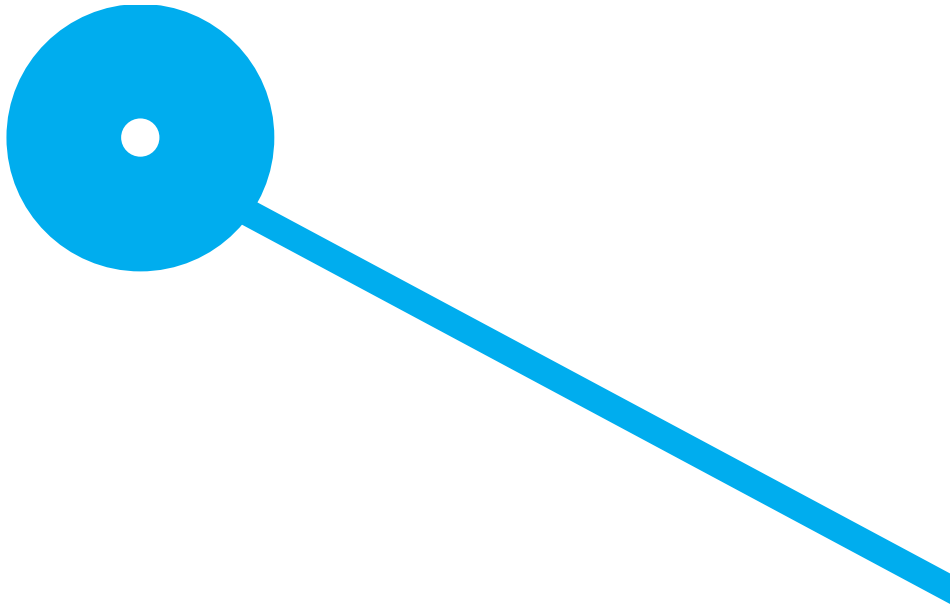
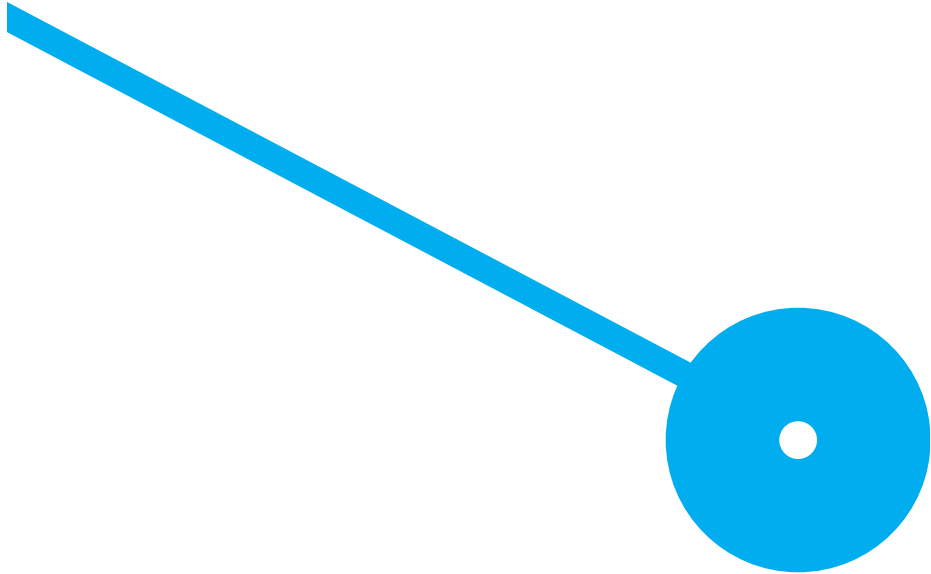




Tributação das Big Tech:
A (des)conformidade do sistema fiscal
Patrícia Daniela Lopes Ferreira

Patrícia Daniela Lopes Ferreira Tributação das Big Tech: A (des)conformidade do sistema fiscal

Tributação das Big Tech:
A (des)conformidade do sistema fiscal
Patrícia Daniela Lopes Ferreira



ESCOLA
SUPERIOR
DE TECNOLOGIA
E GESTÃO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

MESTRADO
SOLICITADORIA

Tributação das Big Tech: A (des)conformidade do sistema fiscal

Patrícia Daniela Lopes Ferreira

Prof. Doutora Patrícia Anjos Azevedo

Ao meu querido avô, Armindo

(25/10/1938 – 03/06/2014)

Agradecimentos

Uma vez concluída mais uma etapa do meu percurso académico, compete-me agradecer a todas as pessoas que me ajudaram ou que contribuíram, de alguma forma, para a elaboração do presente projeto avançado.

Agradeço à minha orientadora, a Professora Doutora Patrícia Anjos Azevedo, pela motivação, paciência, simpatia e confiança depositada. Com gratidão agradeço todo o tempo despendido e a dedicação demonstrada durante toda a orientação.

À Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico do Porto, agradeço pelo acolhimento e pelo desenvolvimento académico e profissional que me proporcionou. Em especial, também gostaria de agradecer ao corpo docente pela partilha de conhecimentos tanto na Licenciatura como no presente ciclo de estudos.

Agradeço à minha família pela motivação, pelo carinho e pelo apoio demonstrado durante esta, bem como, em todas as outras etapas do meu percurso académico.

E, por fim, agradeço aos meus amigos, colegas de curso e de trabalho que me incentivaram e que me auxiliaram no desenvolvimento deste projeto avançado.

A todos, expresso o meu mais sincero agradecimento. Muito obrigada!

Resumo

Com a inovação tecnológica, a economia desmaterializou-se, verificando-se a emergência de novas atividades económicas e a criação de novos modelos de negócios. Perante esta conjuntura económica, o sistema fiscal revela-se desadequado para tributar atividades desenvolvidas digitalmente devido à ausência de uma presença física, originando a desassociação entre a jurisdição em que os rendimentos são gerados e a jurisdição onde são efetivamente tributados, colocando-se em causa conceitos basilares do Direito Fiscal.

Uma das novas atividades emergentes da transformação digital é o tratamento de dados dos utilizadores de plataformas digitais. Tais dados são os verdadeiros ativos das *Big Tech*, nomeadamente, a Amazon, a Apple, o Facebook e a Google, as quais utilizam os dados dos seus utilizadores em seu próprio benefício, através da criação de publicidade direcionada ao perfil de um dado utilizador, da venda dos dados prestados pelos utilizadores da sua plataforma, entre outras atividades criadoras de valor. O sistema fiscal não se encontra preparado para tributar estas atividades geradoras de riqueza, verificando-se uma não sujeição destes lucros a qualquer tipo de imposto.

Assim, confrontados com as limitações do sistema tributário atual, os legisladores e as organizações internacionais têm procurado adaptar o ordenamento jurídico em vigor, visando preencher lacunas e atualizar as normas existentes. De facto, os desafios da tributação da economia digital são um dos temas centrais nas agendas globais, sendo que, de acordo com a OCDE, demonstra-se imperioso assegurar que todas as empresas pagam a sua quota-parte de impostos, garantindo condições de concorrência equitativas a nível mundial.

Palavras-chave: Tributação; Serviços digitais; Big Tech.

Abstract

Technological innovation enabled the economy to dematerialize. Therefore, new economic activities emerged and new business models were created. Confronted with this economic situation, the tax system presents itself as unsuitable to tax digitally developed activities, due to the absence of a physical presence, raising the disassociation between the jurisdiction where the income is generated and the jurisdiction in which it is effectively taxed, calling into question basic concepts of Tax Law.

One of the new activities arising from the digital transformation is the processing of data from users of digital platforms. That data is the Big Tech's most valuable assets, because Amazon, Apple, Facebook and Google use users' data for their own benefit by creating of publicity directed at a certain profile of user, selling data provided by the user, and other value-creating activities. The tax system isn't prepared to tax those activities, in such a way that their profits are not subject to any type of taxation.

Faced with the limitations of the current fiscal system, legislators and international organizations have sought to adapt the current legal framework, aiming to fill gaps and update existing norms. In fact, the challenges of taxing the digital economy are one of the central themes on global agendas, and, according to the OECD, it is imperative to ensure that all companies pay their share of taxes, guaranteeing equitable and fair competition conditions at an international level.

Keywords: Taxation; Digital services; Big Tech.

Siglas e abreviaturas

art. – artigo

arts. – artigos

BEAT – *Base Erosion and Anti-Abuse Tax*

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

Cfr. – Conferir

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

EUA - Estados Unidos da América

FATCA – *Foreign Account on Tax Compliance Act*

GILTI – *Global Intangible Low Taxed Income*

LGT – Lei Geral Tributária

MC-OCDE – Modelo da Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

n.º - número

n.ºs – números

p. – página

pp. – páginas

TIC – Tecnologias de Informação e Comunicação

UE – União Europeia

UNCTAD – Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

Índice

Introdução.....	10
Capítulo I – Direito Fiscal Internacional	12
1. Princípio da soberania fiscal	13
1.1. A residência como elemento de conexão	16
1.2. A fonte como elemento de conexão.....	24
1.3. A tributação partilhada pelos dois elementos de conexão.....	33
Capítulo II – A economia digital e os desafios da sua tributação.....	36
1. A economia digital	37
1.1. Características da economia digital	38
1.2. Desafios da tributação da economia digital.....	43
Capítulo III – A tributação das Big Tech.....	48
1. Enquadramento.....	48
2. Desafios da tributação dos rendimentos das Big Tech	49
2.1. Planeamento fiscal abusivo.....	50
2.2. Corresponsabilidade dos Estados	52
Capítulo IV – Soluções para a (des)conformidade do sistema fiscal.....	55
1. A nível internacional.....	55
1.1. Reformulação do conceito de estabelecimento estável.....	55
1.2. Presença digital significativa	57
1.3. Imposto sobre os serviços digitais	60
1.4. Projeto BEPS 2.0	61
1.5. Soluções Unilaterais	62
2. A nível nacional.....	64
Conclusão	65
Referências.....	70
Bibliografia	70
Webgrafia.....	72
Legislação.....	78

Introdução

O fenómeno da globalização e a constante inovação tecnológica possibilitaram com que se verificasse uma internacionalização das economias, bem como a sua desmaterialização. Cada vez mais a tecnologia encontra-se presente no nosso quotidiano, sendo que atualmente dificilmente prescindiríamos dela, devido a ter assumido um papel fulcral nas nossas vidas. De facto, o impacto da globalização e o desenvolvimento tecnológico na sociedade tem sido positivo, facilitando a liberdade de agentes entre territórios, o contacto entre diferentes pessoas, entre outros aspetos.

