois muitas vezes resultam numa reduzida, ou até mesmo numa ausência total de coleta de imposto, potenciando distorções de concorrência), particularmente quando estamos a falar de transações em que os produtos são adquiridos via *download* (e os pagamentos são feitos *online*) em que os adquirentes são consumidores finais e os transmitentes não se encontram no mesmo país, tendo esta evolução levado a um aumento exponencial de transações B2C transfronteiriças.

---

<sup>99</sup> Anandapamanbhan Unnikrishnan, *op. cit.*, (2018), pp. 527-540. Veja-se também, S. Wagh, “*The Taxation of digital Transactions in India: The New Equalization Levy*”, *Bull. Int’l Tax’n*, 70(9), 2016, pp. 538-543.

<sup>100</sup> Embora não seja tratado neste trabalho por questões de síntese, sobre o tratamento das criptomoedas em matéria fiscal veja-se nomeadamente, Piergiorgio Valente, “*Bitcoin and Virtual Currencies Are Real: Are Regulators Still Virtual?*”, *Intertax*, Vol. 46, 2018, pp. 544-546; C. Trenta, “*Bitcoin and Virtual Currencies: Reflections in the Wake of CJEU’s Bitcoin VAT Judgment*”, *Giappichelli Editions, Tax L. Q.*, 4, 2016; Aleksandra Bal, “*Developing a Regulatory Framework for the Taxation of virtual Currencies*”, *Intertax*, Vol. 47, 2019, pp. 219-233; “*Taxation, Virtual Currency and Blockchain*”, Kluwer Law International, 2018.



O impacto da economia digital ao nível do IVA nota-se particularmente nas formas como os negócios são feitos e em termos da fraude neste imposto<sup>101</sup>, sendo necessária uma reforma que torne o IVA adaptado à economia digital e aos modelos de negócios que nela operam. Acontece que, os trabalhos que têm vindo a ser feitos em sede de IVA, apesar de importantes para combater a fraude e tornar este imposto mais eficiente, ainda assim os métodos de cobrança do IVA aplicados em transações ao mundo real (por oposição ao mundo virtual) ainda não permitiram uma evolução do IVA tornando-o obsoleto face à Nova Economia<sup>102</sup>.

O Grupo de Peritos em 2014<sup>103</sup> já se tinha pronunciado relativamente aos problemas de tributação em matéria de IVA decorrentes da digitalização, problemática esta que foi também abordada no relatório da Ação 1 do BEPS em 2015<sup>104</sup>. Este Grupo em conjunto com a OCDE abordaram várias questões em matéria de IVA no que diz respeito às transações feitas na economia digital<sup>105</sup>. Por conseguinte estas limitam-se a três tipos: (i) prestações de serviços eletrónicos<sup>106</sup>; (ii) prestações de serviços através da internet que não sejam serviços eletrónicos; e (iii) vendas de bens à distância.

<sup>101</sup> A fraude ao IVA, representa atualmente um fenómeno global que envolve grandes somas monetárias, sendo estimado que o valor do *VAT Gap* na UE em 2015 ultrapasse os 151 mil milhões de euros, o que traduz uma perda de receita fiscal de sensivelmente 12,77% (*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131). O *VAT Gap* consubstancia a diferença entre a receita de IVA prevista e o IVA efetivamente cobrado, permitindo, desta forma, estimar a perda de receita no âmbito dos diversos Estados-Membros. De acordo com o Relatório sobre o *VAT Gap* publicado a 11 de Setembro de 2018, estima-se que o valor para o ano de 2016 se tenha situado nos 147.1 mil milhões de euros (*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131).

Sobre as recomendações no sentido de diminuir a fraude ao IVA em matéria de *E-commerce* veja-se, Marie Lamensch & Emanuele Ceci, "VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues", European Union, 2018, pp. 62-63.

<sup>102</sup> Charlene A. Herbain, "Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment", Intertax, Vol. 46, 2018, p. 579.

<sup>103</sup> European Commission (2014), *op. cit.*, pp. 31-40

<sup>104</sup> OECD (2015), "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)", *op. cit.*

<sup>105</sup> Veja-se, M. Lamesch, "European Value Added Tax in the Digital Era", IBFD Doctoral Series, Vol. 36, 2015; Jasmin Kollmann, "Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT: With Selected Examples of the Digital Economy", IBFD Doctoral Series, Vol. 46, 2019.

<sup>106</sup> A lista deste tipo de serviços consta do Anexo II da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, doravante designada por "DIVA")

Características transversais a todas estas operações é que para que possam ser objeto de tributação em sede de IVA dependem não só da qualificação da operação em causa (ou se trata de uma prestação de serviços ou de uma transmissão de bens<sup>107</sup>), como também do estatuto do adquirente dos bens ou

<sup>107</sup> O IVA trata-se de um imposto indireto de matriz comunitária, plurifásico e enquanto imposto geral sobre o consumo, atinge tendencialmente todas as operações com conteúdo económico, operando através do método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema de pagamentos fracionados. Método este que é, como refere Xavier de Basto, *"a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado"*. (Basto, J.G. Xavier de, *"A tributação do consumo e a sua coordenação internacional"*, CCTF n.º164, Lisboa 1991, p.41). Incidindo o IVA sobre todas as transações económicas efetuadas a título oneroso, esta pretensão de generalidade exige que a incidência deste imposto transcenda as transmissões de bens, em que assentam os mais antigos impostos indiretos, alargando-se também às prestações de serviços, que traduzem uma grande fatia das economias modernas. É verdade que, para além das transmissões de bens e das prestações de serviços, as operações tributáveis sobre as quais incide o IVA compreendem as importações e as aquisições intra-União de bens, todavia para o efeito que nos ocupa iremos abordar as duas primeiras.

Desta forma, a DIVA fixa os conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços nos seus art.ºs 14º e 24º respetivamente. Em conformidade com o art.º 14º n.º 1, da DIVA, deve entender-se por entrega de bens *"a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário"*. Isto significa que uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo, móvel ou imóvel, ficando de fora deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos (que serão tributáveis em IVA como prestações de serviços). Não é necessário que o transmitente seja proprietário do bem transmitido.

Daqui se retira que temos como operações tributáveis transmissões de bens efetuadas por possuidores ou meros detentores do bem, que tenham a disponibilidade económica do mesmo. Veja-se sobre o poder de dispor sem que se transmita a propriedade o Acórdão TJUE, SAFE, C-320/88, de 8.02.1990.

Por sua vez, reza o art.º 24º da DIVA que deve entender-se por prestações de serviços *"qualquer operação que não constitua uma entrega de bens"*, isto é uma definição puramente negativa. Assim, a incidência do IVA adquire, uma vocação de universalidade, implicando que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável. Ou seja, para que uma prestação de serviços seja enquadrável em sede de IVA é preciso que a existência do serviço pressuponha um conteúdo económico, deverá existir um consumo. Neste sentido, o TJUE tem vindo a reiterar que o conceito de atividade económica deverá ser interpretado por forma a atribuir um âmbito de aplicação mais abrangente ao IVA, relevando o caráter objetivo deste conceito, salientando que a atividade se define por si mesma, independentemente dos fins ou resultados. Vejam-se os Acórdãos TJUE, *Comissão contra Países Baixos*, 235/1985, de 26.03.87; *Polystar Investments Netherlands*, C-60/1990, de 20.06.1991.

serviços (se é um sujeito passivo de IVA ou um consumidor final<sup>108</sup>), ou a localização onde o adquirente está estabelecido<sup>109</sup>.

### 3.3.1. Vendas à distância

#### 3.3.1.1. Transmissões de bens à distância intra-União

De acordo com a OCDE no seu relatório apresentado em 2018, um dos desafios à tributação indireta emergentes da digitalização da economia, passa pela arrecadação de IVA nas vendas à distância particularmente em sede de operações

<sup>108</sup> A definição de sujeito passivo consta do art.º 9º da DIVA, sendo sujeito passivo de IVA “qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade”. Trata-se de uma definição delimitada em função do exercício de atividades económicas, não possuindo um nexo com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o que se almeja é tributar o ato de consumo final. Existem ainda as situações de *reverse charge* (reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo), nestes casos o adquirente dos serviços ou bens torna-se sujeito passivo pela respetiva aquisição, devendo liquidar o imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços. Sobre o *reverse charge* veja-se Clotilde Celorico Palma, “IVA - No que consiste o *reverse charge*?”, Estudos de IVA II, Almedina, 2012, pp. 201-210. Sobre a noção de sujeito passivo ou de atividade económica, vejam-se os Acórdãos do TJUE *GFKL Financial Services*, C-93/10, de 27.10.11; *Comissão/Irlanda*, C-554/07 de 16.07.09; *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, de 17.01.13. Saliente-se a apresentação no âmbito do Plano de Ação sobre o IVA em 2016 -COM(2016) 148 final - de uma proposta pela Comissão Europeia -COM(2017) 569 final - que contempla uma categoria nuclear de sujeitos passivos (Sujeitos Passivos Certificados) que, por serem idóneos e fidedignos, poderão beneficiar de um conjunto de medidas específicas no âmbito do regime definitivo. Esta certificação é opcional e deverá ser requerida pelos sujeitos passivos junto das respetivas administrações fiscais dos Estados-Membros em que estejam estabelecidos. Contudo esta certificação está vedada a entidades que não estejam adstritas ao cumprimento de obrigações declarativas em sede de IVA, ou caso o cumprimento dessas obrigações tenha uma natureza ocasional. A partir do momento em que a referida certificação seja concedida, o estatuto de Sujeito Passivo Certificado será mutuamente reconhecido pelos demais Estados-Membros, sendo que a informação relativa à qualidade de Sujeito Passivo Certificado passe a integrar o Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (“VIES”) para que os operadores económicos possam consultar e conhecer a qualidade dos sujeitos passivos com os quais realizem operações. Veja-se o ponto 4.1 do presente trabalho relativamente à adoção da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho de 5 de dezembro de 2017 que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO L 348/7, de 29.12.2017)

<sup>109</sup> Localizar uma operação significa para efeitos fiscais, determinar o território onde a operação irá ser tributável, isto é, determinar o ordenamento jurídico-fiscal que lhe será aplicável. Isto porque, através da localização de uma operação, o legislador ao estabelecer critérios de conexão, permite identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efetuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes. Em alguns casos, a qualificação de uma determinada operação como digital poderá ter implicações na taxa e IVA a aplicar. Vejam-se os Acórdãos do TJUE no âmbito do Processo C-479/13 e C-502/13 ambos de 5.03.15 e do Processo C-390/15 de 7.03.17.

B2C (*Business to consumer*). A economia digital aumentou de forma significativa a capacidade dos consumidores finais efetuarem compras *online* (cujas entregas são efetuadas pelos canais tradicionais de distribuição -correios ou empresas de entregas-) bem como a capacidade das empresas realizarem operações económicas por todo o mundo sem que tenham que ter uma presença física no país onde os adquirentes destes serviços estejam localizados<sup>110</sup> (permitindo que estas possam expandir os seus negócios de forma considerável), isto origina muitas vezes uma inadequação na cobrança de IVA devido à complexidade de cobrança e entrega do imposto.

As regras gerais para a localização das operações em termos de transmissões de bens ditam que, para efeitos de IVA uma transmissão de bens localiza-se no lugar onde o bem é entregue ao destinatário final quando a entrega dos bens seja realizada sem transporte<sup>111</sup>, ou caso exista transporte de bens, a operação localizar-se-á no lugar onde se tenha iniciado a expedição ou o transporte dos bens com destino ao adquirente<sup>112</sup> (princípio da tributação na origem).

Contudo, no regime das vendas à distância: (i) quando o fornecedor tenha ultrapassado o limiar de vendas fixado pelo Estado-Membro de destino no ano civil anterior ou no ano civil em curso<sup>113</sup>; (ii) quando o adquirente do bem seja um consumidor final ou um sujeito passivo sem direito à dedução; e (iii) desde que os bens não sejam meios de transporte novos, bens para instalação ou montagem ou bens sujeitos a impostos especiais de consumo (“IEC”), ainda que a transmissão seja efetuada com transporte, a operação localiza-se no destino<sup>114</sup>.

<sup>110</sup> OECD (2018), *op. cit.*, pp 102-103.

<sup>111</sup> Art.º 31º da DIVA.

<sup>112</sup> Art.º 32º da DIVA.

<sup>113</sup> Limite este que pode variar entre os € 35.000 e os € 100.000. No caso de Portugal esse limite é de € 35.000, nos termos do art.º 11 n.º1 alínea c) do RITI. Os vários limites aplicáveis em cada Estado-Membro podem ser consultados em:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files//resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files//resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)

<sup>114</sup> Como se pode observar, estamos perante uma exceção ao princípio geral de tributação na origem. A *ratio* subjacente a esta regra especial (art.ºs 33º a 35º da DIVA) radica no facto de: (i) evitar distorções de concorrência, pelo facto das taxas de IVA serem diferentes nos Estados-Membros (pois se assim não fosse, os sujeitos passivos que efetuam este tipo de vendas poderiam instalar-se

O Grupo de Peritos identificou duas questões em matéria de IVA com bastante pertinência, a primeira aborda a situação de o preço final (com IVA incluído) abarcar taxas de IVA diferentes dependendo do Estado-Membro onde o adquirente dos bens esteja localizado. A disparidade de taxas pode ter um impacto no preço final que é bastante oneroso para o consumidor do bem, isto porque dentro da UE as taxas de IVA possuem uma variação entre o a 27%<sup>115</sup>.