Conquanto, ao longo dos anos, a economia digitalizou-se e, por conseguinte, surgiram novos modelos de negócios e novas atividades económicas criadoras de valor, sendo que, a nível fiscal, verifica-se que o paradigma tradicional das regras atualmente em vigor não se encontra preparado para tributar as especificidades da economia digital. Este projeto avançado propõe-se a salientar as desconformidades do sistema fiscal, evidenciando a diferença de tratamento fiscal entre as grandes multinacionais tecnológicas, isto é, as *Big Tech*, e as empresas da economia digital.

Perante esta situação, os legisladores têm procurado encontrar soluções, por forma a adaptar o sistema fiscal em vigor a esta nova realidade. Assim, para além de delimitarmos a problemática existente, estudaremos também as soluções adotadas no sentido de colmatar tal situação.

Desta forma, no Capítulo I explicitaremos alguns conceitos de Direito Fiscal Internacional relevantes para a temática em apreço, dando particular importância ao princípio da soberania e aos elementos de conexão, a residência e a fonte. O destaque destes conceitos justifica-se pelo facto de estes determinarem a repartição do poder de tributar dos Estados nas situações tributárias internacionais que se encontram em conta com várias jurisdições.

Após explicitar as regras de tributação aplicáveis, no Capítulo II versaremos a nossa atenção sob a economia digital propriamente dita, analisando as suas características, designadamente a mobilidade, os efeitos de rede, a importância dos dados, os modelos de negócio unilaterais, a tendência para o monopólio ou oligopólio e a volatilidade. Além disso, constatámos quais os desafios da tributação da economia digital, verificando

as vulnerabilidades do sistema fiscal, o qual foi desenhado para tributar atividades sob ativos tangíveis, que se encontram dependentes de uma presença física, o oposto da economia digital.

Posto isto, no Capítulo III avançaremos para o tema central do projeto avançado, a tributação das *Big Tech*, procurando definir e identificar problemas oriundos da atividade destas empresas, que obstam à tributação. Neste capítulo, seguiremos a mesma estrutura adotada no capítulo anterior. No sentido em que, num momento inicial caracterizámos as especificidades do conceito e depois, posteriormente, ponderámos sobre quais os principais desafios impostos por essas características, verificando-se a falta de adequação das normas fiscais a este tipo de situações.

Por fim, no capítulo 4 elencamos quais as soluções adotadas para colmatar as lacunas na lei, que permitem que se verifiquem situações de não tributação. As referidas soluções foram desenvolvidas tanto por organismos internacionais, bem como unilateralmente pelos Estados, que foram mais afetados por este problema da digitalização da economia.

Relativamente à metodologia adotada para a elaboração do presente projeto avançado, recorreremos à doutrina existente sobre esta temática, quer sob a forma de monografia, quer sob a forma de artigo científico ou de dissertação relativa a este tema.

O objetivo principal deste projeto avançado será delimitar os desafios impostos pela economia digital, mais precisamente pelas *Big Tech*, e verificar a soluções ao nosso dispor para cessar a ineptidão do sistema fiscal e dos seus princípios para tributar situações jurídico-fiscais que não correspondam ao paradigma da economia tradicional.

Capítulo I – Direito Fiscal Internacional

Num mundo globalizado, as pessoas, singulares ou coletivas, e as atividades por estas desenvolvidas, bem como os factos que integram a sua esfera jurídica, não se encontram exclusivamente alocados a uma determinada jurisdição, verificando-se, assim, a existência de situações tributárias plurilocalizadas, isto é, relações jurídico-fiscais que possuem elementos de conexão relevantes em jurisdições distintas.

Neste contexto, o Direito Fiscal Internacional assume um papel preponderante no âmbito internacional, visto que define os sujeitos e o objeto da relação jurídico-fiscal, ou seja, quem vai tributar (sujeito ativo, o Estado) e ser tributado (sujeito passivo, o contribuinte) e o que vai ser tributado (objeto). Segundo RITA CALÇADA PIRES, o Direito Fiscal Internacional procura determinar *“quem tem o poder de tributar e como se pode garantir que o ordenamento fiscal, que detém esse poder, arrecadará a tributação que lhe é devida”*.¹ Ao limitar e repartir a competência tributária dos Estados, sob uma dada situação fiscal plurilocalizada, este ramo de Direito assegura a prossecução do seu objetivo primordial, a eliminação da dupla tributação jurídica.²

Apesar da sua importância a nível global, não é possível afirmar a existência de um sistema fiscal internacional, uma vez que não existe uma organização internacional com poderes de criação, imposição e gestão dos impostos e das suas respetivas receitas. Assim, considera-se que o Direito Fiscal Internacional consiste na articulação das ações de Organizações Internacionais, designadamente, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a Organização das Nações Unidas (ONU) e a União Europeia (UE), com as *“ações conjuntas de várias jurisdições que, entre si, e*

¹ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 15 – 16.

² *“A dupla tributação internacional surge pelo facto de uma dada situação jurídico-fiscal se encontrar em conexão com mais do que um ordenamento jurídico, o que leva à subsunção de um caso concreto na previsão de mais do que uma norma fiscal de incidência, mas também pelo facto de não serem adotados sempre os mesmos elementos de conexão entre os países ou por ser conferido um conteúdo diferente, em cada uma das jurisdições, a um dado elemento de conexão.”* Cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, p. 216.

*normalmente por acordo, tentam resolver os desafios suscitados para a tributação pela plurilocalização”.*³

Desta forma, o Direito Fiscal Internacional consiste no conjunto das regras nacionais e internacionais aplicáveis aos factos fiscalmente relevantes interestaduais.⁴ Ora, como em qualquer ordem jurídica, o Direito Fiscal Internacional rege-se sob a observância de determinados princípios, os quais determinam as suas características nucleares, bem como permitem a sistematização e a ponderação dos seus ideais, conferindo-lhe uma ordem lógica própria e unitária.

Destarte, tais normas abstratas constituem a base do Direito Fiscal Internacional, expressando os valores essenciais e as orientações gerais desta ordem jurídica. Além disto, estes princípios norteiam *“a coordenação entre os Estados, no que toca ao poder de tributar situações internacionais e à prossecução do objetivo de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional”.*⁵

Apesar de se verificar a coexistência de uma grande panóplia destes princípios,⁶ neste estudo, iremos brevemente analisar o princípio da soberania fiscal, o qual é o princípio com maior pertinência para o tema central deste projeto avançado, bem como algumas questões conexas com o mesmo.

1. Princípio da soberania fiscal

O princípio da soberania fiscal traduz-se no poder de um Estado idealizar e *“implementar a sua própria política fiscal”*, tributando relações jurídico-fiscais internas,

³ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 17 – 18.

⁴ DOURADO, Ana Paula – *Governança Fiscal Global*. 2ª edição revista e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018, p. 17.

⁵ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade – Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 201 – 204.

⁶ Para maiores desenvolvimentos, cfr. PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 203 – 249.

bem como relações jurídico-fiscais internacionais, desde que se verifiquem os devidos elementos de conexão relevantes.⁷

Nas palavras de SOARES MARTÍNEZ, a soberania fiscal consiste no “*poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal*”, dentro dos limites constitucionais.⁸ Em particular, os preceitos constantes entre os artigos (arts.) 103º e 107º da Constituição da República Portuguesa (CRP) delimitam este poder do Estado. Tais normas determinam a base dos impostos e do sistema fiscal, verificando-se que o Estado se encontra vinculado às mesmas na criação e na gestão da sua política tributária, devendo respeitar estes normativos, sob pena de inconstitucionalidade.

Desta forma, podemos considerar que o Estado possui um poder de autodeterminação legislativa, o qual permite que estabeleça o seu sistema fiscal, conquanto deverá respeitar os limites formais e materiais constitucionalmente instituídos.⁹

Para além dos limites constitucionais, a soberania fiscal encontra-se naturalmente limitada a nível internacional. Pois, a soberania de cada Estado termina onde a soberania do outro começa. Assim, a territorialidade¹⁰ delimita a soberania dos Estados, a nível

⁷ . PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 205 – 206.

⁸ MARTÍNEZ, Pedro Soares – *Direito Fiscal*. Reimpressão da 9ª edição. Coimbra: Almedina, 1997, p. 70 *apud* AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 21 – 22.

⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 21 – 25.

¹⁰ Derivado do princípio da soberania fiscal surge o princípio da territorialidade, o qual determina que “*as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos dentro da ordem jurídica, isto é dentro do território nacional. (...) O princípio da territorialidade tem uma vertente negativa e outra positiva, pois segundo as leis estrangeiras não se aplicam no território do país da causa, ou seja, cada Estado apenas aplica as suas próprias normas tributárias, não podendo socorrer-se da aplicação no seu próprio território de legislação estrangeira. Por outro lado, as leis tributárias internas aplicam-se em todo o território nacional, inclusivamente aos cidadãos estrangeiros.*” Cfr. FERREIRA, Rui Miguel Zeferino – Anotação ao art. 13º da LGT. In. AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos (coord. de) – *Códigos Anotados & Comentados: Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário*. 1ª edição. Porto: Ginocar Produções, 2016, pp. 37 – 38.

Tradicionalmente, o princípio da territorialidade assume dois sentidos: a) um sentido real ou objetivo e b) um sentido pessoal ou subjetivo. “*Em sentido real (também denominado por territorialidade em sentido restrito ou da fonte, ou por territorialidade objetiva ou real), a conexão é determinada pelos elementos*

tributário, uma vez que, a regra geral é que o poder tributário apenas é exercido dentro do território nacional, incidindo sobre os bens, pessoas e transações conexonadas com o mesmo.

A territorialidade, enquanto limite da aplicação da lei tributária no espaço, encontra-se consagrada no ordenamento jurídico português, mais concretamente na Lei Geral Tributária (LGT). No artigo (art.) 13º do referido diploma, o legislador nacional segue o princípio da territorialidade, instituindo que as leis tributárias internas se aplicam aos factos fiscalmente relevantes que ocorram em território nacional.

Contudo, excecionalmente, um Estado poderá tributar situações tributárias internacionais, isto é, relações jurídico-fiscais que possuem fatores de conexão em jurisdições distintas, mediante a verificação de determinados elementos de conexão¹¹, nomeadamente, a residência do titular dos rendimentos (elemento pessoal) e a fonte dos rendimentos (elemento real).¹²

Segundo ANA PAULA DOURADO, numa economia globalizada, os elementos de conexão da fonte e da residência detém o papel fundamental de criar e manter as fronteiras fiscais entre os Estados.¹³ De tal forma que, no Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (MC-OCDE)¹⁴, um

materiais ou objetivos da situação fiscal internacional, ao passo que na territorialidade em sentido pessoal (também designada por territorialidade pessoal ou subjetiva), a conexão é determinada pelos elementos subjetivos da situação fiscal internacional”, designadamente, a residência. Cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos – A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 121 – 122.

¹¹ Os elementos de conexão podem ser considerados como instrumentos nucleares que determinam toda a estrutura das normas de conflitos, visto que, têm “como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis” de um ordenamento jurídico sob uma situação sob a qual se verifica o concurso positivo de duas ou mais jurisdições. Para mais desenvolvimentos, cfr. XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 223 – 226.

¹² Cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 43 – 48.

¹³ DOURADO, Ana Paula – *Governança Fiscal Global*. 2ª edição revista e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018, p. 214.

¹⁴ Com o objetivo de evitar e eliminar a dupla tributação jurídica internacional do rendimento e do capital, a OCDE desenvolveu um Modelo de Convenção, o qual baseou inúmeras Convenções de Dupla Tributação, inclusive o próprio Modelo de Convenção da ONU. Note-se que, nas Convenções celebradas com Portugal, prioritariamente, é seguido o MC-OCDE. Para mais desenvolvimentos, cfr. OECD (2017) – *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

instrumento internacional de extrema relevância, os critérios da fonte e da residência determinam a distribuição das competências tributárias dos Estados, ou seja, a repartição da sua soberania fiscal, perante determinadas relações jurídico-fiscais plurilocalizadas.¹⁵

1.1. A residência como elemento de conexão

A tributação segundo o critério da residência (ou territorialidade pessoal ou subjetiva) determina que o Estado da residência do titular dos rendimentos detém o poder para tributar, baseando-se na ideia de que este *“tem o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes tanto no seu território como no estrangeiro”*.¹⁶ Assim, o local onde o rendimento é obtido demonstra-se irrelevante, verificando-se um cenário de tributação mundial de residentes (*worldwide taxation of residents*)¹⁷, sendo que, todos os rendimentos do contribuinte, ainda que obtidos noutros países, serão tributados no seu Estado de residência.¹⁸

De acordo com PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, a tributação baseada no critério da residência assenta numa ligação de natureza socioeconómica de um contribuinte com um determinado Estado.¹⁹ No mesmo sentido, RUI DUARTE MORAIS considera que a condição de residente pressupõe a existência de *“uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado), sendo que a residência é, hoje, geralmente aceite como constituindo o elemento de conexão que expressa a mais íntima relação entre uma pessoa e um Estado”*.²⁰

¹⁵ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 52 – 53.

¹⁶ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 218.

¹⁷ Expressão comumente utilizada para descrever a tributação segundo o critério da residência enquanto elemento de conexão.

¹⁸ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, p. 62.

¹⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, p. 57.

²⁰ MORAIS, Rui Duarte – *Sobre o IRS*. 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2016, p. 11

Assim, em relação aquele país, o contribuinte sente uma pertença económica (*economic allegiance*)²¹, a qual “*implica uma presença física, permanente ou temporária, a disponibilidade de uma habitação ou a existência de certo tipo de conexão económica, como o exercício de determinadas funções*”.²²

1.1.1. Conceito de residente

No MC-OCDE, em particular, no art. 4º, n.º 1, o conceito de residente é definido com base numa remissão para a legislação interna dos Estados, ou seja, será considerado residente de um dado país, o sujeito que preencha os requisitos constantes do ordenamento jurídico desse país. Assim, cada Estado deterá margem legislativa para fixar os critérios que determinam que um indivíduo é residente nesse país. Visando dirimir eventuais conflitos, nas alíneas do n.º 2 do referido art. estabelece uma lista hierárquica de critérios a aplicar para determinar qual do Estados em conflito deverá ser considerado com o Estado de residência daquele contribuinte.

No que concerne ao conceito de residente para as pessoas singulares, reparamos que muitos países recorrem a um teste numérico, o qual consiste na contagem do número de dias que o indivíduo permaneceu no seu território, para aferir se este pode ser considerado seu residente. Em regra, quando o sujeito permanece pelo menos 183 dias do ano, a que respeitam os rendimentos, este é considerado residente no país. Portugal, Espanha, Itália, Reino Unido e a Colômbia são alguns dos países que consideram como residentes os sujeitos que ficam em território nacional pelo menos 183 dias. Conquanto, isto não significa que este seja o único critério para ser

²¹ A pertença económica (*economic allegiance*) encontra-se associada ao princípio da territorialidade tanto na sua aceção pessoal como na sua aceção real, personificadas, respetivamente, no elemento de conexão da residência e no elemento de conexão da fonte. Esta contrapõe-se à pertença política (*political allegiance*), a qual encontra-se associada ao princípio personalista. Este princípio adota como elemento de conexão a nacionalidade. Assim, segundo este princípio, o Estado da nacionalidade do contribuinte é quem detém poder de tributar os rendimentos do mesmo. Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 52 – 53.

²² PIRES, Manuel – *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. INCM, 1984, p. 220 *apud* AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 21 – 22.

considerado como um residente destes países, verificando-se situações em que o Estado estabelece ficções ou presunções jurídicas.²³

Por exemplo, em Portugal, mesmo que um indivíduo não permaneça em território nacional 183 dias, se este dispor de habitação em condições que sustentem a sua intenção de a ocupar como residência habitual, este é considerado residente em Portugal (art. 16º, n.º 1, alínea b) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)). Também se verificam casos em que um sujeito é considerado residente, sem existir referido teste numérico, nomeadamente, quando este seja tripulante navio ou aeronave ao serviço de entidades com residência ou sede ou direção efetiva em Portugal, a 31 de dezembro do ano considerado para efeitos de imposto, (art. 16º, n.º 1, alínea c) do CIRS), ou quando se encontre a desempenhar no estrangeiro funções ou comissões de natureza pública ao serviço do Estado Português (art. 16º, n.º 1, alínea d) do CIRS). Por fim, ainda é considerado residente em Portugal, as pessoas de nacionalidade portuguesa que se mudem a sua residência fiscal para um território de tributação privilegiada²⁴, ou seja, que altere a sua residência para efeitos fiscais para um paraíso fiscal²⁵, nos termos do art. 16º, n.ºs 6 e 7 do CIRS.²⁶

Importa ainda mencionar brevemente a existência da figura do residente não habitual, prevista nos n.ºs 8 a 12 do referido art., cuja criação teve por finalidade atrair

²³ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 54 – 56.

²⁴ Os países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, constam de uma lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Atualmente, a referida lista consta da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação dada pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro, podendo ser consultada em <https://dre.pt/legislacao-consolidada/>

²⁵ Nas palavras de JOSÉ CAMPOS AMORIM, “os paraísos fiscais caracterizam-se, principalmente, pelo regime fiscal extremamente favorável em termos de impostos sobre o rendimento, pela ausência de controlo das atividades desenvolvidas e de restrições cambiais, pela permanência do sigilo bancário e comercial, pela falta de transparência e ausência de troca de informações, e pelo facto das atividades desenvolvidas nas zonas insulares não terem qualquer recurso de valor económico significativo e sustentado”. Cfr. AMORIM, José Campos – *Algumas medidas de Combate à Evasão Fiscal*. Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. Porto: ISCAP, n.º 12, 2007, pp. 23 – 24. Disponível em <https://parc.ipp.pt/>

²⁶ Ao ficcionar o conceito de residência na situação de deslocalização da residência fiscal do contribuinte para um paraíso fiscal, o legislador português procurou evitar eventuais situações de planeamento fiscal abusivo e de elisão ou evasão fiscais.

profissionais qualificados em atividades de elevado valor, que não eram residentes, bem como pensionistas estrangeiros.²⁷

Relativamente às pessoas coletivas, a sua residência é fixada de acordo com a sua direção efetiva, nos termos do art. 4º, n.º 3 do MC-OCDE. Apesar de não definir diretamente o conceito em apreço, nessa mesma disposição, a OCDE determina que, em caso de conflito, os Estados deverão chegar a um acordo sobre qual deles deverá ser o Estado de residência, tendo em consideração alguns fatores que permitem identificar a localização da direção efetiva.

Segundo VOGEL, para aferir a direção efetiva de uma pessoa coletiva demonstra-se imperioso efetuar uma análise factual, em que a residência deverá ser fixada no Estado do local em que as decisões são efetivamente tomadas. Perante a impossibilidade de determinar esse local, este autor considera que os Estados deverão utilizar a residência do gestor máximo para determinar o Estado da residência da pessoa coletiva, sendo que, se relativamente ao gestor também se verificar um concurso positivo de soberanias, os Estados devem aplicar os critérios constantes das alíneas do n.º 2 do art. 4º do MC-OCDE.²⁸

Devido à ambiguidade do n.º 3 do art. 4º do MC-OCDE, tal como afirma SOUSA DA CÂMARA, na prática, a efetiva ponderação e definição do conceito direção efetiva será efetuada por cada Estado que aplica a convenção, pelo inspetor tributário, da própria pessoa coletiva ou, em último recurso, pelos tribunais, devendo na sua avaliação ter em consideração fatores como onde são realizadas as reuniões dos órgãos de administração, onde são tomadas as decisões de maior importância, o local onde se encontra a pessoa singular que representa a sociedade nos contratos da mesma, e entre outros fatores.²⁹

²⁷ Para mais desenvolvimentos, cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A determinação das competências tributárias entre os estados: Análise do critério da residência*. Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. Porto: ISCAP, n.º 28, 2017, pp. 115 – 117. Disponível em <https://parc.ipp.pt/>

²⁸ VOGEL, Klaus – *Double taxation conventions*. pp. 262 – 263 *apud* PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 58 – 59.

²⁹ CÂMARA, Francisco Sousa da – *A Dupla Residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação*. pp. 69 – 73 *apud* PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 59 – 60.

De facto, no ordenamento jurídico português, a residência de uma pessoa coletiva e de outras entidades equiparadas surge associada a dois critérios, designadamente, a sede e a direção efetiva, de acordo com o art. 2º, n.º 3 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Apesar de o critério da sede não oferecer manifestas dificuldades na sua aplicação prática, o critério da direção efetiva, devido ao seu caráter ambíguo, revela-se mais complexo na sua aplicação, visto que, tal como referimos anteriormente, torna-se necessário efetuar uma apreciação de determinados fatores para determinar o local onde se encontra a direção efetiva.

1.1.2. Vantagens e inconvenientes da tributação segundo o critério da residência

Na generalidade das situações, os Estados preferem tributar utilizando como elemento de conexão o critério da residência. A adoção do critério da residência permite uma tributação mundial de residentes, verificando-se uma tributação da globalidade dos seus rendimentos por uma única jurisdição, o Estado de residência.

Desta forma, como irá ser realizada a tributação de todos os rendimentos auferidos, a carga fiscal será proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo, atendendo-se às suas circunstâncias pessoais e familiares, verificando-se a possibilidade de aplicação de taxas progressivas de tributação. Ademais, evita-se que os contribuintes que apenas detenham rendimentos no Estado de residência sejam sujeitos a um tratamento fiscal mais gravoso do que aqueles que detenham rendimentos oriundos no estrangeiro.³⁰

Além disso, a tributação baseada no critério da residência assegura a neutralidade³¹ na exportação de capitais, evitando-se que as diferenças de tributação entre os Estados

³⁰ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 218 – 219.