A outra questão identificada por este Grupo prende-se com a excessiva onerosidade que decorre da obrigação que impende sobre o fornecedor dos bens, uma vez que este tem que se registar em todos os Estado-Membros para os quais forneça bens caso ultrapasse o limite estabelecido por esse Estado-Membro, o que representa um obstáculo à construção de um Mercado Único mormente no que tange às PME<sup>116</sup>.

---

nos Estados-Membros com taxas de IVA mais baixas e a partir daí, enviarem os bens para outros Estados-Membros); e (ii) para fazer afluir a receita de IVA ao Estado-Membro de consumo dos bens.

<sup>115</sup> Tendo em vista a harmonização das taxas de IVA, a Comissão Europeia apresentou em Janeiro de 2018 uma proposta de Diretiva tendente à reforma das taxas de IVA -COM (2018) 20 final.

Assim, os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida de 5% a duas categorias distintas de produtos no seu país, podendo também aplicar derrogações específicas para novas taxas reduzidas. Para além de uma taxa normal de IVA (cujo limite é de 15%), os Estados-Membros poderão aplicar: (i) duas taxas reduzidas distintas de 5% e uma taxa normal escolhida pelo Estado-Membro; (ii) uma isenção com direito à dedução do IVA pago a montante; e (iii) uma taxa reduzida definida entre 0% e 5% (neste caso será uma taxa super reduzida).

Os Estados-Membros terão de respeitar o facto de que tanto as taxas reduzidas bem como essa isenção deverão ser em benefício dos consumidores finais e do interesse geral. A complexa lista de bens e serviços à qual podem ser aplicadas taxas reduzidas que existe atualmente será abolida e substituída por uma nova lista de produtos (terá produtos como armas, bebidas alcoólicas, jogos de azar e tabaco) e a taxa a ser aplicada será sempre de 15% ou mais.

O anexo III será suprimido, sendo substituído por um novo anexo III-A, que estabelece a lista negativa e inclui a entrega de bens sujeitos a IEC e a entrega de bens e prestações de serviços nos casos em que a aplicação de taxas reduzidas ou uma isenção com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior possam implicar distorções da concorrência.

Para salvaguardar as receitas públicas, os Estados-Membros terão também de garantir que a taxa média ponderada de IVA seja superior a 12%, isto porque esta taxa deve ser calculada apenas tendo em conta as operações em relação às quais o IVA não pode ser deduzido. Estas incluem principalmente as entregas de bens e prestações de serviços ao consumidor final, mas também aquelas operações que se destinam a setores da economia isentos, nomeadamente organismos públicos.

<sup>116</sup> European Commission (2014), *op. cit.*, p. 34. Neste contexto, salienta-se a apresentação da Proposta de Diretiva do Conselho, que altera a Diretiva IVA (doravante designada por “Proposta”), no que diz respeito ao regime especial das pequenas empresas -COM (2018) 21 final- apresentada em Janeiro de 2018. Esta Proposta consubstancia quatro alterações, a saber: (i) o alargamento da isenção para as PME a todas as empresas elegíveis da UE independentemente de estarem ou não estabelecidas no Estado-Membro em que o IVA será aplicável e a isenção esteja disponível; (ii) a

No que diz respeito à primeira situação, a OCDE refere no seu relatório que existem duas abordagens que podem ser tidas em consideração<sup>117</sup>, na primeira existe uma alocação dos direitos de tributação na jurisdição do fornecedor, ou seja, é o Estado-Membro do fornecedor dos bens que tem direito à cobrança do IVA. Implementa-se um preço único aplicável a todos os Estados-Membros, originando uma redução ou aumento da sua margem de lucro consoante a taxa de IVA aplicável no Estado-Membro de destino seja maior ou menor (não obstante do preço apresentado ao adquirente ser sempre o mesmo independentemente da localização deste). A outra solução passa por atribuir os direitos de tributação à jurisdição onde o adquirente esteja localizado, isto leva a uma variação dos preços dos bens consoante o seu destino, apesar de permitir uma margem de lucro igual independentemente da localização da operação, o preço dos bens irá variar em função da localização do adquirente<sup>118</sup>.

### 3.3.1.2. Importações de bens de valor reduzido

Uma situação relacionada com a coleta de IVA identificada pela OCDE reporta-se às importações de bens de valor reduzido<sup>119</sup>, ou seja, muitos países cobram IVA sobre bens encomendados a um país terceiro estando esses bens sujeitos às regras aplicáveis às importações de bens<sup>120</sup>, sendo que para este tipo de

---

fixação de um valor atualizado para o nível máximo dos limites de isenção nacionais; (iii) a introdução de um período transitório durante o qual as PME que temporariamente ultrapassem o limite de isenção poderão continuar a utilizar essa mesma isenção; e (iv) a introdução de obrigações simplificadas em matéria de IVA tanto para as PME isentas como para as não isentas. Para mais desenvolvimentos veja-se, Marta Machado de Almeida e Álvaro Silveira de Meneses, “*O Regime Especial de IVA das PME*”, Cadernos IVA 2017, Almedina, 2017, pp.357-378; Marta Machado de Almeida e Rita Arcanjo Medvalho, “*O IVA nas PME – Parte II*”, Cadernos IVA 2018, Almedina, 2018, pp. 165-178.

<sup>117</sup> OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp. 121-122.

<sup>118</sup> Conceição Gamito, Ana Raquel Costa e Joana Branco Pires, “*IVA e Economia Digital*”, Cadernos IVA 2017, Almedina, 2017, p. 208.

<sup>119</sup> OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp. 123-126

<sup>120</sup> A definição de “importação de bens” decorre do art.º 30º da DIVA, sendo definida como “a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática na aceção do artigo 24.º do Tratado”, isto é, a importação ocorre, por norma, quando os bens cruzam a fronteira do território da Comunidade, tal como está plasmado no art.º 5º da DIVA. Este artigo define



operações está consagrada uma isenção de IVA<sup>121</sup> de remessas cujo valor global se encontre entre os € 10 e os € 22<sup>122</sup> (pois os custos administrativos associados à recolha e cobrança do IVA sobre esses bens superam o valor do imposto que seria pago sobre essas mercadorias, isto leva a que muitas empresas organizem os seus negócios de forma a tirarem proveito dos limites de isenção para as importações de bens de valor reduzido de cada país e possam vender os bens aos consumidores sem que haja cobrança de IVA).

Esta isenção consagrada neste tipo de operações, para além de ser cada vez mais controversa (decorrente do crescimento da economia digital), resulta numa diminuição de receita de IVA, bem como na possibilidade de distorções de concorrência, uma vez que os fornecedores estabelecidos em países terceiros estão em vantagem em relação aos seus homólogos estabelecidos na UE. Consequentemente, esta isenção dá azo a que as empresas fornecedoras deste tipo

---

“território da Comunidade” como sendo o conjunto dos territórios dos Estados-Membros ao qual se aplica o Tratado que institui a Comunidade Europeia, “*com exclusão dos territórios referidos no art.º 6.º da presente diretiva*”. Por sua vez, o art.º 6º da DIVA elenca uma série de “territórios terceiros” aos quais não se aplica a DIVA, quer sejam territórios que possam fazer parte do território aduaneiro da Comunidade, ou então, territórios que não integram este território aduaneiro da Comunidade. Para mais desenvolvimentos sobre esta questão veja-se, Tânia Carvalhas Pereira, “*Introdução ao IVA na Importação*”, Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014, pp. 489-530.

Nestas importações de bens, o IVA e os direitos aduaneiros são devidos no local de onde são importados sendo aplicável a taxa de IVA aí vigente (art.ºs 30.º, 32.º n.º2, 60.º e 70.º da DIVA).

<sup>121</sup> As isenções nas importações visam assegurar quatro objetivos: (i) um tratamento fiscal semelhante das importações e das operações internas; (ii) possibilitar uma aproximação entre isenções a nível fiscal e aduaneiro; (iii) reconhecer os benefícios fiscais previstos em acordos e convénios internacionais sobre relações diplomáticas e consulares e de organizações internacionais; e (iv) prever técnicas de forma a evitar situações de dupla tributação. Veja-se, Patrícia Noiret Cunha, “*Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias*”, Coimbra Editora, 2004, p. 224.

<sup>122</sup> Este limite é definido de país para país, contudo, independentemente do seu valor, muitos países têm tido um crescimento muito significativo do volume de importações de valor reduzido em que nenhum IVA é cobrado, OECD (2015) “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, p. 123]. Relativamente aos limites aplicáveis sugere-se a leitura do art.º 23.º da Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, que determina o âmbito de aplicação das alíneas b) e c) do art.º 143º da DIVA.

No caso português, as importações de mercadorias que sejam objeto de remessa cujo valor global não exceda os € 22 estão isentas de IVA, tal como consta no art.º 22º do DL n.º 31/89, de 25 de Janeiro.

de bens se deslocalizem para países fora da UE, não tendo que liquidar IVA sobre os seus produtos e bem assim, entregar esse imposto ao Estado<sup>123</sup>.

A OCDE apresenta alternativas a este modelo de isenção que vigora hodiernamente, desde logo porque aquando da aprovação da referida isenção o comércio eletrónico não existia e o número de importações isentas era ainda muito reduzido. Tais propostas terão que ser objeto de discussão por parte dos Estados-Membros e pelo Comité IVA de forma que se encontre uma solução que abranja a onerosidade que impende sobre as administrações fiscais, a perda de receitas fiscais e a competitividade gerada<sup>124</sup>

### 3.3.2. Operações B2C relativas a serviços e bens incorpóreos

O relatório sobre a Ação 1 do BEPS em 2015 salientou que um dos desafios decorrentes da digitalização está associado à cobrança de IVA que incide sobre operações internacionais relativas a bens e serviços incorpóreos, em que estes são adquiridos por consumidores finais residentes num dado país a fornecedores que não possuem uma presença física nesse país (estamos a falar de operações B2C)<sup>125</sup>.

<sup>123</sup> OECD (2015), “*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, p. 120. Note-se que no que concerne à competitividade, dada a não aplicação de IVA, as empresas que se deslocalizem para fora da UE conseguem praticar preços substancialmente mais competitivos do que os fornecedores estabelecidos dentro da UE.

A própria Comissão Europeia vem referir que, em virtude do elevado volume de fraude a que se encontra sujeito o sistema importações de bens de baixo valor, “*os bem importados de elevado valor, como telefones inteligentes ou tablets, são sistematicamente subvalorizados ou incorretamente descritos na documentação de importação, a fim de beneficiarem desta isenção de IVA*”. Comunicado de Imprensa IP/16/4010, de 1.12.2016.

<sup>124</sup> (OECD (2015), “*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp.123-126.

<sup>125</sup> Note-se que as transmissões de bens efetuadas através do *E-commerce*, podem ser realizadas *online* ou *offline*. No caso da transmissão de bem ser *online*, tanto a entrega como a encomenda são efetuadas através da internet, uma vez que esta funciona como meio de transporte, pelo que estamos perante um bem digital. Por outro lado, se a transmissão de bens ocorrer *offline*, a encomenda do bem é efetuada através da internet, mas a entrega é efetuada usando os canais tradicionais, pelo que o bem não perde as suas características originais, particularmente, a sua corporeidade.

Para efeitos de IVA na UE, uma transmissão de bens *online* deve ser qualificada como uma prestação de serviços, todavia isto não é regra nos demais países onde se aplica um sistema de IVA.

Esta situação pode ser observada perante uma transmissão de bens *online* no caso da compra de um *ebook* (veja-se a proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva IVA em relação às taxas de imposto de IVA aplicados aos jornais e às publicações periódicas COM (2016) 758 final), este é-



Estima-se que as operações B2C em sede de *E-commerce* atinjam valores anuais na ordem dos 2 triliões de dólares podendo atingir os 4.5 triliões de dólares em 2021, enquanto que, em termos de consumidores estima-se que o valor atinja os 2.2 biliões em 2022<sup>126</sup>.

De forma a mitigar os riscos que daqui decorrem, uma solução foi aprovada sob a forma de recomendação pela OCDE em Setembro de 2016. Trata-se de um conjunto de orientações internacionais para os países que aplicam um sistema baseado no modelo de IVA<sup>127</sup>. Este conjunto de Orientações, particularmente as que incidem sobre operações B2C (*B2C Guidelines*<sup>128</sup>) serviram de suporte para a criação de um relatório de orientação publicado em Outubro de 2017<sup>129</sup> que faculta uma descrição geral sobre questões políticas e de conceção relativamente à cobrança de IVA no que diz respeito a operações internacionais de bens e serviços incorpóreos por fornecedores não residentes no país de destino destes bens e serviços.