³¹ A neutralidade traduz-se na não influência do tratamento fiscal das relações jurídico-tributárias plurilocalizadas nas decisões de investimento e na alocação dos elementos de produção no ambiente internacional. A tributação deverá ser neutral, evitando influenciar as decisões dos investidores e procurando uma afetação eficiente dos recursos. De acordo com o princípio da soberania fiscal, cada Estado tem o poder de conceber e aplicar a sua política fiscal, verificando-se que inevitavelmente os sistemas fiscais nacionais deterão características distintas, o que poderá criar distorções. Conquanto, o princípio da neutralidade não pretende atingir uma neutralidade absoluta, mas sim, visa assegurar uma igualdade de oportunidades invés de uma igualdade de resultado. Desta forma, este princípio pretende promover a racionalidade económica e que os agentes económicos se baseiem em valores reais de

influenciem as decisões dos agentes económicos,³² uma vez que, independentemente do local onde realizam os seus investimentos, o indivíduo estará sempre sujeito à tributação do seu Estado de residência.

A promoção da eficiência económica é uma das vantagens do critério da residência apontada pelos economistas. Pois, como todos os rendimentos serão tributados pelo Estado da residência, verifica-se um maior grau de certeza e de previsibilidade das suas receitas fiscais. Por fim, importa mencionar que, com a aplicação deste critério, o Estado de residência obtém mais receitas.³³

Contudo, a adoção deste elemento de conexão também tem recebido algumas críticas ao longo dos anos. Uma delas é o fenómeno da mudança de residência ou de sede dos sujeitos passivos para Estados com menor carga fiscal ou para paraísos fiscais, visando com essa alteração beneficiar de regimes fiscais mais favoráveis.^{34 35} Esta prática evidencia, sobretudo, situações de concorrência fiscal³⁶. Isto é, situações em que um

produtividade e de retorno de investimento na sua tomada de decisões, invés de verificarem meramente os índices da carga fiscal dos territórios. Cfr. PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 210 – 211; TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, p. 55; PIRES, Rita Calçada – Manual de Direito Internacional Fiscal. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, p. 54.

³² *Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of business activities. A neutral tax will contribute to efficiency by ensuring that optimal allocation of the means of production is achieved. A distortion, and the corresponding deadweight loss, will occur when changes in price trigger different changes in supply and demand than would occur in the absence of tax. In this sense, neutrality also entails that the tax system raises revenue while minimising discrimination in favour of, or against, any particular economic choice. This implies that the same principles of taxation should apply to all forms of business, while addressing specific features that may otherwise undermine an equal and neutral application of those principles.* Cfr. OECD (2014) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, p. 30. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation>

³³ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 180 – 184.

³⁴ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 220.

³⁵ Reiterando o que mencionamos acerca da residência da pessoa singular, nos n.ºs 6 e 7 do art. 16º do CIRS, o legislador nacional ficciona a residência dos nacionais portugueses que mudem a sua residência para um território de tributação privilegiada, no ano da mudança e nos quatro anos subsequentes, tal ficção jurídica pretende colmatar este tipo de práticas.

³⁶ A concorrência fiscal consiste “na utilização do sistema fiscal como ferramenta para tornar o país mais atraente ao investimento estrangeiro, visando, em última análise manter os investimentos já existentes e gerar ou captar novos investimentos”. De facto, a concorrência fiscal não é necessariamente nociva. Contudo, pode tornar-se prejudicial, quando os Estados, atendendo a interesses privados, nomeadamente, aos interesses de empresas multinacionais, aplicam práticas desleais. A título

Estado opta por implementar uma política fiscal mais favorável, por forma a obter uma vantagem competitiva, prejudicando, consequentemente, a economia e o mercado fiscal global.³⁷

A título de exemplo desta prática, podemos mencionar o caso da Irlanda que, entre 2014 e 2016, implementou uma nova política fiscal, a qual visava tornar o seu sistema fiscal mais competitivo, atraindo, assim, investimento estrangeiro. De facto, a Irlanda conseguiu atrair investimento estrangeiro, verificando-se que várias multinacionais, nomeadamente, a Google, a Facebook, a Intel, entre outras, estabeleceram parte da sua presença física no seu território. Porém, essa alteração ao sistema fiscal irlandês possibilitou a prática de planeamento fiscal agressivo ou de elisão fiscal, bem como, a deterioração das bases tributáveis. Destarte, atendendo as repercussões económicas advenientes e à pressão gerada por organismos internacionais, designadamente pela OCDE e pela UE, a Irlanda alterou o seu sistema fiscal.³⁸

Além disso, argumenta-se que a tributação que utiliza a residência como elemento de conexão pode desencorajar aos investimentos para países menos desenvolvidos, uma vez que, não se verificará um nível de correspondência entre o nível de tributação e o nível de bens públicos e infraestruturas proporcionadas.

No âmbito desta temática, PAULA PEREIRA ROSADO, a título exemplificativo, afirma que *“um investidor é tributado às taxas mais altas aplicáveis no Estado de residência, não obstante estar a usufruir de menos bens públicos e infraestruturas, proporcionados*

exemplificativo, “se um Estado reduz a sua tributação sobre rendimentos ou decide isentar os juros sobre capital, o Estado que com ele concorre na captação de investimentos não terá alternativa se não adotar as mesmas medidas ou até mesmo conferir benefícios ainda mais atraentes, gerando um pernicioso efeito cascata.” Cfr. MOURA, Alexandre (2013) - *Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma nova proposta de World Tax Organization*. pp. 7 – 8. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2595010>.

³⁷ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 16. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

³⁸ Cfr. MOURA, José Carlos Cardoso de Serra e – *O planeamento fiscal agressivo: o caso Irlandês*. Porto: ISCAP Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, 2018. Disponível em https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/12929/1/jose_moura_MCF_2018.pdf.pdf

pelo Estado da fonte (contrapartida da tributação mais baixa que vigora no Estado da fonte, mas da qual, em termos fiscais, o investidor acaba por não aproveitar)”.³⁹

Nestas situações, podemos afirmar que o cumprimento do princípio do benefício se encontra preterido. Pois, tal como indica ADAM SMITH, a carga fiscal suportada pelos sujeitos passivos deverá corresponder aos benefícios que este retiraria do uso dos serviços públicos, verificando uma relação de proporcionalidade entre o montante pago pelo contribuinte em tributos e as vantagens que obtém da utilização dos serviços públicos.⁴⁰

Por último, outra das críticas suscitadas é o grau de complexidade de gestão e obtenção das informações, ou seja, como o Estado de residência tributa todos os rendimentos do sujeito passivo, tal implica que exista a troca de informações entre as várias jurisdições.⁴¹

De facto, no art. 26º da MC-OCDE prevê que as autoridades competentes dos Estados contratantes deverão trocar entre si a informação previsivelmente relevante para dar cumprimento às disposições da convenção. Para além desta disposição legal, a OCDE elaborou um manual acerca da implementação da cláusula que respeite à troca de informações.⁴² Contudo, estes instrumentos *per si* não resolvem eventuais questões práticas. Dado que, esta troca de informações encontra-se dependente da utilização das novas tecnologias, bem como da cooperação entre as jurisdições, sendo que o Estado requerido tem “*o dever de utilizar os meios necessários para a recolha de informações e a utilização de procedimentos administrativos ou judiciais mais adequados à obtenção das informações solicitadas*”.⁴³

³⁹ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 220.

⁴⁰ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, p. 57.

⁴¹ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 221

⁴² O referido manual encontra-se disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>.

⁴³ AMORIM, José de Campos – *A troca internacional de informações em matéria fiscal*. Cadernos de Direito Actual. N.º 5, 2017, p. 327. Disponível em <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos>

1.2. A fonte como elemento de conexão

O critério da fonte surge como uma manifestação do sentido real ou objetivo do princípio da territorialidade, sendo que, parte da doutrina ao referir-se ao princípio da territorialidade cinge-se ao seu sentido real. De acordo com este elemento de conexão, o poder de tributar é atribuído ao Estado onde os rendimentos são gerados ou os bens se encontram situados, baseando-se na ideia de que os Estados devem tributar os factos que se verifiquem no seu território, independentemente de o sujeito passivo residir ou não naquele país.⁴⁴

Desta forma, na tributação segundo o critério da fonte, os fatores de ligação subjetiva ou pessoal, nomeadamente a residência ou a nacionalidade do contribuinte, demonstram-se irrelevantes, pois o que importa é o local da proveniência dos rendimentos.

Segundo PAULA ROSADO PEREIRA, *“a legitimidade da tributação pelo Estado da fonte é comumente reconhecida, concretizando-se, na maior parte dos casos, mediante a aplicação de uma retenção na fonte sobre o valor do rendimento. Todavia, no presente, o princípio da fonte geralmente não atribui um direito exclusivo de tributação ao Estado da fonte”*. No art. 19º do MC-OCDE encontram-se identificados alguns dos casos de atribuição de um direito exclusivo de tributação ao Estado da fonte.

45

Pois, ao contrário do critério da residência, a fonte não concede um poder universal de tributação, abrangendo meramente os rendimentos produzidos e os bens situados naquele Estado. Apesar disso, o critério da fonte também se baseia na pertença económica (*economic allegiance*) do contribuinte ao Estado onde são originários os rendimentos, mas essa ligação de natureza socioeconómica limita-se meramente à criação de rendimentos.

⁴⁴ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 222 – 223.

⁴⁵ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 223.

VON SCHANZ e SELIGMAN consideram que o Estado onde o rendimento era gerado é aquele ao qual o contribuinte detém uma pertença económica mais significativa. Embora o critério da residência releve a existência de uma pertença económica, em comparação com o critério da fonte, este último acaba por ser mais revelador de uma ligação dessa natureza. Pois, dentro da seu livre-arbítrio, o contribuinte escolheu aquele território para situar e gerar os seus rendimentos. Devido a isso, os referidos autores consideram que *“a tributação só deveria ocorrer uma vez, sendo posteriormente repartida pelos Estados com elementos relevantes de pertença económica, tendo em atenção o respetivo grau de pertença”*.⁴⁶

1.2.1. O conceito de fonte

Superficialmente, não é aparente a dificuldade na concretização do conceito de fonte. Contudo, verifica-se que, em determinadas situações, não é possível identificar qual a fonte económica ou de produção, isto é, o local onde foi exercida a atividade ou onde se situa o bem gerador de rendimentos. Perante esta situação, consideramos a fonte financeira ou de pagamento, a qual consiste no local onde o rendimento é colocado à disposição do contribuinte. Geralmente, os Estados definem na sua legislação interna a aceção do critério de fonte a considerar por cada tipo de rendimento. A título exemplificativo, em Portugal, o legislador determina nos arts. 18º do CIRS e 4º, n.ºs 3 a 4 do CIRC se para um dado rendimento deveremos considerar a fonte de produção ou a fonte de pagamento.

Conquanto, o conceito de fonte depende de jurisdição em jurisdição, devido a essas divergências, as convenções de dupla tributação detêm um papel fulcral na definição deste critério.⁴⁷

1.2.2. O conceito de estabelecimento estável

O conceito de estabelecimento estável surgiu durante a segunda revolução industrial, época em que se verificou uma deslocalização das atividades económicas para outros territórios, mas mantendo uma forte ligação com um único território, a

⁴⁶ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 63 – 66.

⁴⁷ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 126 – 132 e 203 – 204.

residência. Contudo, apesar de a empresa deter a sua residência num Estado, esta possui infraestruturas noutros locais em que desempenhava funções essenciais para a atividade da mesma. Face a este aumento de investimentos internacionais e, por conseguinte, a sua dupla tributação, a figura de estabelecimento estável foi criada com o intuito de determinar a existência ou inexistência do direito de tributar do Estado da fonte.⁴⁸

Assim, o estabelecimento estável encontra-se relacionado com a repartição dos Estados do poder de tributar os rendimentos empresariais, chegando a ser considerado uma extensão do direito de tributar o Estado da fonte, pois é *“entendido como o limiar mínimo de presença e, em simultâneo, como uma regra de imputação geográfica dos rendimentos”*⁴⁹.

Posto isto, resta-nos averiguar no que consiste o estabelecimento estável. Apesar de cada Estado, no âmbito da sua soberania fiscal, deter um poder de autodeterminar o que considera constituir um estabelecimento estável, verifica-se que, na generalidade dos casos, os Estados tendem a seguir a noção constante do MC-OCDE.

De acordo com o art. 5º, n.º 1 da MC-OCDE, um estabelecimento estável trata-se de uma presença física fixa num dado território (elemento estático), através da qual uma empresa exerça parte ou a totalidade da sua atividade (elemento dinâmico).⁵⁰ Nos restantes n.ºs do referido artigo encontram-se definidas, com maior pormenor, as circunstâncias em que determinados tipos de instalações podem ser considerados um estabelecimento estável. Contudo, na definição constante do n.º 1 do art. 5º do MC-

⁴⁸ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 66 – 67.

⁴⁹ RIBEIRO, Cláudio; LOPES, Cidália; BRITES; Ana – *A economia digital e o conceito de estabelecimento estável: a necessidade de uma nova proposta*. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Porto: ISCAP, 2019, p. 5. Disponível em https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/congressoxvii_cica/trabalhoscc.php.

⁵⁰ *“Na noção de estabelecimento estável verifica-se a coexistência de dois elementos, um estático que é a organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma. Ambos os elementos são de verificação cumulativa, pois não haverá estabelecimento estável se existir uma organização que não exerça qualquer atividade, nem haverá estabelecimento estável se uma entidade não residente exercer uma atividade sem que para o efeito disponha no território nacional de uma organização”*. Cfr. RIBEIRO, Cláudio; LOPES, Cidália; BRITES; Ana – *A economia digital e o conceito de estabelecimento estável: a necessidade de uma nova proposta*. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Porto: ISCAP, 2019, pp. 5 – 10. Disponível em https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/congressoxvii_cica/trabalhoscc.php.

OCDE é possível identificar três elementos cumulativos para que se verifique a existência de um estabelecimento estável, designadamente, i) a existência de uma instalação; ii) a fixidez dessa instalação e iii) o exercício da atividade da empresa através dessa mesma instalação.

No que concerne ao primeiro elemento, a existência de uma instalação, neste âmbito, o conceito de instalação é interpretado como um espaço ou material que se encontra à disposição da atividade desempenhada pela empresa, não sendo necessária a existência de um título legal sobre o espaço ou a sua utilização seja exclusiva da empresa.

Para que uma instalação seja considerada um estabelecimento estável, a mesma deve ser dotada de fixidez, a qual é entendida como *“a necessidade de a instalação estar estabelecida num local preciso, com um certo grau de permanência”*.⁵¹ Destarte, uma instalação fixa deverá se encontrar ligada a um ponto geográfico, isto não exige que o equipamento se encontre enraizado no solo, visto que, segundo os comentários da MC-OCDE e alguma jurisprudência internacional, restaurantes flutuantes, barcos e helicópteros, podem ser considerados estabelecimentos estáveis, desde se verifique a permanência da sua atividade económica assuma um carácter regular.⁵² Além da ligação a um ponto geográfico, a instalação apenas será considerada fixa quando a mesma detenha um grau de permanência, de modo a evitar que atividade de carácter meramente temporário sejam tributadas. Normalmente, o período mínimo normal para que uma instalação seja considerada como detendo um grau de permanência é de seis meses, mas existem exceções.

Por fim, nessa instalação fixa é necessário que a empresa desenvolva a sua atividade, não sendo exigido que as atividades desempenhadas naquele local detenham um carácter produtivo ou permanente, verificando apenas a necessidade de se efetuar o exercício regular de uma atividade. Note-se que não se encontram abrangidas atividades

⁵¹ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 74 – 78.

⁵² RIBEIRO, Cláudio; LOPES, Cidália; BRITES, Ana – *A economia digital e o conceito de estabelecimento estável: a necessidade de uma nova proposta*. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Porto: ISCAP, 2019, p. 7. Disponível em https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/congressoxvii_cica/trabalhoscc.php.

meramente auxiliares ou preparatórias, pois deverá ser efetuada uma análise casuística sob a essencialidade da atividade desenvolvida. Por exemplo, uma empresa detém um espaço em que são desempenhadas as funções de gestão da mesma, essa atividade não deverá ser encarada como auxiliar ou preparatória, devido ao caráter essencial para a empresa. Ao passo que, se uma sociedade detém instalações meramente para armazenar mercadorias, a atividade desenvolvida nesse local pode ser considerada como uma atividade auxiliar, pois não possuem um grau de essencialidade necessário para preencher os requisitos do estabelecimento estável.⁵³

Importa ainda mencionar que, no n.º 5 do art. 5 da MC-OCDE, estabelece-se uma ficção jurídica, uma vez que, considera-se existir um estabelecimento estável na modalidade de agência, quando uma pessoa, singular ou coletiva, age por conta de uma empresa, com autoridade para celebrar negócios jurídicos em nome desta, exercendo tais poderes habitualmente. O agente, isto é, a pessoa que age por conta da empresa, deve ser dependente, vinculando a empresa contratualmente. Se o agente for independente, não se verificando que este tem poderes para assumir obrigações em nome da empresa, já não se considera existir um estabelecimento estável.⁵⁴

O legislador português definiu o conceito de estabelecimento estável no art. 5º do CIRC, o qual é bastante similar ao introduzido na MC-OCDE, sendo necessária a verificação dos requisitos mencionados anteriormente para se considerar que uma empresa detém um estabelecimento estável em Portugal.⁵⁵

1.2.3. Vantagens e inconvenientes da tributação segundo o critério da fonte

De acordo com PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, via de regra, a tributação pelo Estado da fonte apresenta custos razoáveis quanto à administração e controlo da tributação, uma vez que se tratam de atividades desenvolvidas no próprio território⁵⁶, verificando-se

⁵³ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 78 – 82.

⁵⁴ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 85 – 87.

⁵⁵ Para mais desenvolvimentos, cfr. SIGAREVA, Ekaterina – *O conceito de estabelecimento estável pós-BEPS*. Lisboa: FDUL, 2020. Tese do Mestrado em Direito e Prática Jurídica, pp. 38 – 45. Disponível em <https://repositorio.ul.pt/>.

⁵⁶ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, p. 198.

uma menor dependência da troca de informações entre jurisdições. Devido à maior facilidade de administração e controlo e à consagração de mecanismos de retenção na fonte, verifica-se um aumento das perspectivas de cobrança do imposto.

Ligado a este argumento a favor da tributação segundo o critério da fonte surge o da preservação das receitas fiscais por parte do Estado da fonte. Na generalidade dos casos, a jurisdição da fonte trata-se de um país importador de capitais, consideram-se que se existir uma eventual perda de receita⁵⁷ por parte do Estado de residência, tal não será muito significativo, tendo em conta que este normalmente se trata de um país exportador de capital.

A adoção deste elemento de conexão permite que o Estado da fonte implemente benefícios fiscais por forma a atrair investimentos ao seu território, dinamizando a competitividade internacional. A criação deste tipo de benefícios apenas fará sentido para os Estados se posteriormente colherem os frutos dos mesmos, isto é, se puderem tributar os rendimentos gerados pela atração de investimento. Tal como afirmamos anteriormente, geralmente o Estado da fonte é um país importador de capital e com menores índices de desenvolvimento. A implementação de benefícios fiscais e a preservação de receitas possibilitam com que estas jurisdições canalizem esses fundos para melhorarem as suas infraestruturas e os seus serviços públicos, propiciando o seu desenvolvimento.⁵⁸

Por conseguinte, verificamos o cumprimento do princípio do benefício, o qual determina a tributação deverá ser conforme à vantagem que é proporcionada ao contribuinte através da utilização das condições existentes.⁵⁹

⁵⁷ Por perda de receitas referimo-nos a situações de renúncia total ou parcial de receita tributária por parte do Estado da residência, em virtude de conceder uma isenção ou da existência de um crédito suportado pelo contribuinte no Estado da fonte. Cfr. PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 224.

⁵⁸ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 224.

⁵⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 199 – 200.

Em defesa da tributação segundo o critério da fonte, surge ainda o argumento da limitação da evasão fiscal. De facto, o grau de dificuldade de transferir a fonte dos rendimentos para outra jurisdição é mais elevado do que mudar a residência fiscal. Devido a esse maior grau de dificuldade, os contribuintes ficaram impossibilitados de adotar comportamentos evasivos com o objetivo de escapar à tributação por intermédio de artifícios que não foram previstos pelo legislador. Todavia, apesar de ser mais complexo transferir a fonte dos rendimentos, tal é exequível.