---

nos enviado através da Internet, não possuindo a sua característica de bem corpóreo, sendo um requisito imperativo para que se esteja perante um bem e desta forma para que a operação possa ser qualificada como uma transmissão de bens (tal como decorre do art.º 14º da DIVA). A operação será então qualificada como uma prestação de serviços, tendo em consideração a natureza residual deste conceito nos termos do art.º 24º da DIVA, Clotilde Celorico de Palma, “A Comunicação da Comissão Europeia relativa a um Plano de Ação sobre o IVA”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEFF, n.º1, Ano IX, Setembro, 2016.

Sobre a questão da dualidade da tributação entre *ebooks* e os livros em papel veja-se do autor, “O IVA e a Localização das Operações: Da Simplicidade das Regras dos Bens ao Labirinto dos Serviços – O caso dos Serviços Eletrónicos e a Recente Temática sobre Livros Digitais versus Livros em Papel”, Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2017; J.G. Xavier de Basto “Livros são papéis pintados com tinta: a propósito de um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia” Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano XII, n.º 4, Almedina, 2014; Maria Odete Oliveira, “Livros Digitais Vs. Livros em Papel. O Dilema do IVA Comunitário: A Book Is a Book no Matter What Its Form Is? É a Forma ou O Conteúdo que Relevam na Definição de um Livro?”, Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política, Universidade Lusófona do Porto, n.º 10, 2017, pp. 81-94.

<sup>126</sup> OECD (2019), “The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales”, *op. cit.*, p. 13.

<sup>127</sup> OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, 2017, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

<sup>128</sup> OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, *op. cit.*, pp. 64-78.

<sup>129</sup> OECD, “Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST - Where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation”, OECD, Paris, 2017, disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>

### 3.3.2.1. O Princípio do Destino

De acordo com princípio do destino, os bens são tributados na jurisdição onde ocorre o ato de consumo (dado que os bens não são tributados à saída do país de origem), aplicando as mesmas taxas de IVA no país de destino, aos bens de produção interna e aos bens de produção externa<sup>130</sup>. Isto favorece a eficiência produtiva, pois ao aplicar a mesma taxa de IVA aos bens quer sejam eles de produção interna ou externa, o custo fiscal associado ao bem (maior ou menor), vai depender unicamente do custo de produção<sup>131</sup>. É através do princípio do destino que se concretiza o IVA como um verdadeiro imposto sobre o consumo, pois os bens são tributados no país onde são consumidos.

Neste contexto as propostas da Comissão Europeia caminham para a implementação de um regime definitivo do IVA assente no princípio da tributação do destino<sup>132</sup>. Nos termos propostos pela Comissão, a tributação das operações continuará a atender ao fluxo físico dos bens, ou seja, se os bens vendidos forem transportados ou expedidos a partir de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro, o IVA continuará a ser devido no Estado-Membro onde termine a expedição ou transporte dos bens.

A obrigação de liquidar o IVA impenderá sobre o transmitente dos bens, o qual terá que aplicar as taxas de IVA em vigor no Estado-Membro de destino dos bens.

No que diz respeito aos serviços, o Grupo de Peritos reconheceu a importância da implementação do princípio do destino como *"the way forward for VAT"*<sup>133</sup>. A alteração das regras relativas à localização das prestações de serviços no sistema comum do IVA na UE ocorreu em 2008<sup>134</sup>. Decorrente desta alteração, a

---

<sup>130</sup> Kathryn James, *"The Rise of the Value-Added Tax"*, Cambridge University Press, Cambridge Tax Law Series, 2015, p. 77.

<sup>131</sup> Kathryn James, *op. cit.*, p.78; Liam Ebrill, *"The Modern VAT"*, International Monetary Fund, 2001, p. 179.

<sup>132</sup> É proposta uma alteração ao art.º 402º e a eliminação dos art.ºs 403º e 404º da DIVA, -COM (2017) 569 final.

<sup>133</sup> European Commission (2014), *op. cit.*, p. 5.

<sup>134</sup> O Pacote IVA foi aprovado a 12 de Fevereiro de 2008, sendo constituído por três elementos, a saber: Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro; Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12

DIVA acolhe atualmente, não uma, mas duas regras gerais de localização para as prestações de serviços: uma, que se reporta ao domicílio do adquirente, em que é aplicado o princípio do destino para operações B2B (*Business to Business*) e outra em que se aplica o princípio da origem para operações B2C (de acordo com o princípio da origem, os bens são tributados no país onde são produzidos, abstraindo-se do país onde se efetua o consumo)<sup>135</sup>.

Sobre a determinação da localização das operações internacionais relativas a serviços e bens incorpóreos (mormente quanto ao princípio do destino), diz a Orientação 3.1 – Nos impostos sobre o consumo as transações internacionais de serviços e bens incorpóreos devem ser objeto de tributação na jurisdição onde ocorre o ato de consumo<sup>136</sup>.

---

de Fevereiro; e Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro. Todos publicados no JO L de 20 de Fevereiro de 2008.

Assim, temos uma Diretiva relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, uma Diretiva relativa ao reembolso de IVA a sujeitos passivos de IVA de um Estado-Membro não estabelecido no Estado-Membro de localização das operações e um Regulamento relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nestes domínios, que veio substituir a partir de Janeiro de 2015, um novo mecanismo de mini balcão único para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e de comércio eletrónico.

A grande maioria das novas regras sobre localização das prestações de serviços entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2010. Todavia, houve regras que entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2011, outras a 1 de Janeiro de 2013 e outras a partir de 1 de Janeiro de 2015.

A partir de 1 de Janeiro de 2011 houve uma alteração parcial da regra de localização das prestações de serviços de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, recreativo e similares, quando o destinatário dos serviços for um sujeito passivo de IVA (B2B), passando essa regra de localização a abranger apenas os serviços de acesso a essas manifestações.

A partir de 1 de Janeiro de 2013, entraram em vigor novas regras para a locação de meios de transporte (exceto de curta duração) quando o destinatário não for um sujeito passivo de IVA (B2C), passando a ser localizada, em geral, no lugar de residência dos destinatários dos serviços, ou, se forem barcos de recreio, no lugar em que estes forem colocados à disposição, se o mesmo coincidir com o lugar onde o locador está estabelecido.

A partir de 1 Janeiro de 2015, as prestações de serviços B2C de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços por via eletrónica, passaram a localizar-se no lugar de residência dos destinatários dos serviços e o sistema de “balcão eletrónico único” para cumprimento de obrigações declarativas e de pagamento generalizou-se a operadores da UE não registados no Estado-Membro de localização da operação.

Para mais desenvolvimentos sobre as novas regras de localização das prestações de serviços veja-se nomeadamente, Clotilde Celorico de Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6ª Edição, Setembro 2016, Almedina, pp. 109-159; “Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 97, Abril 2008.

<sup>135</sup> Estas regras gerais de localização para prestações de serviços constam dos art.ºs 44º e 45º da DIVA.

<sup>136</sup> OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, op. cit., p.38.

### **3.3.2.2. As B2C Guidelines**

Em termos genéricos, As *B2C Guidelines* apresentam um conjunto de orientações onde é definido o princípio do destino no que concerne à determinação da localização de operações internacionais de bens e serviços incorpóreos.

Relativamente às operações entre sujeitos passivos e consumidores finais sobre serviços e bens incorpóreos são enunciadas duas orientações enquanto regras gerais<sup>137</sup>:

Orientação 3.5 - para efeitos da Orientação 3.1, o direito de tributar as prestações de serviços e transmissões de bens incorpóreos é atribuído à jurisdição na qual o serviço é materialmente executado, desde que tais operações: (i) sejam materialmente executadas num local identificável; (ii) o ato de consumo ocorra, em regra, no momento em que são materialmente executadas; e (iii) requeiram, em regra, a presença material da pessoa que executa a prestação e da pessoa que consome no momento e no local onde essas operações sejam materialmente executadas.

Orientação 3.6 – para efeitos da aplicação da Orientação 3.1, a jurisdição na qual o adquirente reside habitualmente tem o direito de tributar as prestações de serviços e de bens incorpóreos, que não as referidas na Orientação 3.5 (aqui temos presente o critério de residência habitual).

Sobre as regras específicas em relação às operações entre sujeitos passivos e consumidores finais sobre serviços e bens incorpóreos temos:

Orientação 3.7 – o direito de tributar as transações de serviços e bens incorpóreos, pode ser atribuído com base numa presunção distinta do local onde se encontra o adquirente, desde que estejam preenchidas estas duas condições: (i) o direito de tributar tendo por base a localização do adquirente não conduza a um resultado apropriado tendo em consideração os seguintes critérios – Neutralidade, eficiência em matéria fiscal e da administração, certeza e simplicidade, eficácia e equidade; e (ii) um critério presuntivo de substituição diferente do da localização

---

<sup>137</sup> Clotilde Celorico Palma, “Orientações internacionais da OCDE em sede de IVA”, Estudos de IVA IV, Almedina, 2018, pp. 7-24.

do adquirente que conduza a um resultado significativamente melhor na perspetiva dos mesmos critérios.

Na eventualidade das prestações de serviços e bens incorpóreos estarem diretamente relacionadas com um bem imóvel, é enunciada na Orientação 3.7 - o direito de tributar as transações internacionais de serviços e de bens incorpóreos realizadas entre sujeitos passivos e diretamente relacionados um bem imóvel, pode ser atribuído à jurisdição onde se encontra o bem imóvel<sup>138</sup>.

As *B2C Guidelines* indicam que atualmente a melhor forma de assegurar uma cobrança de IVA mais eficiente em operações B2C transfronteiriças é através do registo do fornecedor estrangeiro na jurisdição onde a operação se irá localizar.

Estas *Guidelines* recomendam a criação de um regime simplificado de registo para o cumprimento de obrigações sobre o IVA, que entre outras características incluiria<sup>139</sup>: (i) a utilização de meios eletrónicos para fazer o registo, usando apenas os detalhes absolutamente necessários; (ii) a coleta do imposto ao abrigo do regime simplificado com as devoluções a ocorrerem segundo a tramitação normal; (iii) o preenchimento eletrónico de um formulário simplificado para agilizar o processo de devolução de imposto; (iv) a aceitação de pagamento na moeda dos principais parceiros comerciais; (v) a manutenção de registos eletrónicos da atividade económica, com os dados a serem limitados ao essencial; e (vi) a disponibilização *online* da informação para uma consulta fácil.

O facto de este regime se apresentar de uma forma simplificada visa facilitar a conformidade para empresas que operam em múltiplas jurisdições, tendo a criação deste regime simplificado ter que ser feita ponderando não só a simplificação inerente ao mesmo, mas também salvaguardado a arrecadação de receita por parte do país onde a operação for localizada. O registo para efeitos de

---

<sup>138</sup> Nos Anexos I e II estão plasmadas varias orientações e comentários no que diz respeito à aplicação dos vários princípios enunciados supra, OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, op. cit., pp. 88-102.

<sup>139</sup> OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, op. cit., pp. 72-77; OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, op. cit., pp. 127-128.

IVA, é independente da existência ou não de um EE, que como se viu nos pontos 3.1 e 3.2 tem uma enorme relevância para efeitos fiscais.

### **3.3.2.3. A Otimização da Cobrança de IVA nas Vendas Online**

O mais recente trabalho da OCDE em matéria de IVA foi apresentado em Março de 2019<sup>140</sup> sob a forma de um relatório que serve de complemento às orientações da OCDE em matéria de IVA de 2016<sup>141</sup> e ao relatório relativo à adoção de mecanismos para melhorar a cobrança de IVA de 2017<sup>142</sup>.

Este novo relatório tem em atenção uma função que as plataformas digitais possam vir a desempenhar na cobrança de IVA nas vendas *online* (mormente nas importações de bens, operações transfronteiriças envolvendo serviços e intangíveis) facultando, para esse efeito, soluções sem criar mais encargos burocráticos para as administrações fiscais<sup>143</sup>.

Estas plataformas digitais permitem que os negócios de pequena dimensão possam florescer e atingir milhões de consumidores, formando aquilo que é hoje um grande mercado global (estima-se que sensivelmente 57% das vendas transfronteiriças de bens sejam realizadas através das três maiores plataformas digitais a operar atualmente)<sup>144</sup>.

Tendo em consideração o aumento exponencial do volume de transações realizadas *online* e que muitas delas são, em princípio, objeto de tributação em sede de IVA, as receitas em causa são consideráveis, originando desafios tributários às autoridades fiscais, tanto no que diz respeito aos bens de valor reduzido<sup>145</sup> como às importações acima daquele limite (note-se que para dar resposta a este problema,

---

<sup>140</sup> OECD (2019), “*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST*”, *op. cit.*

<sup>141</sup> OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, *op. cit.*

<sup>142</sup> OECD (2017), “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*”, *op. cit.*

<sup>143</sup> OECD (2019), *op. cit.*, p. 17 e p. 25.

<sup>144</sup> *International Post Corporation* (2017), *Cross-border E-Commerce Shopper Survey*, disponível em: <https://www.ipc.be/en/knowledge-centre/e-commerce/cross-border-e-commerce-shopper-survey>.

<sup>145</sup> Veja-se o ponto 3.4.1.2 do presente trabalho.

a remoção da isenção para bens de valor reduzido não é a solução, uma vez que sem medidas de suporte, a remoção desta isenção seria contraproducente <sup>146</sup>).