Perante este cenário, segundo PAULA ROSADO PEREIRA, esta transferência *“seria um planeamento fiscal propiciado pela falta de neutralidade dos sistemas fiscais, e não propriamente uma situação de evasão fiscal, na medida em que se verificasse uma transferência efetiva do local de produção do rendimento”*.⁶⁰ Nesse sentido, PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO defende que como o elemento de conexão em causa é o da fonte, essa transferência *“iria também significar uma mudança do local onde seriam tributados esses rendimentos, por via da correspondente mudança da fonte da produção de rendimentos”*.⁶¹

Relativamente às vantagens da adoção deste critério, importa mencionar que a tributação pelo Estado da residência demonstra-se inapta para tributar todas as situações jurídico-fiscais, necessitando da tributação pelo Estado da fonte para abranger os sujeitos não residentes. Atendendo ao facto de grande parte dos investimentos e das atividades desenvolvidas numa jurisdição pertencem a não residentes nesse Estado, a sua não tributação representaria uma perda de receita fiscal significativa, verificando-se a necessidade de se conjugar a tributação com base na residência com o critério da fonte, pois este primeiro elemento de conexão sozinho não é suficiente.⁶²

Apesar das vantagens mencionadas anteriormente, a tributação pelo Estado da fonte também tem recebido algumas críticas. No contexto do Direito Fiscal

⁶⁰ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 224.

⁶¹ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, p. 202.

⁶² PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 225.

Internacional, esta solução tem sido indicada como um dos obstáculos à liberdade de prestação de serviços e de circulação de trabalhadores. No âmbito da UE, a tributação segundo o critério da fonte também é vista como uma barreira ao estabelecimento de uma plena União Económica e Monetária, tendo sido emitidas várias recomendações e medidas com o intuito de eliminar a retenção na fonte, em particular no caso dos dividendos, juros e royalties.⁶³

A própria aplicação do critério da fonte é dificultada pela diferença entre os conceitos de fonte dos diversos Estados. Reiterando o que mencionamos anteriormente, as convenções de dupla tributação detêm um papel importante, no que concerne à definição de fonte, ficando dependente destas a harmonização de conceitos.⁶⁴

Ao contrário do critério da residência, a tributação pelo Estado da fonte não promove a neutralidade no âmbito da exportação de capitais, visto que, as taxas de tributação aplicáveis influenciam as decisões dos investidores.⁶⁵ Desta forma, estas decisões irão basear-se em índices fiscais, invés de se fundamentarem em critérios de racionalidade económica e em valores de produtividade. Para além de não garantir a neutralidade, considera-se que o critério da fonte não assegura a equidade⁶⁶ de

⁶³ “Em sede de IRC, está precisamente previsto um regime de isenção relativamente aos lucros e reservas que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma entidade de um outro Estado, nos termos previstos no art. 14º, n.º 3 do CIRC. O mesmo se sucede em relação aos juros e royalties pagos a uma entidade de um outro Estado-membro da UE, nos termos previstos no art. 14º, n.ºs 12 e 13 do CIRC.” Cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, p. 203.

⁶⁴ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 225.

⁶⁵ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, p. 205.

⁶⁶ Um dos princípios basilares do Direito Fiscal Internacional é o princípio da equidade. Apesar de não existir uma única definição para este princípio, a doutrina considera que a equidade se encontra fortemente ligada à problemática da justiça material, podendo ser interpretado de acordo com duas perspetivas, designadamente, a equidade entre os sujeitos passivos e a equidade entre Estados. No que concerne à equidade entre os sujeitos passivos, a mesma traduz-se na adequação do tratamento fiscal aos sujeitos passivos, tendo de se verificar um nível de correspondência entre a carga fiscal e o as vantagens que obtém da utilização dos serviços e das infraestruturas públicas. No âmbito do internacional, a equidade entre sujeitos passivos centra-se na adequação das normas de Direito Fiscal Internacional, em particular das soluções adotadas na matéria de prevenção eliminação da dupla tributação internacional, procurando efetuar uma apreciação crítica da mesma.

tributação nem o respeito da capacidade contributiva do sujeito passivo. Pois, como não é considerada a globalidade dos rendimentos, é possível verificarem-se situações similares que sejam tratadas de modo diferente. Por exemplo, ao final do ano, A e B auferem os mesmos rendimentos, conquanto, o A apenas possui investimentos numa única jurisdição, enquanto B detém parte dos seus investimentos nessa jurisdição e outra num país em que as taxas de tributação são mais baixas. Apesar de auferirem o mesmo valor global de rendimentos, a carga fiscal a incidir sobre cada um dos sujeitos passivos será diferente.

Decorrente do mesmo motivo, da não consideração da globalidade dos seus rendimentos, considera-se que o critério da fonte não permite atender às circunstâncias pessoais e familiares ou nem a aplicabilidade de taxas progressivas, não sendo respeitada a capacidade contributiva do sujeito passivo.⁶⁷

Outro inconveniente apontado à adoção do critério da fonte é propiciar a diminuição do fluxo de capitais, aumentando o custo dos capitais e da tecnologia proveniente do estrangeiro, uma vez que a tributação é suportada pelo sujeito que beneficia do rendimento. Por conseguinte, verificar-se-á uma carência de capitais e de tecnologia de origem estrangeira, o que irá aumentar os custos de produção, impactando negativamente a economia do país da fonte.

Por seu turno, o princípio da equidade sob a perspetiva da equidade entre Estados visa a assegurar a justa repartição do poder de tributar entre os Estados, bem como da base tributável e da receita fiscal, possibilitando, assim, o desenvolvimento económico dos Estados. Desta forma, no Direito Fiscal Internacional, este princípio detém um papel fundamental, auxiliando na determinação de quem tem o poder de tributar e em que medida, influenciando o debate internacional acerca dos elementos de conexão a considerar e quem detém soberania fiscal para tributar uma dada situação tributária plurilocalizada.

Destarte, o princípio da equidade procura assegurar o tratamento justo e adequado entre aqueles que se encontrem em situações similares e o tratamento desigual das situações que são diferentes na medida dessa desigualdade, tanto num plano interpessoal como no plano das relações entre os Estados. Cfr. TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, pp. 54 e 57; PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 207 – 210.

⁶⁷ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, p. 225.

Por fim, destacámos que a tributação que utiliza a fonte como elemento de conexão contribui para a proliferação da concorrência fiscal prejudicial⁶⁸. Com o objetivo de tornar a sua jurisdição mais atrativa para os agentes económicos, em particular, as empresas multinacionais, os Estados diminuem a carga fiscal a incidir sobre os investidores. Ao reduzir as taxas de tributação e as barreiras fiscais ao fluxo de capitais irá verificar-se uma concorrência fiscal entre os Estados, repercutindo-se negativamente na economia e no mercado fiscal global.

Na sua atuação, a OCDE visa assumir uma posição imparcial, promovendo a cooperação entre os Estados com o intuito de fomentar o desenvolvimento económico e social global.⁶⁹ Devido a isso, ao longo dos anos, esta organização internacional têm procurado colmatar a problemática da concorrência fiscal prejudicial,⁷⁰ tendo recentemente emitido uma série de recomendações e orientações sobre como lidar com este tipo de práticas.⁷¹

1.3. A tributação partilhada pelos dois elementos de conexão

Apesar de distintos, o critério da residência e o critério da fonte não se excluem mutuamente, verificando-se, na generalidade das jurisdições, uma aplicação cumulativa de ambos. Contudo, na maior parte das situações, o critério da residência prevalece sobre o critério da fonte.

Por norma, os países exportadores de capital preferem o critério da residência, enquanto que, os países importadores de capital privilegiam o critério da fonte. Portanto, o elemento de conexão defendido irá depender dos interesses de cada país.

⁶⁸ A concorrência fiscal prejudicial caracteriza-se pela perda de receitas fiscais, sendo que em casos mais graves, pela quase eliminação da carga fiscal a nível global. Para mais desenvolvimentos, verificar a nota de rodapé 36 e cfr. MOURA, Alexandre (2013) - *Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma nova proposta de World Tax Organization*. pp. 7 – 8. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2595010>; FAULHABER, Lilian V. – *The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory*. Tax Law Review of New York University School of Law. Volume 71, n.º 2, 2018, pp. 311 – 366. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2912477>.

⁶⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020, pp. 207 – 209.

⁷⁰ OECD (1998) – *Harmful Tax Competition: An emerging global issue*. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. A este propósito, a página da OCDE relativa à temática da concorrência fiscal: <https://www.oecd.org/daf/competition/>

⁷¹ OECD (2021) – *Recommendation of the Council on Counteracting Harmful Tax Competition*. Disponível em <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/92/92.en.pdf>.

Todavia, verifica-se um consenso geral sobre a coexistência destes elementos de conexão.⁷²

De acordo com RITA CALÇADA PIRES, “a tributação repartida entre a residência e a fonte é a solução que mais se coaduna com as necessidades de eficiência e equidade dos Estados e dos contribuintes”.⁷³ A combinação de ambos os elementos de conexão parece razoável, atendendo ao facto de tanto o critério da residência, como o critério da fonte apresentarem fragilidades, não se justificando uma tributação em que só se recorre a apenas um destes critérios.

Neste sentido, a supramencionada autora considera que a própria existência de convenções para evitar a dupla tributação é um facto que *per si* reconhece a legitimidade tanto do Estado da residência como do Estado da fonte. Além disso, em várias convenções se aceita a existência de uma tributação simultânea na residência e na fonte, consoante os casos.⁷⁴

Na MC-OCDE verifica-se a conjugação destes elementos de conexão, apesar de se privilegiar o critério da residência em grande parte das situações. Conquanto, este modelo de convenção foi desenvolvido na primeira metade do século XX, época em que o grau de complexidade das relações-jurídico-fiscais não era tão elevado como hoje.⁷⁵ Pois, atualmente, devido ao fenómeno da globalização e ao desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), a economia desmaterializou-se, verificando-se a digitalização da mesma.

Em Portugal, o legislador nacional consagrou ambos os critérios no art. 13º da LGT. No n.º 1 da referida disposição legal estabelece a aplicabilidade do critério da fonte, determinando que as normas tributárias se aplicam a todos os factos que ocorram no território nacional. Ao passo que, no n.º 2 desse mesmo art. refere-se ao critério da

⁷² PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 226 – 230.

⁷³ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, p. 93.

⁷⁴ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 120 – 121.

⁷⁵ PEREIRA, Paula Rosado – Capítulo 6: Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 226 – 230.

residência, estabelecendo que a tributação pessoal abrange todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde estes foram gerados.

Convém ainda mencionar que no n.º 1 do art. em questão, estabelece-se que quando exista regra especial constante de uma convenção internacional, deverá se atender ao que dispõe tal acordo, resolvendo, assim, eventuais questões de dupla tributação.⁷⁶

⁷⁶ SILVA, Suzana Tavares da – *Direito Fiscal: Teoria Geral*. 1ª edição. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, p. 97.

Capítulo II – A economia digital e os desafios da sua tributação

Cada vez é mais comum efetuar um pagamento através de meios digitais ou um negócio de compra e venda em minutos, sem a necessidade de as partes terem qualquer interação física. Tal realidade deve-se à digitalização da economia, fenómeno impulsionado pela constante evolução tecnológica.