Neste contexto varias jurisdições já atuaram ou pretendem atuar no sentido de cobrar IVA nas vendas realizadas *online*, esta atuação traduz-se na implementação de um regime de responsabilidade de IVA.

Em termos genéricos, ao abrigo deste regime<sup>147</sup>, as plataformas digitais são única e exclusivamente responsáveis pelo cálculo, cobrança e pagamento do IVA pelas suas vendas *online* às administrações fiscais em que o IVA seja devido <sup>148</sup>. De forma a poder cumprir com as obrigações inerentes a este regime, a plataforma digital terá de ter acesso a informações precisas (nomeadamente: (i) o estatuto do adquirente (se é consumidor final ou sujeito passivo de IVA); (ii) a natureza do bem transacionado; (iii) elementos que permitam determinar o local onde a operação se irá localizar para assim se aplicar as regras de IVA vigentes no local onde o bem será consumido; (iv) se existe algum limite que permita aplicar uma isenção; (v) o valor do bem em causa e a respetiva taxa a que a operação será sujeita; e (vi) qual será o momento em que o imposto se torna exigível<sup>149</sup>), estas informações poderão estar na posse destas plataformas digitais ou poderão ser pedidas, terá também de existir um acesso a meios técnicos que permita determinar o IVA que incida sobre determinada operação<sup>150</sup>.

Todavia as administrações fiscais poderão emitir *guidelines* específicas que considerem ter importância para aferir se determinada plataforma digital possui ou não capacidade para operar sob este regime de responsabilidade de IVA<sup>151</sup>.

---

<sup>146</sup> OECD (2019), *op. cit.*, p. 16.

<sup>147</sup> Regime este que pode também ser aplicado aos bens de valor reduzido, OECD (2019), *op. cit.*, pp. 30-31; pp. 40-47.

<sup>148</sup> Sobre o funcionamento detalhado veja-se, OECD (2019), *op. cit.*, p. 23-25; pp. 34-36.

<sup>149</sup> OECD (2019), *op. cit.*, p. 33.

<sup>150</sup> OECD (2019), *op. cit.*, p. 26.

<sup>151</sup> OECD (2019), *op. cit.*, pp. 27-30. Veja-se o Anexo I ao relatório sobre alguns dos critérios que as administrações fiscais podem utilizar, OECD (2019), *op. cit.*, pp. 73-74.



#### 4. As iniciativas da União Europeia em matéria de *E-commerce*

A preocupação e interesse da Comissão no que tange às questões da tributação do *E-commerce* têm a sua génese em 1998<sup>152</sup>, após o acordo alcançado em Outubro desse ano quanto aos princípios orientadores em matéria de fiscalidade indireta no *E-commerce*<sup>153</sup>. Estes princípios estabeleciam que as regras relativas aos impostos sobre o consumo (incluindo o IVA) deviam ter como resultado a tributação no local do consumo e que um modelo simplificado de registo *online* era a única opção viável para efeitos de tributação do comércio eletrónico praticado por empresas não residentes.

Dado o crescimento da Internet coadunado com o facto de que o *E-commerce* poderia futuramente vir a representar um desafio em sede de IVA, a Comissão elaborou um programa de trabalho a fim de preparar um relatório a apresentar ao Grupo de Trabalho das Questões Fiscais, levando em consideração as opções apresentadas na referida conferência. Constante do programa fazia ainda parte um compromisso da Comissão no sentido de remover as barreiras administrativas ao crescimento do *E-commerce*, causadas pelas regras em vigor à data. O Relatório Provisório da Comissão<sup>154</sup> concluiu que, em relação às vendas *online* a consumidores finais, era urgente proceder à introdução de alterações à legislação existente.

---

<sup>152</sup> Conferência Ministerial da OCDE, sob o tema “*Um mundo sem fronteiras: concretizar o potencial do comércio eletrónico*”, realizada em Otava a 7-9 de Outubro de 1998. Foi elaborado um relatório da conferência, “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”, disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>

<sup>153</sup> Estes princípios consubstanciam: (i) **Neutralidade** – a fiscalidade não deve ostracizar as transações efetuadas via eletrónica e nem as tradicionais; (ii) **Eficiência** – os custos fiscais devem ser reduzidos ao máximo; (iii) **Clareza e simplicidade das regras fiscais** – as regras fiscais devem ser claras e simples, para que os contribuintes possam antecipar devidamente as consequências fiscais de uma operação, como o montante, a localização e a forma de cálculo do imposto; (iv) **Eficácia e equidade** – o pagamento do montante de imposto exigido deve ser apropriado proporcionando uma redução dos riscos de fraude e evasão fiscal, através da adoção medidas proporcionais; e (v) **Flexibilidade** – os sistemas fiscais devem ser flexíveis e dinâmicos de forma que se possam adaptar à evolução tecnológica e das transações comerciais.

<sup>154</sup> Relatório Provisório sobre as implicações do comércio eletrónico para o IVA e as Alfândegas, Doc XXI/98/003569, de 3 de Abril de 1998.

Desta forma, a Comissão fez uma Comunicação ao Conselho, Parlamento Europeu e Conselho Económico e Social a 17 de Junho de 1998<sup>155</sup>, onde estabeleceu as orientações para a tributação do *E-commerce* que viriam a constituir a base de trabalhos futuros. De acordo com essas orientações, uma vez que o sistema de IVA na UE visa assegurar a certeza jurídica, simplicidade e neutralidade, então, todos os esforços devem ser conduzidos no sentido de: (i) adaptar as regras existentes, tendo em conta o desenvolvimento do *E-commerce*, não sendo necessária nova legislação; (ii) o sistema do IVA deveria garantir que as transações com bens e serviços tivessem o mesmo tratamento fiscal, independentemente de serem efetuadas *online* ou *offline*; (iii) o cumprimento das obrigações pelos operadores económicos no âmbito do *E-commerce* deveria ser o mais simples possível; (iv) os mecanismos de controlo das operações localizadas na UE deveriam assegurar o cumprimento de todos os operadores económicos, independentemente do adquirente ser um sujeito passivo ou consumidor final; e (v) a fim de facilitar o cumprimento de obrigações através de um sistema fiscal de confiança, seria necessário assegurar, que os custos de cumprimento não se tornassem mais onerosos para os sujeitos passivos da UE do que para os que operam a partir de países terceiros.

#### **4.1. Mini Balcão Único do IVA**

A 4 de Dezembro de 2007, o Conselho ECOFIN sob os auspícios da presidência portuguesa, aprovou o chamado Pacote IVA<sup>156</sup>, com as novas regras de localização para as prestações de serviços, nomeadamente, para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos<sup>157</sup>. De acordo com as regras aprovadas, a localização destas operações alterou-se a partir do dia 1 de Janeiro de 2015, passando a ser tributáveis onde se encontre o adquirente, independentemente deste se tratar de um sujeito passivo ou um consumidor final.

---

<sup>155</sup> COM (1998) 374 final.

<sup>156</sup> Veja-se a nota de rodapé n.º 98

<sup>157</sup> Tara-se do documento FISC 38, 9865/07, de 29.05.2007.

Tanto o Grupo de Peritos (que elogiou este regime<sup>158</sup>) quanto a OCDE sugeriram um alargamento do “*Mini One Stop Shop*” (“MOSS” ou “Mini Balcão Único”) no que diz respeito as vendas à distância, incluindo as importações de bens de valor reduzido e as prestações de serviços não eletrónicos através da Internet<sup>159</sup>.

O MOSS trata-se de um mecanismo de simplificação que visa evitar encargos adicionais às empresas e às administrações fiscais, no cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento de IVA quando são prestados serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos a consumidores finais estabelecidos ou domiciliados em Estados-Membros da UE nos quais o prestador dos serviços não esteja estabelecido<sup>160</sup>.

Caso um prestador de serviços opte pelo MOSS, a obrigação de se registar no Estado-Membro onde o destinatário dos serviços está localizado deixa de existir, e bem assim, tal como a obrigação de entregar as respetivas declarações periódicas de IVA em cada um dos Estados-Membros onde se localizam tais prestações de serviços. O MOSS permite que as obrigações referidas possam ser cumpridas através de um portal eletrónico em apenas um Estado-Membro onde o prestador de serviços esteja registado para efeitos de IVA, evitando que as empresas tenham que se registar para efeitos de IVA em todos os Estados-Membros onde prestem serviços a consumidores finais.

A adesão ao MOSS é facultativa, todavia, caso os sujeitos passivos não queiram aderir a este regime, terão que se registar nos vários Estados-Membros para onde prestem serviços, cumprindo nesses Estados as obrigações inerentes, devendo aplicar o regime em todos os Estados-Membros para os quais prestem

<sup>158</sup> European Commission (2014), *op. cit.*, p. 33.

<sup>159</sup> European Commission (2014), *op. cit.*, pp. 33-34; OECD (2015), “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 (...)*”, *op. cit.*, pp. 126-127; OECD (2018), “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*” (...), *op. cit.*, p.105.

<sup>160</sup> Note-se que com a entrada em vigor deste regime nem todas as atividades de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos foram abrangidas, ficando de fora: (i) as transmissões de bens *online* (tal como as vendas à distância); e (ii) as prestações de serviços não eletrónicos através da *internet*, European Commission, “*Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*”, Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013, p.11

serviços (a partir do momento em que o MOSS é adotado, deixa de ser um regime opcional em função do Estado-Membro de consumo).

Se pelo contrário, optarem pelo MOSS, os sujeitos passivos prestadores de serviços eletrónicos efetuam o registo num único Estado-Membro<sup>161</sup> e as declarações de IVA relativamente às prestações de serviços efetuadas a consumidores finais de outros Estados-Membros<sup>162</sup> (em conjunto com o IVA devido) são feitas trimestralmente por via eletrónica (as declarações por esta via apresentadas não substituem as declarações periódicas de IVA que os sujeitos passivos têm que apresentar ao abrigo das regras nacionais nos Estados-Membros onde estejam estabelecidos). Assim, é o EMI que tem que enviar a informação relevante referente ao registo e às declarações do IVA, bem como o imposto devido aos EMC.

O MOSS apresenta dois tipos de regimes: (i) o “Regime da União” para sujeitos passivos com sede, EE ou domicílio na UE; e (ii) o “Regime Extra-União” para os sujeitos passivos cuja sede, EE ou domicílio se situe fora da UE.

Relativamente ao primeiro, o EMI tem de ser o Estado-Membro onde o sujeito passivo se encontre estabelecido, isto é, onde a empresa tenha a sua sede. Caso o sujeito passivo não tenha sede na UE, o EMI é o Estado-Membro onde o sujeito passivo tenha um EE, se este tiver vários EE em vários Estados-Membros, então ele terá a faculdade de escolher qualquer um desses Estados-Membros como sendo o EMI.

No caso do Regime Extra-União, um sujeito passivo que não tenha sede nem EE na UE, não esteja registado e não seja obrigado a possuir uma identificação para efeitos de IVA na UE, pode escolher livremente o seu EMI. Este regime abarca todos os serviços prestados na UE por estes sujeitos passivos a consumidores finais estabelecidos ou domiciliados em Estados-Membros da UE, independentemente do EMC.

---

<sup>161</sup> Estado-Membro de identificação ou “EMI”

<sup>162</sup> Estados-Membro de consumo ou “EMC”

Para que seja possível aplicar um regime de registo único para a declaração, pagamento e dedução do imposto, foram propostas alterações substanciais ao regime especial de vendas à distância intra-União de bens e de prestação de serviços por sujeitos passivos estabelecidos na UE, mas não no EMC.

Tendo em conta a adoção pelo Conselho da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017<sup>163</sup>, este regime a entrar em vigor após 1 de Janeiro de 2021, irá permitir que o sujeito passivo registado para efeitos do regime num Estado-Membro (EMI) apresente por via eletrónica declarações trimestrais do IVA através do balcão único nas quais serão especificadas as prestações de serviços e as vendas à distância na União a pessoas que não sejam sujeitos passivos noutros Estados-Membros (EMC), juntamente com o IVA devido.

Essas declarações, juntamente com o IVA pago, são depois transmitidas pelo EMI aos EMC correspondentes, através de uma rede de comunicações segura. Este regime evita que os sujeitos passivos tenham que se registar para efeitos do IVA em cada EMC. A presente proposta prevê uma nova prorrogação deste regime.

Propõe-se que os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de Tributação<sup>164</sup> possam utilizar o regime no que respeita às entregas de bens e prestações de serviços efetuadas nesse Estado-Membro em relação aos quais sejam devedores do IVA.

Deste modo, o regime deixa de estar limitado às operações entre empresas e consumidores para passar a incluir igualmente as operações B2B.

Propõe-se que o regime passe a estar também disponível para os sujeitos passivos não estabelecidos na UE desde que designem um intermediário que aí esteja estabelecido. À semelhança do regime especial de vendas à distância de bens

---

<sup>163</sup> Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO L 348/7 de 29.12.2017).

Note-se que já entraram em vigor desde de 1 de Janeiro de 2019 as alterações à DIVA, relativamente aos art.ºs 58º e 219º -A.

<sup>164</sup> Para efeitos deste regime, entende-se por “Estado-Membro de Tributação”, o Estado-Membro no qual se considera efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

importados a partir de territórios terceiros ou de países terceiros, o intermediário passa a ser o devedor do IVA e o responsável pelo cumprimento das obrigações impostas pelo regime em nome e por conta do sujeito passivo não estabelecido na UE que representa.