No passado, os novos avanços tecnológicos levavam anos a serem desenvolvidos e aperfeiçoados, sendo que cerca de 100 anos separam o início das revoluções industriais.⁷⁷ Em contraste, atualmente, experienciamos uma incessante transformação tecnológica, de tal forma que esta evolução ultrapassou a capacidade humana, verificando-se um *“desenvolvimento ingovernável das tecnologias contemporâneas, em especial das tecnologias da informação e da inteligência artificial, às quais se associaram a biologia e as nanotecnologias”*.⁷⁸

De acordo com THOMAS L. FRIEDMAN, com a introdução do iPhone pela Apple em 2007, cujo software serviu de base para a computação na *Cloud*⁷⁹ e de *big data*⁸⁰, avançamos para a fase do *touch*, em que com um simples toque no telemóvel conseguimos realizar várias tarefas do nosso quotidiano, as quais podem ter valor jurídico. Atualmente, sem qualquer tipo de toque, um indivíduo pode dar uma ordem por voz à sua *Google Home* para efetuar uma encomenda. Futuramente, prevê-se que o algoritmo conseguirá determinar as nossas necessidades, quase como lendo as nossas mentes. Considerando-se que tal será possível através da análise do nosso genoma pelo

⁷⁷ “As três grandes Revoluções Industriais andaram sempre ligadas à descoberta de novas fontes de energia. Se no final do século XVIII e início do século XIX as novidades eram a máquina a vapor e o carvão, na Segunda Revolução Industrial, final do século XIX, inícios do século XX, a grande conquista foi a eletricidade e o motor de explosão”. Cfr. PORTO EDITORA – *Antecedentes da Revolução Industrial*. In Infopédia. Disponível em [https://www.infopedia.pt/\\$antecedentes-da-revolucao-industrial](https://www.infopedia.pt/$antecedentes-da-revolucao-industrial).

⁷⁸ COUTINHO, Maria de Sousa Pereira – As novas tecnologias e o futuro do ser humano. Progresso ou “retrocesso civilizacional”? *Observador* (19/06/2018) Disponível em <https://observador.pt/opiniao/as-novas-tecnologias-e-o-futuro-do-ser-humano-progresso-ou-retrocesso-civilizacional/>.

⁷⁹ De acordo com MÁRIO ANTUNES e BALTAZAR RODRIGUES, a computação na *cloud* “trata-se de um conceito abstrato que utiliza recursos heterogêneos de servidores, discos e sistemas operativos, acessíveis através da internet”. Cfr. ANTUNES, Mário; RODRIGUES, Baltazar – *Introdução à Cibersegurança: A Internet, os aspetos legais e a análise digital forense*. 1ª edição. Lisboa: FCA – Editora de Informática, 2018, p. 26.

⁸⁰ “O termo *big data* refere-se ao conjunto gigantesco de dados que podem ser e colhidos e analisados computacionalmente, com o objetivo de identificar padrões, associações e tendências relacionadas com um determinado negócio ou atividade.” Cfr. ANTUNES, Mário; RODRIGUES, Baltazar – *Introdução à Cibersegurança: A Internet, os aspetos legais e a análise digital forense*. 1ª edição. Lisboa: FCA – Editora de Informática, 2018, p. 30

algoritmo, ao qual deterá acesso através de aparelhos inteligentes utilizados pelos sujeitos, designadamente, roupa e acessórios inteligentes. Assim, por exemplo, ao detetar que estamos doentes, o algoritmo efetua a marcação de consulta no médico, tendo até em conta os compromissos e tarefas que temos planeadas.⁸¹

A constante evolução da tecnologia impulsionou o fomento da economia digital, sendo que estes sucessivos avanços tecnológicos dificultaram a tarefa dos legisladores nacionais a adaptarem os seus ordenamentos jurídicos. Perante esta realidade, as grandes multinacionais, nomeadamente as *Big Tech*,⁸² proliferaram adotando modelos de negócio, os quais têm por base os nossos dados pessoais.

Antes de examinarmos essas problemáticas associadas às *Big Tech*, importa analisar o meio em que estas empresas se inserem, nomeadamente, a economia digital.

1. A economia digital

A digitalização da economia, proporcionada pela convergência das tecnologias digitais, físicas e biológicas, revolucionou os sistemas de produção e os modelos de negócio utilizados, verificando-se o fomento do comércio eletrónico.⁸³ No âmbito da UE, no mais recente estudo do *Digital Economy and Society Index 2020*, relativo ao ano de 2019, constou-se que cerca de 71% dos utilizadores de internet da UE efetuam a compra de bens e serviços online.⁸⁴ A nível global, a Suíça, a Holanda e a Dinamarca são considerados os países com melhor preparação para a compra e venda de produtos

⁸¹ MCKINSEY & COMPANY (2019) – Entrevista ao Thomas L. Friedman. Disponível em <https://www.mckinsey.com/featured-insights/future-of-work/thomas-l-friedman-technology-moves-in-steps>.

⁸² A expressão Big Tech refere-se às principais multinacionais prestadoras de serviços online gratuitos, nomeadamente, a Amazon, a Apple, o Facebook e a Google, as quais oferecem a possibilidade de os seus utilizadores criarem contas, nas quais constarão dados pessoais, sendo que esses dados serão posteriormente tratados para criar a identidade digital do utilizador. Cfr. STEGMANN, Andreas – *What is (Big) Tech? A Taxonomy*. Medium. (03/03/2020). Disponível em <https://medium.com/hyperlinked/what-is-big-tech-a-taxonomy-af17c3aff88d>

⁸³ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, pp. 8 – 9. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

⁸⁴ EUROPEAN COMMISSION - *Digital Economy and Society Index (DESI) 2020*. Disponível em <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi>.

online, segundo um estudo da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD).⁸⁵

1.1. Caraterísticas da economia digital

Apesar de se encontrar em expansão e de se ter manifestado em vários sectores de atividade, a economia digital encontra-se integrada na própria economia. Devido a isso, demonstra-se complexa a definição deste conceito. Conquanto, a mesma contém determinadas caraterísticas,⁸⁶ designadamente, a mobilidade, os efeitos de rede, a importância dos dados, os modelos de negócio unilaterais, tendência para o monopólio ou oligopólio e a volatilidade.

1.1.1. Mobilidade

A mobilidade da economia digital pode ser interpretada como dispersão no espaço dos intervenientes, dos meios de produção e dos próprios produtos. Os ativos intangíveis, enquanto produto, desempenham um papel fundamental,⁸⁷ dado o baixo custo de distribuição e de divulgação dos mesmos através da internet, chegando facilmente a novos mercados.

De facto, a mobilidade possibilita o desenvolvimento de uma atividade comercial remotamente, sem qualquer infraestrutura ou presença física significativa, podendo o seu consumidor final se encontrar em qualquer jurisdição, o que, por conseguinte, facilita a criação de riqueza. Assim, uma aplicação pode ser desenvolvida por uma

⁸⁵ UNCTAD – *The UNCTAD B2C E-Commerce Index 2020: Spotlight on Latin America and the Caribbean*. UNCTAD Technical Notes on ICT for Development. N.º 17. Disponível em https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d17_en.pdf.

⁸⁶ Um grupo de peritos da Comissão Europeia identificou as três caraterísticas essenciais da economia digital, sendo estas a mobilidade, os efeitos de rede e a importância dos dados. No entanto, no Relatório da Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE são ainda reconhecidas outras caraterísticas, nomeadamente, a existência de modelos de negócios multilaterais, a tendência para o monopólio ou oligopólio e a volatilidade. Cfr. EUROPEAN COMMISSION (2014) – *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy: Report*. European Union, pp. 11 – 13. Disponível em <https://ec.europa.eu/>; OECD (2015) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, pp. 64 – 73. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>.

⁸⁷ “For example, digital companies often rely heavily on software, and will expend substantial resources on research and development to upgrade existing software or to develop new software products.” Cfr. OECD (2015) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, p. 65. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>.

empresa, situada no Egito, a qual é adquirida no Japão por um consumidor, residente na França, que utiliza a mesma no Canadá.⁸⁸

Apesar de a mobilidade ter permitido uma democratização da economia, podendo qualquer indivíduo iniciar uma atividade económica online, devido aos baixos custos associados, por outro lado, verifica-se uma dificuldade na identificação e a localização dos seus consumidores,⁸⁹ os quais se podem encontrar em qualquer jurisdição.⁹⁰

1.1.2. Efeitos de rede

Os efeitos de rede consistem nas decisões dos utilizadores e no impacto que essas exercem no valor do produto. Quanto maior for o número de utilizadores do produto, maior será o seu valor.

Um dos exemplos clássicos deste conceito é o telefone. Teria o utilizador interesse em subscrever a serviços como o telefone ou o *email* se mais ninguém o fizesse? Não. À medida que as pessoas adquiriam um telefone, o valor deste produto foi aumentando, criando-se assim uma externalidade positiva, pois o utilizador não comprou o telefone com o objetivo de criar valor para os demais utilizadores. Neste aspeto, importa ainda referir que os benefícios ao dispor do utilizador surgem sem se verificar qualquer custo adicional, daí se justificar a designação de externalidade positiva.⁹¹

Na economia digital, estes efeitos de rede são decisivos para os novos modelos de negócios, uma vez que, *“a sua maior ou menor influência determina que uma*

⁸⁸ EUROPEAN COMMISSION (2014) – *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy: Report*. European Union, pp. 11 – 12. Disponível em <https://ec.europa.eu/>; OECD (2015) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, pp. 65 – 68. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>.

⁸⁹ Para além da problemática do anonimato, verifica-se uma dificuldade de localização do consumidor, visto que, este pode se encontrar em qualquer jurisdição e mesmo com a tecnologia do *geotagging*, a qual permite identificar a localização de um dispositivo, pode ser utilizar uma VPN, ocultado a sua real localização.

⁹⁰ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 6. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

⁹¹ DIAS, João de Azevedo – *A Problemática dos Efeitos de Rede e de Aprisionamento no Contexto do Abuso de Posição Dominante Europeia*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2018. Dissertação de Mestrado em Direito. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/>.

determinada empresa possa ter uma posição dominante ou pelo contrário, que esteja abaixo da linha de água”.⁹²

1.1.3. Importância dos dados

Os dados, especialmente os dados pessoais,⁹³ são o recurso essencial da economia digital. O desenvolvimento das TIC proporcionou uma redução de custos de armazenamento de dados e de análise. Por conseguinte, verificou-se um aumento da recolha e tratamento de dados pessoais, com o objetivo de analisar o comportamento do utilizador.⁹⁴

A expressão *Big Data* é utilizada frequentemente para descrever a utilização desses grandes volumes de dados, os quais podem ser tratados por forma a compreender, analisar e prever tendências em tempo real. De acordo com ALEC ROSS, o valor derivado dos *Big Data* depende da quantidade de dados criados ou fornecidos, mas sobretudo da capacidade de tomar decisões estratégicas, baseadas nos mesmos.⁹⁵

Esta monitorização regular e sistemática da atividade online do utilizador, possibilitada através dos *cookies*,⁹⁶ permite que as empresas aumentem a competitividade, bem como os seus níveis de lucratividade, dado que esses dados são utilizados para personalizar o produto, recomendar determinado tipo de produto,

⁹² AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 6. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

⁹³ De acordo com o art. 4º, n.º 1 do Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD), designa-se por dados pessoais, qualquer informação relativa uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular.