Tendo em conta o alargamento do âmbito de aplicação das operações abrangidas pelo regime, passa a ser estabelecido que os sujeitos passivos que utilizam o regime devem apresentar declarações mensais de IVA através do balcão único sempre que o seu volume de negócios anual na UE for superior a € 2.500.000.

Só é possível incluir o direito de o sujeito passivo deduzir o IVA pago no balcão único do IVA se forem prestadas algumas informações adicionais nessa declaração, nomeadamente: (i) o montante total do IVA exigível sobre as entregas de bens e prestações de serviços em relação às quais o sujeito passivo enquanto adquirente ou destinatário seja devedor do imposto e sobre as importações de bens quando o Estado-Membro prever que, para a importação de bens efetuada por sujeitos passivos, por devedores do imposto ou por determinadas categorias de sujeitos passivos ou devedores do imposto, o IVA não seja pago no ato da importação, desde que o imposto seja mencionado como tal na declaração de IVA<sup>165</sup>; (ii) o IVA em relação ao qual é feita a dedução; (iii) as alterações relativas a períodos de tributação anteriores; e (iv) o montante líquido do IVA a pagar, a reembolsar ou a creditar.

Dado que a dedução será feita nas declarações de IVA apresentadas no âmbito do regime, propõe-se uma alteração que preveja que os sujeitos passivos devem pagar a soma dos montantes líquidos do IVA (onde o IVA dedutível vai ser subtraído ao IVA devido) devido em cada Estado-Membro de tributação.

É proposta ainda a definição das condições em que um sujeito passivo na posição de credor num determinado Estado-Membro de tributação pode obter um reembolso do crédito desse Estado-Membro, bem como uma proposta que determinará as condições em que um montante a reembolsar ao sujeito passivo no

---

<sup>165</sup> Que terá que ser apresentada em conformidade com o art.º 250º da DIVA.

Estado-Membro de identificação pode ser utilizado para o pagamento do IVA devido no Estado-Membro ou nos Estados-Membros de tributação.

Em princípio, um sujeito passivo tem o direito de efetuar a dedução do IVA pago a montante nas declarações de IVA apresentadas no âmbito do regime. Contudo, se um sujeito passivo que utilize o regime especial em apreço não efetuar quaisquer entregas de bens nem prestações de serviços abrangidas por este regime especial relativamente às quais o IVA se tenha tornado exigível num Estado-Membro de tributação num determinado período de tributação, nem nos três períodos de tributação anteriores caso apresente declarações trimestrais ou nos onze períodos de tributação anteriores caso apresente declarações mensais, não pode deduzir o IVA a montante nesse Estado-Membro de tributação nessa declaração de IVA. Em vez disso, o sujeito passivo deve reclamar o IVA a montante através do procedimento de reembolso no Estado-Membro em que o IVA foi cobrado.

#### **4.2. Criação do Mercado Único Digital**

A 6 de Maio de 2015, a Comissão Europeia apresentou uma Comunicação na qual delineava a introdução de uma Estratégia para o Mercado Único Digital (“Estratégia MUD”)<sup>166</sup> que seria erigida em três pilares basilares: (i) melhoria de acesso por parte dos consumidores e empresas a bens e serviços em linha por toda a Europa; (ii) criação de condições adequadas para o desenvolvimento das redes e serviços digitais; e (iii) otimização do potencial de crescimento da Economia Digital Europeia.

Nesta Comunicação a Comissão fez saber que no ano de 2016 iria apresentar propostas legislativas destinadas a reduzir a carga administrativa para as empresas decorrente dos diferentes regimes de IVA, incluindo: (i) o alargamento do MOSS à venda de bens tangíveis encomendados em linha para o comércio intra-União e para países terceiros; (ii) introdução de um limiar de IVA comum a toda a UE para

---

<sup>166</sup> COM (2015) 192 final.



ajudar as *start-ups*; (iii) autorização de controlos pelo país de origem, incluindo uma auditoria única para efeitos de IVA a empresas que desenvolvam comércio transfronteiras; e (iv) a supressão da isenção de IVA para a importação de pequenas encomendas de fornecedores de países terceiros<sup>167</sup>.

Neste contexto, foi então que em Abril de 2016 que a Comissão Europeia apresentou um Plano de Ação sobre o IVA<sup>168</sup>, definindo formas de relançar o atual sistema do IVA na UE para o tornar mais simples, mais resistente à fraude e favorável às empresas bem como adaptar o sistema do IVA à economia digital e às necessidades das PME. Assim para que tal seja exequível é necessário: (i) estabelecer os princípios fundamentais de um futuro sistema único de IVA na UE; (ii) implementar medidas a curto prazo para combater a fraude ao IVA; (iii) atualizar o quadro das taxas de IVA e definir as opções para conceder aos Estados-Membros uma maior flexibilidade na sua fixação; (iv) simplificar as regras do IVA no *E-commerce* no âmbito da Estratégia MUD; e (v) simplificar e adaptar o quadro legislativo vigente às dificuldades com que se deparam as PME.

Dada a reforma que urge fazer ao sistema do IVA a Comissão refere que são necessárias medidas específicas de forma a: (i) tornar o IVA mais simples no que concerne aos custos de conformidade que são consideravelmente elevados no mercado único do que no comércio interno, o que é bastante oneroso para as PME; (ii) criar medidas de combate à fraude; (iii) aumentar a eficiência, particularmente em relação à exploração da tecnologia digital a fim de reduzir os custos inerentes à cobrança do IVA; e (iv) criar políticas de confiança, entre as empresas e as administrações fiscais e entre estas e os Estados-Membros da UE.

No sentido de cumprir com os compromissos assumidos no âmbito da Estratégia MUD e no Plano de Ação sobre o IVA, a Comissão apresentou no dia 1 de Dezembro de 2016 um “Pacote sobre o IVA no Mercado Único Digital”, que consubstancia: (i) uma proposta de alteração à DIVA e à Diretiva 2009/132/CE relativamente às obrigações aplicáveis às prestações de serviços e às vendas de bens

---

<sup>167</sup> COM (2015) 192 final, 2.5.

<sup>168</sup> COM (2016) 148 final.

à distância<sup>169</sup>; (ii) uma proposta de alteração do Regulamento de Execução do IVA<sup>170</sup>; (iii) uma proposta de alteração do Regulamento (UE) 904/2010, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e ao combate à fraude no domínio do IVA<sup>171</sup>; e (iv) uma proposta de alteração da DIVA no que se diz respeito às taxas aplicáveis às publicações eletrónicas<sup>172</sup>. Estas propostas constituem uma parte importante da estratégia para o Mercado Único Digital, têm por objetivo adaptar o sistema do IVA à economia digital<sup>173</sup>.

Um novo pacote legislativo foi apresentado no dia 5 de Dezembro de 2017, composto: (i) por uma proposta que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao IVA para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens<sup>174</sup>; (ii) um Regulamento que altera o Regulamento (UE) 904/2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA<sup>175</sup>; e (iii) a adoção de uma iniciativa para alteração ao Regulamento de Execução do IVA<sup>176</sup>.

Este pacote legislativo irá ser implementado de forma gradual, algumas medidas já entraram em vigor desde 1 de Janeiro de 2019. Assim, passam a existir dois limites de forma a simplificar as obrigações em matéria de IVA para as PME. Em primeiro lugar, um limite anual mínimo de € 10.000 para volumes de negócios relativamente ao fornecimento transfronteiriço de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos (até ao valor referido, este tipo de serviços continua a obedecer às regras de tributação do EMI). Em segundo lugar, um limite máximo de € 100.000 até ao qual o fornecedor deverá manter apenas um elemento de prova (em contraste com a necessidade de dois elementos de prova necessários

---

<sup>169</sup> COM (2016) 757 final.

<sup>170</sup> COM (2016) 756 final.

<sup>171</sup> COM (2016) 755 final.

<sup>172</sup> COM (2016) 758 final.

<sup>173</sup> Para uma explicação mais detalhada das principais alterações constantes das referidas propostas, sugere-se a consulta de, Conceição Gamito (2017) *op. cit.*, pp. 216-217.

<sup>174</sup> Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, veja-se o ponto 4.1 do presente trabalho sobre a adoção desta Diretiva.

<sup>175</sup> Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho de 5 de Dezembro de 2017.

<sup>176</sup> Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho de 5 de Dezembro de 2017.

ate aqui) de forma a poder identificar o EMC. Para efeitos de faturação, serão aplicáveis as regras do EMI<sup>177</sup>.

### 4.3. O Digital Tax Package

No seguimento da Comunicação apresentada em Setembro de 2017<sup>178</sup>, no dia 21 de Março de 2018, a Comissão Europeia apresentou um pacote legislativo relativamente à tributação da economia digital, este pacote congrega<sup>179</sup>: (i) uma Comunicação ao Conselho e ao Parlamento Europeu<sup>180</sup>; (ii) uma proposta de Diretiva para estabelecer regras relativas à tributação empresarial de uma PES<sup>181</sup>; (iii) bem como uma recomendação que acompanha a proposta referida<sup>182</sup>; e (iv) uma proposta de Diretiva para a criação de um sistema comum de imposto sobre

<sup>177</sup> Mais detalhes disponíveis em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/what\\_is\\_new\\_as\\_of\\_2019.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/what_is_new_as_of_2019.pdf)

<sup>178</sup> COM (2017) 547 final. Esta Comunicação denominada “Um Sistema Fiscal Equitativo e Eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, traçou objetivos e elencou opções tanto a curto como a longo prazo a fim de consolidar uma “forte e ambiciosa posição da EU sobre a tributação da económica digital”. A Comissão levantou duas questões com bastante pertinência: (i) a primeira relacionada com o nexo de tributação, ou seja, “como criar e proteger os direitos de tributação num país onde as empresas possam prestar serviços digitais com pouca ou nenhuma presença física, apesar de terem uma presença comercial” (onde tributar?); (ii) a segunda questão tem que ver com a criação de valor, por conseguinte, trata-se de saber “como atribuir lucros em novos modelos empresariais digitalizados impulsionados por ativos intangíveis, dados e conhecimentos” (o que tributar?). Não sendo despidiendas as propostas a longo prazo, a Comissão no que diz respeito às propostas a curto prazo na referida Comunicação foram dadas como opções alternativas: (i) **uma equiparação fiscal relativa ao volume de negócios das empresas digitalizadas – imposto de equalização (equalization tax)**, trata-se de “um imposto sobre todos os rendimentos não tributados ou insuficientemente tributados, gerados a partir de todas as atividades empresariais baseadas na Internet, incluindo entre empresas ou entre empresas e consumidores, imputável ao imposto sobre os rendimentos da sociedades ou como um imposto distinto”; (ii) **uma retenção na fonte sobre transações digitais (withholding tax)**, que se traduz numa “retenção na fonte final autónoma em termos brutos sobre certos pagamentos feitos a fornecedores não residentes de bens e serviços encomendados em linha”; e (iii) **uma taxa sobre as receitas geradas pela prestação de serviços ou atividades publicitárias**, que “pode ser aplicada uma taxa separada a todas as transações efetuadas à distancia com clientes nacionais caso uma entidade não residente tenha uma presença económica significativa”, (COM (2017) 547 final, pp. 10-12).

<sup>179</sup> Para uma breve análise das propostas veja-se, L. Gerzova, “Taxation of the Digital Economy: The EU’s Outlook”, IBFD White Paper, Working Paper, 2018.

<sup>180</sup> COM (2018) 146 final.

<sup>181</sup> COM (2018) 147 final.

<sup>182</sup> C (2018) 1650 final.

os serviços digitais aplicável às receitas decorrentes de prestações de serviços eletrónicos<sup>183</sup>.

Esta proposta agora apresentada pela Comissão reporta-se aos desafios de adaptação com que se deparam as atuais regras de tributação direta no século 21, reconhecendo a necessidade da criação de uma nova estrutura tributária que esteja em consonância com os novos modelos de negócios digitais e sublinhando a necessidade de uma solução ao nível internacional para combater os desafios colocados pela Nova Economia. Assim, a Comissão está a trabalhar em conjunto com a OCDE na procura desta solução, todavia é um processo bastante moroso devido à complexidade do problema e à enorme panóplia de questões que vão surgindo à medida que os trabalhos avançam.

A Comissão refere inclusivamente que estas medidas são necessárias “*para reduzir a fragmentação do Mercado Único e a criação de distorções de concorrência na União*”, algumas destas medidas “*que podem ser de natureza muito diversa, já foram adotadas ou estão a ser planeadas pelos Estados-Membros*”<sup>184</sup>. Isto torna uma ação da União necessária de forma a “*reduzir a fragmentação do Mercado Único e*

<sup>183</sup> COM (2018) 148 final.

<sup>184</sup> Exemplos de *equalization levies* podem ser encontrados em Itália onde são tributadas as transações digitais, na Hungria em que incide um imposto sobre a atividade publicitária, em França onde é aplicado um imposto na distribuição tanto física como *online* de conteúdos audiovisuais, em Espanha e no Reino Unido onde foi recentemente anunciado os seus próprios impostos sobre serviços digitais. Para mais desenvolvimentos veja-se, S. Wagh, (2016) *op. cit.*; OECD (2018) BEPS Interim Report, *op. cit.*, Boxes 4.4-4.6. Para uma análise sobre as medidas unilaterais adotadas pela Austrália, China, França, Israel, Itália e Reino Unido veja-se, UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “*The Digital Economy: Selected Issues of Potential Relevane to Developing Countries*”, E/C.18/2017/6. Em termos detalhados sobre os casos de Espanha veja-se, Gobierno de España, Ministerio de Hacienda, “*Punto de acceso para facilitar la participación pública en el procedimiento de elaboración de normas*”, disponível em: <http://www.hacienda.gob.es/eu-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/paginas/normasentramitacion.aspx> Sobre o Reino Unido veja-se, HM Treasury, Budget 2018 digital Services Tax, disponível em: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/752172/DST\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf)

No total doze Estados-Membros já adotaram ou preveem adotar medidas de tributação direta ou indireta a fim de abranger as atividades digitais, veja-se neste sentido, *Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, SWD(2018) 81 final/2, pp. 54-55.

a criação de distorções de concorrência na União devido à adoção dessas ações unilaterais divergentes a nível nacional.”. Foi ainda referido pela Comissão que “uma solução a nível da UE, em vez de diferentes políticas nacionais, implica uma redução dos encargos de conformidade para as empresas sujeitas às novas regras”<sup>185</sup>.

A primeira proposta de Diretiva<sup>186</sup> traduz uma solução abrangente e a longo prazo no que diz respeito à tributação das empresas, criando regras para que se possa estabelecer um nexu tributável perante a inexistência de uma presença física de uma empresa digital<sup>187</sup>.

A criação de uma plataforma digital que permita aferir a existência de uma presença digital significativa mediante o preenchimento de um ou mais dos seguintes critérios<sup>188</sup>: (i) a proporção das receitas totais obtidas nesse período de tributação e resultantes da prestação desses serviços digitais a utilizadores situados nesse Estado-Membro no mesmo período de tributação seja superior a € 7.000.000;

<sup>185</sup> COM (2018) 148 final, p. 5.

<sup>186</sup> COM (2018) 147 final.

<sup>187</sup> Sobre o conceito de nexu tributável aplicável aos negócios digitais e as regras de alocação dos proveitos originários destes novos modelos de negócios veja-se, Lisa Spinosa (2018), *op. cit.*, pp. 490-493.

<sup>188</sup> Alias, a própria criação de valor gerada pelos utilizadores é relevante para identificar um EE digital, este conceito proposto pela Comissão entende que o valor gerado pelos utilizadores é aferido em função da “pegada digital” que uma empresa tenha no Estado onde os seus serviços sejam consumidos, este conceito nos termos propostos não contempla um limite de utilizadores e abrange negócios de pequena dimensão mas cuja presença digital nesse Estado seja de grande dimensão, mas ainda assim, é utilizado um critério temporal para determinar a existência de um EE digital (Ana Paula Dourado, “Digital Taxation Opens the Pandora Box : The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”, *Intertax*, Vol. 46, 2018, pp. 571-572. Veja-se também a este propósito, Y. Brauner & P. Pistone, “Some Comments on the Attribution on the Profits to the Digital Permanent Establishment”, *Bull. Int’l Tax’n*, 72(4a), 2018; C. B. Elliot, “Creating Value: Taxing Video Game Companies”, *Tax Notes Int’l*, 90, 2018.

A comunidade académica tem vindo a reiterar que a noção de “criação de valor” não é um conceito tradicional do Direito Fiscal, veja-se neste sentido, M. Herzfeld, “The Case Against BEPS: Lessons for Tax Coordination”, *Fla. Tax Rev.*, 21(1), 2017, p. 42; J. Hey, “Taxation Where Value is Created’ and the OECD/20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, *Bull. Int’l Tax’n*, 72(4/5), 2018, p. 203; W. Shön, “Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy”, *Bull. Int’l Tax’n*, 72(4/5), 2018, p. 278-280; D. Quentin, “Corporate Tax Reform and ‘Value Creation’: Towards Unfettered Diagonal Re-Allocation Across the Global Inequality Chain”, *Accounting, Econ. & Law: A Convivium* 1, 7(1), 2017; S. C. Morse, “Value Creation: A Standard in Search Process”, *Bull. Int’l Tax’n*, 72(4/5), 2018, pp. 196-197; Joahannes Becker & Joachim Englisch, *op. cit.*, pp. 161-171; A. Christians & L. van Apeldoorn, “Taxing Income Where Value is Created”, *Fla. Tax Rev.*, n.º 22, 2018. Para uma opinião em sentido contrário veja-se, M. Sapirie, “Permanent Establishment and the Digital Economy”, *Bull. Int’l Tax’n*, 72(4a), 2018.

(ii) o número de utilizadores de um ou mais desses serviços digitais que se situem nesse Estado-Membro durante esse período fiscal seja superior a 100.000; e (iii) o número de contratos comerciais de prestação de tais serviços digitais que sejam celebrados nesse período fiscal por utilizadores situados nesse Estado-Membro seja superior a 3 000.

Para além disso, esta proposta de Diretiva estabelece os princípios aplicáveis aos lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados. As atividades que sejam consideradas como economicamente significativas realizadas pela presença digital significativa através de uma interface digital incluem: (i) recolha, armazenamento, processamento, análise, implementação e venda de dados ao nível do utilizador; (ii) recolha, armazenamento, processamento e visualização de conteúdos gerados pelos utilizadores; (iii) venda de espaços publicitários em linha; (iv) disponibilização num mercado digital de conteúdos criados por terceiros; e (v) prestação de qualquer serviço digital não enumerado nos pontos (i) a (iv).

Na determinação do lucro, os contribuintes devem utilizar o método do fracionamento do lucro, salvo se estes conseguirem provar que, tendo em conta os resultados da análise funcional, é mais adequado um método alternativo baseado em princípios aceites a nível internacional.

A presente proposta abrange as empresas tributadas em sede de imposto sobre as sociedades, tanto as constituídas ou estabelecidas na UE como as constituídas ou estabelecidas numa jurisdição fora da União com a qual não exista qualquer CDT com o Estado-Membro em que é identificada uma presença digital significativa dessa empresa. A proposta não abrangerá as empresas constituídas ou estabelecidas numa jurisdição fora da União com a qual tenha sido celebrada uma CDT com o Estado-Membro da presença digital significativa, de modo a evitar causar quaisquer violações dessas convenções. A situação pode ser diferente se a CDT celebrada com uma jurisdição fora da União incluir uma disposição semelhante sobre uma presença digital significativa que crie direitos e obrigações semelhantes em relação a essa jurisdição fora da União.



A Comissão propôs que os Estados-Membros devem aplicar esta proposta de Diretiva a partir de 1 de janeiro de 2020. As regras da presente proposta devem ser integradas nos sistemas fiscais dos Estados-Membros em matéria de tributação das sociedades e na proposta de MCCCIS da Comissão<sup>189</sup>, devendo ainda refletir-se

---

<sup>189</sup> Trata-se de uma proposta da Comissão Europeia do ano 2011 relançada em 2016: Proposta de Diretiva relativa a uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades COM (2016) 683 final e uma Proposta de Diretiva relativa a uma matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades COM (2016) 685 final.

A Comissão decidiu relançar a MCCCIS pois pode constituir um instrumento para concretizar os objetivos de uma tributação mais eficaz e justa, servindo também para melhorar consideravelmente o ambiente empresarial da UE. Esta iniciativa visa reduzir os encargos administrativos e os custos inerentes ao cumprimento da legislação por parte das empresas multinacionais, que apenas teriam de respeitar um único conjunto de regras no cálculo dos seus rendimentos tributáveis (em vez de se confrontarem com 28 regimes diferentes). Para além disso um grande benefício que esta iniciativa traz é que os grupos empresariais podem compensar as perdas sofridas num Estado-Membro com os ganhos obtidos noutro.

A Comissão salienta também que a MCCCIS pode ser bastante eficaz na luta contra a transferência de lucros e as práticas abusivas por parte das empresas na UE. Isto porque a base comum permite eliminar discrepâncias entre os vários regimes fiscais, dos quais as empresas que efetuam operações de planeamento fiscal agressivo tiram partido. É eliminada a possibilidade de manipulação de preços de transferência uma vez que transações intra grupo são ignoradas e o valor consolidado do lucro do grupo é partilhado de acordo com a fórmula de repartição dos lucros.

As principais alterações comparando com a proposta anterior são as seguintes: (i) tornar a MCCCIS obrigatória para os grandes grupos multinacionais (aqueles que tem maior capacidade de triar partido do planeamento fiscal agressivo), garantindo que as empresas com uma receita global superior a € 750.000.000 por ano serão tributadas no país onde efetivamente obtêm os seus lucros; (ii) eliminar as lacunas atualmente associadas à transferência de lucros para efeitos fiscais; (iii) incentivar as empresas a financiar as suas atividades através de capitais próprios, aproveitando os mercados em vez de recorrerem ao endividamento; e (iv) apoiar a inovação através de incentivos fiscais às atividades de investigação e desenvolvimento que estejam relacionadas com a atividade económica real.

Num contexto mais amplo, é de salientar que a MCCCIS seria a solução ótima para garantir uma tributação mais justa e eficiente das sociedades na UE. No entanto, o atual âmbito de aplicação da MCCCIS não poderia oferecer uma solução estrutural para alguns dos importantes desafios em matéria de tributação das empresas da economia digital. Tal deve-se ao facto de ser limitado o âmbito de aplicação da MCCCIS (obrigatória apenas para grandes empresas multinacionais) e de a definição de um EE na MCCCIS seguir aquela que é atualmente aplicada a nível internacional. Além disso, as regras de imputação dos lucros (a fórmula de repartição) na MCCCIS poderão não refletir suficientemente as atividades digitais de uma empresa. As regras relativas a um vínculo tributável para as atividades digitais devem ser incluídas na MCCCIS.

Por outro lado, no que diz respeito à imputação de lucros dos grandes grupos multinacionais, a abordagem da fórmula de repartição da MCCCIS deveria ser adaptada a fim de refletir efetivamente as atividades digitais.

Comissão congratula-se com as alterações introduzidas nos relatórios da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários do Parlamento Europeu sobre a matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades e sobre a MCCCIS, como uma boa base para prosseguir os trabalhos no sentido de garantir uma tributação justa das atividades digitais, Relatório de 22 de fevereiro de 2018 sobre a proposta de diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades [COM (2016) 0685 — C8 0472/2016-2016/0337 (CNS)] e Relatório de 26 de fevereiro de



em alterações correspondentes a introduzir na CMOCDE. A Comissão irá monitorizar a implementação da diretiva após a sua adoção e a sua aplicação em estreita cooperação com os Estados-Membros.

A recomendação da comissão relativa à tributação das sociedades com uma presença digital significativa<sup>190</sup> apresenta uma proposta de adaptação das CDT, celebradas entre Estados-Membros e jurisdições fora da União, no sentido de, em primeiro lugar, alargar o conceito de EE, a fim de incluir uma presença digital significativa através da qual a atividade de uma empresa seja total ou parcialmente exercida noutra jurisdição, e em segundo lugar, incluir regras de imputação de lucros a uma presença digital significativa ou com ela relacionados.

No que diz respeito à segunda proposta de Diretiva<sup>191</sup>, é proposta a criação de um imposto sobre os serviços digitais (“ISD”) aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais cuja taxa será de 3% aplicável às seguintes atividades<sup>192</sup>: (i) a apresentação numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; (ii) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços diretamente entre os utilizadores; e (iii) a transmissão dos dados

---

2018 sobre a proposta de diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) [COM (2016) 0683 — C8 0471/2016-2016/0336 (CNS)]. Para mais desenvolvimentos sobre este tema veja-se, M. F. de Wilde, “*Tax Competition Within the European Union Revisited: Is the Relaunch of CCTB a Solution?*” in *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis*, Eucotax Series, 2017, pp. 205-234; “*Tax Competition Within the European Union – Is the CCCTB-Directive a Solution?*”, Erasmus 7(1).

<sup>190</sup> COM (2018) 1650 final.

<sup>191</sup> COM (2018) 148 final. Sobre uma visão crítica de uma perspetiva política veja-se, CFE Tax Advisors Europe, “*Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*”, CFE Tax Advisors Europe, 2018. Disponível em: <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

<sup>192</sup> A aplicação desta taxa de 3% “proporciona um equilíbrio adequado entre as receitas geradas pelo imposto e a contabilização do impacto distintivo do ISD em empresas com diferentes margens de lucro” COM (2018) 148 final, p. 23.

recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais<sup>193</sup>.

As receitas decorrentes da prestação de um dos serviços suprarreferidos por uma entidade pertencente a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira a outra entidade do mesmo grupo não devem ser consideradas receitas tributáveis. Caso uma entidade pertencente a um grupo consolidado, para efeitos de contabilidade financeira preste um dos serviços suprarreferidos e as receitas decorrentes da prestação desse serviço sejam obtidas por outra entidade do grupo, essas receitas deverão ser consideradas como tendo sido obtidas pela entidade que presta o serviço.

Só estarão abrangidas pelo ISD as entidades que preencham duas condições. A primeira condição exclui PME's e *start-ups*, visando atingir empresas que tenham condições de possuir uma elevada posição no mercado. Esta primeira condição requer que a entidade cujo montante total das receitas anuais seja superior a € 750.000.000. A segunda condição vai abranger as empresas com uma “pegada digital significativa” dentro da UE, neste caso a entidade terá de possuir um montante total de receitas tributáveis obtidas pelas entidades na UE durante o ano de exercício seja superior a € 50.000.000.

De forma a evitar situações de dupla tributação decorrentes de receitas que estejam sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e ao ISD, esta proposta de Diretiva permite “às empresas deduzir o ISD pago como um custo da matéria coletável do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas no seu

---

<sup>193</sup> Uma questão particularmente interessante que se levanta é a da possível subsunção do ISD no escopo do art.º 2º da CMOCDE tal decorre do Relatório de 2018 da OCDE (*OECD Interim Report 2018, op. cit.*, pp. 181-184). Neste sentido veja-se, Daniela Hohenwarter, Georg Kofler, Gunter Mayr & Julia Sinnig, “Qualification of the digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax*, vol. 47, 2019, pp. 140-147; R. Ismer & C. Jescheck, “Taxes on digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?” *Intertax*, 46(6/7), 2018, pp. 573-575; W. Cui, “Article 2 – Taxes Covered”, *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, Março, 2018; F. Van Horzen & A. Van Esdonk, “Proposed 3% Digital Services Tax”, *Int'l TP J.*, 25(4), 2018, pp. 267-270; F. Shaheen, “Income Tax Treaty Aspects of Nonincome Taxes: The Importance of Residence”, *Tax Law Rev.* 71, 2018, pp. 583-620.

*território, independentemente do facto de ambos os impostos serem pagos no mesmo Estado-Membro ou em Estados-Membros diferentes.*<sup>194</sup>.

O ISD irá incidir onde o utilizador estiver localizado no momento em que utilizar o serviço (Estado-Membro de identificação), sendo proposto um mecanismo de simplificação (semelhante ao já existente Balcão Único) para sujeitos passivos sobre os quais incida este imposto, sendo o ISD exigível no dia útil seguinte ao termo do período de exercício<sup>195</sup>.

---

<sup>194</sup> COM (2018) 148 final, p. 22.

<sup>195</sup> Para mais desenvolvimentos sobre o ISD veja-se, Georg Kofler & Julia Sinnig, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”, Intertax, Vol. 47, 2019, pp. 190-200; T. O’shea, “Comments on the EU’s Proposed Indirect Digital Service Tax”, Tax Notes Int’l, 90, 2018, pp. 1373-1377; Christina Dimitropoulou, “The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions”, Intertax, Vol. 47, 2019, pp. 201-218; J. Becker & J. Englisch, “EU Digital Services Tax: A Populist and Flwaed Proposal”, Kluwer Internacional Tax Blog, Mar., 2018.

## Conclusões

A velocidade vertiginosa das mudanças provocadas pelo advento do mundo digital assusta muitos de nós, para superar este receio é necessário compreender o seu contexto. Desde os tempos de Adam Smith, as condições conjunturais em que operam os empresários têm vindo a mudar continuamente. O economista Nikolái Kondrátiév foi o primeiro a descrever as grandes flutuações conjunturais que se produzem sob o signo da inovação técnica, desde o motor a vapor até às tecnologias da informação, passando pelos caminhos-de-ferro, a eletricidade e o automóvel.

As novas tecnologias impulsionam ciclos de inovação que no entanto, são rapidamente ultrapassadas pelas seguintes, em intervalos de tempo cada vez menores, a um ritmo de crescimento exponencial (enquanto que antes um ciclo de inovação abrangia uma geração, hoje é normal que uma só geração experimente vários ciclos de inovação).

Os sistemas fiscais que prevalecem nos países desenvolvidos, mormente no que diz respeito à tributação da atividade económica empresarial, pouco captam a realidade atual da economia global dos modelos de negócios que geram riqueza através de serviços digitais num determinado país sem aí terem uma presença física. Este facto cria uma discrepância entre onde é obtido o lucro do serviço digital e onde os impostos são pagos.

A digitalização da economia levanta desta forma sérios desafios à erosão das bases tributárias, que assentam fundamentalmente no princípio da territorialidade, proporcionando situações onde floresce o planeamento fiscal agressivo por parte das empresas devido às características destes modelos de negócios, a fim de diminuir a sua tributação pagando menos impostos.

A integração económica e a globalização reduziram substancialmente os graus de liberdade em matéria de tributação. Neste sentido, os decisores governamentais devem desenvolver práticas de cooperação, dado que a globalização e digitalização requerem uma resposta coordenada e múltipla aos sistemas fiscais atuais.

Na economia digital, os principais desafios tributários relacionam-se com os elementos conexão, dados e caracterização. Atualmente, os negócios da Nova Economia não assentam, necessariamente, numa presença física intensa nem em fatores de produção de fraca mobilidade, o que dificulta a tradicional forma de tributar com base na eventual existência de um estabelecimento estável. O desenvolvimento da sofisticação das tecnologias de informação tem permitido que as empresas que operam na economia digital reúnam e utilizem informações através das fronteiras de uma forma sem precedentes, suscitando questões sobre a atribuição de valor criado a partir da geração de dados através de produtos e serviços digitais.

O trabalho conjunto entre OCDE e a União Europeia visa proporcionar respostas globais e eficazes aos vários desafios colocados pela Nova Economia, contribuindo assim para aumentar a equidade dos sistemas fiscais, assegurando as necessárias receitas fiscais e, em última instância, promover o crescimento e desenvolvimento da economia.

A abrangência do relatório BEPS garante que, uma vez que as várias medidas sejam implementadas de forma coordenada, a tributação passa a ser mais alinhada com o local onde as atividades económicas acontecem. No entanto, a procura de um sistema fiscal mais justo e mais transparente deve continuar a ser objeto de um esforço constante associado a uma capacidade para reagir rapidamente face a novas circunstâncias e acontecimentos.

As principais propostas do relatório BEPS têm como objetivo garantir que as atividades empresariais não beneficiem da condição de estabelecimento estável de forma inadequada, propondo um novo conceito de estabelecimento estável virtual, no qual a atração da residência fiscal deixa de ser feita com base na presença física e passe a ser feita com recurso à presença digital significativa num mercado.

Em matéria de tributação indireta, defende a OCDE, a passagem para um sistema de IVA baseado no princípio do destino para os serviços digitais, no qual, se exige que nas prestações de serviços B2C transfronteiriços, o fornecedor não

residente se registre e contabilize o IVA sobre esses suprimentos na jurisdição do consumidor. Defende ainda, a redução e/ou eliminação dos limites das isenções para importações de bens de baixo valor e que a simplificação para o formato mini-balcão único para as empresas seja alargada a todos os bens e serviços.

A implementação do regime de responsabilidade do IVA vai depender de aspetos económicos, legais e administrativos de cada jurisdição. Na certeza porém que este novo instrumento vai permitir uma maior eficiência na cobrança de IVA, reduzindo os custos administrativos para as administrações fiscais no que tange à tributação das operações realizadas pelas plataformas digitais.

Trata-se de um desafio faraónico adequar os sistemas fiscais às mudanças trazidas pela digitalização, assim como aproveitar as oportunidades que esta proporciona mas também proteger os sistemas fiscais contra os riscos da economia digital. Crê-se que o esforço conjunto dos países da União Europeia e da OCDE irá permitir superar a complexidade dos obstáculos que se avizinham e assim chegar a uma solução de forma a otimizar os sistemas fiscais que são, não só os alicerces dos Estados mas também constituem a pedra angular de relação entre os Estados e os seus cidadãos.

## BIBLIOGRAFIA

- AIRES, Luís, “*O IVA e a Localização das Operações: Da Simplicidade das Regras dos Bens ao Labirinto dos Serviços – O caso dos Serviços Eletrónicos e a Recente Temática sobre Livros Digitais versus Livros em Papel*”, Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2017.
- ALMEIDA, Marta Machado de, / Meneses, Álvaro Silveira de, “*O Regime Especial de IVA das PME*”, Cadernos IVA 2017, Almedina, 2017, pp.357-378.
- ALMEIDA, Marta Machado de, / Medalho, Rita Arcanjo, “*O IVA nas PME – Parte II*”, Cadernos IVA 2018, Almedina, 2018, pp. 165-178.
- AMARAL, L. M., “*O conceito de reindustrialização, Indústria 4.0 e a política industrial para o século XXI.*”, Ciclo de debates CIP 2016 – Política Industrial para o séc. XXI, 2016.
- ANTON, F. SERRANO, “*La era post beps o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral*”, 12 Quincena Fiscal (2016).
- ANTONPOULOS, A. M., “*Mastering Bitcoin*”, 2nd Edition, California: O’Reilly, 2017.
- AUERBACH, Alan/ Devereux, Michael P./ Keen Michael / Vella, John, “*International Tax Planning Under a Destination Based Cash Flow Tax*”, 70(4), Nat’l Tax J. Vol. 783, 2017.
- AUERBACH, Alan/ Devereux, Michael P./ Keen Michael / Vella, John, “*Destination Based Cash Flow Tax*”, Working Paper Series, Oxford University Center for Business Taxation, WP 17/01, Vol. 20, 2017.
- BÁEZ, Andrés/ Brauner, Yariv, “*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*”, 2 de Fevereiro, 2015, <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>
- BAL, A., “*The Sky’s the Limit – Cloud-Based Services in na International Perspective*”, Bull. Int’l Tax’n 68(9), 2014.



- BAL, A., *"Taxation, Virtual Currency and Blockchain"*, Kluwer Law International, 2018.
- BAL, A. *"Developing a Regulatory Framework for the Taxation of virtual Currencies"*, Intertax, Vol. 47, 2019.
- BASTO, J.G. Xavier de, *"A tributação do consumo e a sua coordenação internacional"*, CCTF n.º164, Lisboa 1991.
- BASTO, J.G. Xavier de, *"Livros são papéis pintados com tinta: a propósito de um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia"* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano XII, n.º 4, Almedina, 2014.
- BECKER, Joahnnes/ Englisch, Joachim, *"Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?"*, Intertax, Vol. 47, 2019.
- BECKER, Joahnnes/ Englisch, Joachim, *"EU Digital Services Tax: A Populist and Flwaed Proposal"*, Kluwer Internacional Tax Blog, Mar., 2018.
- BERETTA, G., *"Taxation of Individuals in the Sharing Economy"*, Intertax 45(1), 2017.
- BRAUNER, Yariv, *"Taxing the digital Economy Post-Beps, Seriously"*, Intertax, Vol. 46, Issue 6 & 7, 2018.
- BRAUNER, Yariv/ Pistone, P., *"Some Comments on the Attribution on the Profits to the Digital Permanent Establishment"*, Bull. Int'l Tax'n, 72(4a), 2018.
- CAVELTI, L. U./ Jaag, C. / Rohner, T. F., *"Why Corporate Taxation Should Mean Source Taxation: A Response to the OECD's Actions Against Base Erosion and Profit Shifting"*, World Tax J. 9(3), 2017.
- CHAMPAGNE, P., *"The Book of Satoshi: The Collected Writings of Bitcoin Creator Satoshi Nakamoto"*, United States of America: e53 Publishing LLC, 2014.
- CHRISTIANS, A./ Apeldoorn, L. van, *"Taxing Income Where Value is Created"*, Fla. Tax Rev., n.º 22, 2018.
- COLLIN, Pierre/ Colin, Nicolas, *"Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique"*, Ministère de l'économie et des finances, 2013.
- COCKFIELD, Arthur J., *"Balancing Natinal Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits"*, [Tulane Law Review](#), Vol. 74, 1999, pp. 133-217.

- CORREIA, António B., *“Indústria 4.0 – Construir a empresa digital”*, PWC, 2016, <https://www.pwc.pt/pt/temas-actuais/industria-4o.html>
- CUI, W., *“Article 2 – Taxes Coveed”*, Global Tax Treaty Commentaries, IBFD, Março, 2018.
- CUNHA, Patrícia Noiret, *“Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias”*, Coimbra Editora, 2004, p. 224.
- CUNNINGHAM, Kevin., *“The Post-BEPS World of Permanent Establishment”*, Vol. 82, nº 5, p. 503-510, Tax Notes International, Falls Church , 2016.
- DDMI (Data Driven Marketing Institute), *“The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation and Efficiency in the U.S. Economy”*, DMA, 2013.
- DEVEREUX, M. P. / Vella, J., *“Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century?”*, 35(4) Fiscal Stud., Vol. 449 2014.
- DEVEREUX, M. P. / Vella, J., *“Implications of Digitalization of International Corporate Tax Reform”*, Intertax, Vol. 46, Issue 6 & 7, 2018.
- DIMITROPOULOU, Christina, *“The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions”*, Intertax, Vol. 47, 2019.
- DOERNBERG, R., *“How Electronic Commerce Works”*, 13 Tax Notes, 1997.
- DOURADO, Ana Paula, *“Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”*, Intertax, Vol. 46, 2018
- EBRILL, Liam, *“The Modern VAT”*, International Monetary Fund, 2001.
- ELLIOT, C. B., *“Creating Value: Taxing Video Game Companies”*, Tax Notes Int’l, 90, 2018.
- EU Comission, *“Report of the Comission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”*, European Union, 2014.
- EU Comission, *“Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015”*, Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013.

- EVANS, David S., *“Platform Economics: Essays on Multi-Sided Business”*, Competition Policy International, 2011,  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1974020](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1974020)
- EVANS, David S., *“The Antitrust Analysis of Multi-Sided Platform Businesses”*, NBER Working Paper n.º w18783, 2013,  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2214252](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2214252)
- FALCÃO, T., / Michel, B., *“Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: Na Eye-Opening Case Study”*, Intertax 42(5), 2014.
- FRAZÃO, César/ Kepler, João, *Vendas na Era Digital*, 4Estações-Editora, Lda, 2015.
- GAMITO, Conceição/ Pires, Joana B./ Marques, Filipe C., *“Digital Economy: the quest for a perfect solution”*, International Taxation: New Challenges, Univeridade do Minho – School of Law, 2017, pp. 11-41.
- GAMITO, Conceição,/ Costa, Ana Raquel / Pires, Joana Branco, *“IVA e Economia Digital”*, Cadernos IVA 2017, Almedina, 2017, pp. 195-219.
- GEISSBAUER, R./ Vedso, J./ Schrauf, S., *“2016 Global Industry 4.0 Survey, Industry 4.0 Building the digital Enterprise”*, PWC, 2016.
- GERZOVA, L., *“Taxation of the Digital Economy: The EU’s Outlook”*, IBFD White Paper, Working Paper, 2018.
- GIANNI, M., *“The OECD’s Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishment”*, Vand. J. Ent. & Tech. L. 1, 2014.
- GUPTA, P., *“‘Cloud’ – A Technological Odyssey”*, Asia-Pac, Tax Bull. 20(5), 2014.
- HAUG, K. C. /Krestschmer,T. /Strobel, T., *“Cloud Adaptiveness Within Industry Sectors – Measurement and Observations”*, Telecomm. Pol’y 40(4), 2016.
- HEY, J., *“‘Taxation Where Value is Created’ and the OECD/20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”*, Bull. Int’l Tax’n, 72(4/5), 2018.
- HERBAIN, Charlène A., *“Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment”*, Intertax, Vol. 46, 2018.
- HERZFELD, M., *“The Case Against BEPS: Lessons for Tax Coordination”*, Fla.Tax Rev., 21(1), 2017.

- HOFMANN, Patricia/Riedel, Nadine, “*Comment on J. Becker & J. Englisch, ‘Taxing Where Value is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?’*”, Intertax, Vol. 47, 2019.
- HOHENWARTER, Daniela,/ Kofler, Georg/ Mayr, Gunter/ Sinnig, Julia, “*Qualification of the digital Services Tax Under Tax Treaties*”, Intertax, vol. 47, 2019.
- HONGLER, P./ Pistone, P., “*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of Digital Economy*”, IBFD White Paper, 2015.
- HORTINHA, Joaquim, “*e-Marketing*”, Edições Sílabo, Lda., Lisboa, Janeiro, 2001. pp. 189-211.
- HORZEN, F. Van/ Esdonk, A. Van, “*Proposed 3% Digital Services Tax*”, Int’l TP J., 25(4), 2018.
- ISMER, R./C. Jescheck, “*Taxes on digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?*” Intertax, 46(6/7), 2018.
- JAMES, Kathryn, “*The Rise of the Value-Added Tax*”, Cambridge University Press, Cambridge Tax Law Series, 2015.
- KANE, M. A., “*A Defense of Source Rules in International Taxation*”, Yale J. Reg., 32(2), 2015.
- KINGSTON, Charles I., “*The David Tillinghast Lecture: Taxing the Future*”, Tax L. Rev. 641, 1996.
- KOFLER, G. / Mayr, G. / Schlager C., “*Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach*”, Eur. Tax, n.º 123, 58(4), 2018.
- KOFLER, Georg/ Sinnig, Julia, “*Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’*”, Intertax, Vol. 47, 2019.
- KOLLMANN, Jasmin, “*Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT: With Selected Examples of the Digital Economy*”, IBFD Doctoral Series, Vol. 46, 2019.
- LAMESCH, M., “*European Value Added Tax in the Digital Era*”, IBFD Doctoral Series, Vol. 36, 2015.

- LAMESCH, M./ Ceci, Emanuele,” *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues*”, European Union, 2018.
- LOBO, Carlos Baptista / Nunes, Amílcar, “*Reflexões sobre o Regime Definitivo do IVA no Comércio Transfronteiras*”, Cadernos IVA 2018, Almedina, pp.71-87.
- MAESOVA, P./Klimova, B., “*Investment Evaluation of Cloud Computing in the European Busines Sector*”, *Applied Econ.* 47(36), 2015.
- MARQUES, P. N., “*Direito Internacional Tributário Contemporâneo: A Aplicação da Lei no Espaço à Luz da Constituição, do Direito Europeu e do Direito Comparado*”. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, Março de 2016.
- MEFFERT, Jürgen/ Mendonça, Pedro, *Digital@Scale*, Editora Planeta, 2017.
- MÉNIÈRE, Y./ Rudyk, I./ Valdes, J., “*Patents and the Fourth Industrial Revolution – The Inventions Behind digital Transformation*”, EPO, 2017.
- MILLER, Angharad /OATS Lynne., *Principles of International Taxation*, Fifth Edition, Bloomsbury, 2016.
- MOORE, Gordon E., “*Cramming More Components onto Integrated Circuits*”, *Electronics*, 19 de Abril, 1965, pp. 114-117.
- MORSE, S. C., “*Value Creation: A Standard in Search Process*”, *Bull. Int’l Tax’n*, 72(4/5), 2018.
- NARAYANAN, A., Bonneau., “*Bitcoin and Cryptocurrency Technologies: A Comprehensive Introduction*”, Princeton, New Jersey: Princeton University Press, 2016.
- O’SHEA, T., “*Comments on the EU’s Proposed Indirect Digital Service Tax*”, *Tax Notes Int’l*, 90, 2018.
- OECD, “*Taxation and Eletronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*”, OECD Publications, Paris, 2001.
- OECD, “*Report on Consumer Protection in Online and Mobile Payments*”, OECD Digital Economy Papers, n.º 214, OECD Publishing Paris, 2012.
- OECD, “*Adressing Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, Paris, 2013.
- OECD, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, Paris, 2013.

- OECD, *“Protecting and Empowering Consumers in the Purchase of Digital Content Products”*, OECD Digital Economy Papers, n.º 219, OECD Publishing Paris, 2013.
- OECD, *“Measuring the Digital Economy: A New Perspective”*, OECD Publishing, Paris, 2014.
- OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, 2015.
- OECD, *“Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report”*, OECD Publishing, Paris, 2015.
- OECD, *“Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report”*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015
- OECD, *“Recommendation of the Council on Consumer Protection in E-commerce”*, OECD, Paris, 2016.
- OECD, *“Stimulating digital innovation and inclusiveness: The role of policies for the successful diffusion of ICT”*, OECD Digital Economy Papers, n.º 256, OECD Publishing Paris, 2016.
- OECD, *“Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”*, OECD Publishing, 2017.
- OECD (2017), *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en>
- OECD, *“International VAT/GST Guidelines”*, OECD Publishing, Paris, 2017, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.
- OECD, *“Going Digital in a Multilateral World, Meeting of the OECD Council at Ministerial Level”*, Paris, 2018.
- OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris, 2019.

- OLBERT, M./ Spengel, C., “*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*”, *World Tax*, Janeiro, 9(1), 2017.
- OLBERT, Marcel/ Spengel, Christoph/ Wemer, Ann-Catherin, “*Mesuring and Interpreting Countries’ Tax Attractiveness for Investments in Digital business Models*”, *Intertax*, Vol. 47, 2019.
- OLIVEIRA, Maria Odete, “*Livros Digitais Vs. Livros em Papel. O Dilema do IVA Comunitário: A Book Is a Book no Matter What Its Form Is? É a Forma ou O Conteúdo que Relevam na Definição de um Livro?*”, *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política, Universidade Lusófona do Porto*, n.º 10, 2017, pp. 81-94.
- PALMA, Clotilde Celorico de, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6ª Edição, Setembro 2016, Almedina.
- PALMA, Clotilde Celorico de, “*Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços*”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 97, Abril 2008.
- PALMA, Clotilde Celorico, “*IVA - No que consiste o reverse charge?*”, *Estudos de IVA II*, Almedina, 2012, pp. 201-210.
- PALMA, Clotilde, “*A Comunicação da Comissão Europeia relativa a um Plano de Ação sobre o IVA*”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEFF*, n.º1, Ano IX, Setembro, 2016, pp. 155-182.
- PALMA, Clotilde Celorico, “*Orientações internacionais da OCDE em sede de IVA*”, *Estudo de IVA IV*, Almedina, 2018, pp. 7-24.
- PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*. Coimbra, Almedina, 2007, pp. 423-425.
- PEREIRA, Tânia Carvalhas, “*Introdução ao IVA na Importação*”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, pp. 489-530.
- PIRES, Rita Calçada, “*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades.*”, Coimbra, Almedina, 2011.



- PISTONE, Pasquale/ Brauner, Yariv, “*Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*”, Bull. Int’l Tax 12, 2017.
- PLEIJSIER, Arthur, “*The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?*”, Intertax, Vol.42, nº2, Kluwer International BV, The Netherlands, 2015.
- PricewaterhouseCoopers, “*Global Entertainment and Media Outlook: 2015-2019*”, 2015.
- PUSSAK, A., “*The Income of the 21st Century, Online Advertising as a Case Study for the Implications of Technology for Source-Based Taxation*”, Tul. J. Tech. & Intel. Prop., 2013.
- QUENTIN, D., “*Corporate Tax Reform and ‘Value Creation’: Towards Unfettered Diagonal Re-Allocation Across the Global Inequality Chain*”, Accounting, Econ. & Law: A Convivium 1, 7(1), 2017.
- SHAHEEN, F., “*Income Tax Treaty Aspects of Nonincome Taxes: The Importance of Residence*”, Tax Law Rev. 71, 2018.
- SAPIRIE, M., “*Permanent Establishment and the Digital Economy*”, Bull. Int’l Tax’n, 72(4a), 2018.
- SILVA, Vítor Loureiro e, “*O Futuro do IVA nas Operações Intra-UE: As Propostas da Comissão Europeia*”, Cadernos IVA 2018, Almedina, pp.301-330.
- SHUMPETER, Joseph A., “*Capitalism, Socialism and Democracy*”, Harper & Brothers, 1942.
- SPINOSA, Lisa,/ Chand, Vikram, “*A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Sould the Permanent Estabelishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Sould the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?*”, Intertax, Vol. 46, 2018.
- STOCK, Tim/ Seliger, G., “*Opportunities of Sustainable Manufacturing in Industry 4.0*”, Berlin, Elsevier, 2016.
- SCHWARTZ, J., “*Multilateral Tax Treaty: if we build it, will they come?*”, in Kluwer International Tax Blog.

- TRENTA, C., *“Bitcoin and Virtual Currencies: Reflections in the Wake of CJEU’s Bitcoin VAT Judgment”*, Giappichelli Editions, Tax L. Q., 4, 2016.
- TREASURY, H. M., *“Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper Update”*, HMRC, Março, 2018.
- TURINA, Alessandro, *“Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy?”*, Intertax, Vol. 46, 2018.
- UNNIKIRISHNAN, Anandapamanbhan/ Nagappan, Meyyappan, *“Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice”*, Intertax, Vol. 46, 2018.
- VALENTE, Piergiorgio, *“Bitcoin and Virtual Currencies Are Real: Are Regulators Still Virtual?”*, Intertax, Vol. 46, 2018.
- VASCONCELOS, Pedro Pais. *Direito Comercial*, Vol.I, 2ª Reimpressão, Almedina, 2015.
- VIEIRA de Almeida & Associados e Microsoft Portugal, *“Cloud, a Lei e a Prática – guia e perguntas frequentes”*, Almedina, 2016.
- WAGH, S., *“The Taxation of digital Transactions in India: The New Equalization Levy”*, Bull. Int’l Tax’n, 70(9), 2016.
- WILDE, M. F. de, *“Tax Competition Within the European Union Revisited: Is the Relunched CCTB a Solution?”* in *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis*, Eucotax Series, 2017.
- WILDE, M. F. de, *“Lowering the Permanent Establishment Threshld via Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?”*, Intertax 45(8/9), 2017.
- WILDE, M. F. de, *“Sharing the Pie; Taxing Multinationals in a Global Market”*, IBFD, n.º 14, 2017.
- WILDE, M. F. de, *“Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in”*, Intertax, Vol. 46, 2018.
- WILLIAMS, Robert L., *“Fundamentals of Permanent Establishments”*, Kluwer Law International, 2014.
- WORLD Trade Organisation, *“E-Commerce in Developing Countries: Opportunities and Challenges for Small Medium-Sized Enterprises”*, World Trade Organisation, Geneva, 2013.