⁹⁴ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 6. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

⁹⁵ ROSS, Alec – *As Indústrias do Futuro*. Coimbra: Conjuntura Atual Editora, 2016, p. 169.

⁹⁶ Designa-se por *cookie*, o pequeno ficheiro de texto que um site coloca no dispositivo do utilizador, atribuindo a este um número ou código exclusivo, com in tuito de monitorizar o seu comportamento durante a sua navegação na Internet. Cfr. LEAL, Ana Alves – Aspetos jurídicos da análise de dados na Internet (big data analytics) nos setores bancário e financeiro: proteção de dados pessoais e deveres de informação. In. CORDEIRO, António Menezes; OLIVEIRA, Ana Perestrelo de; DUARTE, Diogo Pereira [coord. de] – *FinTech: Desafios da Tecnologia Financeira*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 121.

melhorar a experiência do utilizador na plataforma, apoiar decisões estratégicas, entre outros fins.⁹⁷

1.1.4. Modelos de negócios multilaterais

Segundo LUÍS AIRES, considera-se que um modelo de negócio multilateral consiste num “negócio que permite a interação de vários grupos de pessoas distintas através de uma plataforma virtual que serve de intermediário”. Os serviços de *streaming*⁹⁸ são um dos exemplos deste modelo de negócio. A operadora fornece o seu serviço de forma gratuita aos utilizadores, auferindo rendimentos pela exibição de publicidade direcionada ao perfil do utilizador, sendo tal possível devido à recolha de dados e ao seu respetivo tratamento pela operadora. Como o serviço é prestado de forma gratuita, sem qualquer pagamento por parte do utilizador final, atrai mais utilizadores, aumentando, assim, o valor daquela plataforma de *streaming*.⁹⁹

Assim, estes modelos de negócios encontram-se dependentes de duas das características da economia digital que já analisamos, sendo estas os efeitos de rede e a importância dos dados, que sem as mesmas este tipo de modelo não seria exequível.

1.1.5. Tendência para o monopólio (ou oligopólio)

Na economia digital, a diferenciação dos serviços de uma empresa é um elemento crucial. Normalmente, a primeira empresa a desenvolver um serviço e a criar efeitos de rede sob o mesmo, num curto espaço de tempo e sem elevados custos, adquire uma posição dominante no mercado.¹⁰⁰ Para consolidarem a sua liderança, verifica-se o registo da propriedade industrial e a compra e venda de patentes, por forma a evitar que surjam novas empresas com os mesmos serviços.¹⁰¹

⁹⁷ COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. p. 2. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

⁹⁸ Neste caso, referimo-nos a serviços como o *Youtube* e a *Spotify*, empresas que, apesar de deterem conteúdos ou serviços pagos pelo utilizador final, em grande medida, os seus serviços podem ser usados gratuitamente pelo utilizador, sem a necessidade de pagar uma contrapartida. Assim, excluímos do exemplos, as situações em que o serviço de *streaming* é pago pelo utilizador.

⁹⁹ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 7. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

¹⁰⁰ COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. pp. 2 – 3. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

¹⁰¹ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 7. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

Segundo PIERRE COLLIN e NICOLAS COLIN, mais do que uma competição frontal, os esforços de expansão são caracterizados pelas tentativas das empresas em posição dominante para estimular o dinamismo do seu ecossistema, sendo comum verificar-se o lançamento de novas funcionalidades nos seus produtos em curtos espaços de tempo. Consequentemente, não é muito usual uma empresa desenvolver um produto similar a outro já existente, e quando isso ocorre, na generalidade dos casos, uma das empresas domina grande parte do mercado. A título exemplificativo, o Bing, o motor de pesquisa da Microsoft, foi criado para competir com a Google, conquanto, esta última mantém a posição dominante no mercado até aos dias de hoje.¹⁰²

Desta forma, por um lado, as empresas que se encontram na vanguarda procuram inovar para manterem a sua posição de liderança no mercado. Por conseguinte, as demais empresas também procuram proativamente criar tecnologias disruptivas para conseguirem criar um novo mercado, no qual podem proliferar. Contudo, visando manter a sua posição de domínio, é recorrente a aquisição de *start-ups* por aqueles que se mantêm na liderança do mercado.¹⁰³

1.1.6. Volatilidade

Tal como mencionamos no ponto anterior, a economia digital encontra-se em contínua mudança, impulsionada pela pretensão das grandes empresas de se manterem em posição de domínio no mercado. Mas, para além dessa perpétua inovação impulsionada pelas grandes empresas, líderes do seu mercado, também se verifica a constante emergência de novas empresas, tal se deve ao facto de não ser necessária uma grande quantidade de capital para iniciarem a sua atividade no mundo digital, dado que os custos de distribuição de bens são quase inexistentes e a presença física num dado território é dispensável na maior parte dos casos.

Os baixos custos de inovação, a necessidade de diferenciação do produto e o desenvolvimento das TIC são os fatores essenciais para a permanente mutabilidade da

¹⁰² COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. p. 17. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

¹⁰³ Para mais desenvolvimentos, cfr. ALCANTARA, Chris [et al.] – How Big Tech got so big: Hundreds of acquisitions. *The Washington Post*. (21/04/2021). Disponível em <https://www.washingtonpost.com/technology/interactive/2021/amazon-apple-facebook-google-acquisitions/>.

economia digital.¹⁰⁴ Perante tal evolução, é difícil encontrar pontos de estabilidade, sendo que são poucas as empresas que conseguiram manter os seus níveis de sucesso a longo prazo. Para o efeito, estas empresas procuram modificar o seu modelo de negócios, adquirir *start-ups*, desenvolver novas funcionalidades e lançar novos produtos.¹⁰⁵

1.2. Desafios da tributação da economia digital

Com a globalização, os governos e as suas administrações fiscais foram confrontados com a internacionalização das economias, surgindo, neste âmbito, inúmeros desafios, desde a proliferação de esquemas de planeamento fiscal abusivo à repartição do poder de tributar situações jurídico-fiscais plurilocalizadas.¹⁰⁶ O crescimento da economia digital intensificou esses desafios, sendo que desses se destaca a degradação das bases de tributação tradicionais e a consequente diminuição da receita fiscal.¹⁰⁷

De acordo com JOSÉ CASALTA NABAIS, esta problemática da erosão das bases de tributação em *lato sensu* concretiza-se em duas vertentes. Por um lado, a erosão das bases tributárias em *stricto sensu*, a qual consiste no sujeito passivo procurar proativamente evitar a prática do facto tributário gerador de imposto numa dada jurisdição, realizando-o num território de baixa tributação. Ao passo que, a outra interpretação abrangida pelo conceito de erosão de base tributárias em *lato sensu* é a transferência de lucros após a prática do facto tributário, consistindo no desvio dos rendimentos obtidos num dado Estado para outra jurisdição com uma baixa carga fiscal.

Quer o afastamento da prática de factos tributários quer o desvio dos lucros originam efeitos nefastos para os países que, em princípio, tributariam essas situações fiscalmente relevantes, os quais perdem parte das suas receitas fiscais.¹⁰⁸

¹⁰⁴ COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. pp. 2 – 3. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

¹⁰⁵ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 8. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

¹⁰⁶ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2021, p. 339.

¹⁰⁷ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27.

¹⁰⁸ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 257.

Em 2013, por incumbência do G20, a OCDE lançou o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)¹⁰⁹, apresentando um Relatório e um Plano de Ação, a partir dos quais foram apresentadas posteriormente 15 ações a implementar para colmatar a erosão das receitas tributárias. Este plano de ação caracteriza-se pela sua diversidade contendo tanto ações a implementar pelos Estados como ações destinadas a organizações internacionais, detendo partes destas uma natureza substantiva, mas também se verifica a existência de ações de natureza procedimental.¹¹⁰

No âmbito do Projeto BEPS, a economia digital foi identificada como um dos catalisadores da supressão das bases tributárias, tendo sido o objeto da ação 1 deste projeto.¹¹¹ No que concerne aos desafios impostos pela digitalização da economia à tributação do rendimento, verifica-se que estes desafios se encontram intrinsecamente relacionados com as características basilares da economia digital, nomeadamente, a mobilidade, a importância dos dados e dos ativos intangíveis, os modelos de negócios multilaterais, verificando-se que o paradigma tradicional da tributação das relações jurídico-fiscais plurilocalizadas ainda não se adaptou a esta nova realidade.

1.2.1. A inexistência de uma presença física

Tal como referimos anteriormente aquando da caracterização da economia digital, a mobilidade e o desenvolvimento das TIC, auxiliadas pela globalização, possibilitou com que o exercício de uma atividade económica fosse desenvolvido sem a necessidade de qualquer infraestrutura. Devido à ausência de uma presença física, apesar de uma empresa desenvolver a sua atividade numa dada jurisdição, não se verificará a existência de um estabelecimento estável e, por conseguinte, estas atividades digitais não serão tributadas.

Pois, apesar de se determinar no art. 7º do MC-OCDE que o Estado da fonte detém o direito a tributar rendimentos empresariais de uma empresa não residente, tal

¹⁰⁹ Em português, erosão de bases e transferência de lucros.

¹¹⁰ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 257.

¹¹¹ O objetivo da ação 1 do Relatório BEPS da OCDE é definir os desafios da tributação da economia digital, visando identificar as principais dificuldades perante as normas de tributação atuais, bem como desenvolver soluções para as mesmas através de uma abordagem holística, tanto ao nível da tributação direta como ao da tributação indireta. Cfr. NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 266.

encontra-se dependente de estes rendimentos se encontrarem conexcionados com um estabelecimento estável presente no seu território.

Segundo CRISTIAN LUCAS-MAS e RAÚL JUNQUERA-VARELA, a inexistência de uma presença física trata-se de um desafio significativo, visto que, tradicionalmente, a presença física tem sido o principal fator para determinar o direito de um país a tributar as empresas estrangeiras que desenvolvem atividades dentro das suas fronteiras. Na ausência deste fator, não é possível determinar a existência de um estabelecimento estável, fazendo com que os rendimentos gerados não sejam tributados.¹¹²

1.2.2. Os efeitos de rede e a valorização dos dados

Os novos modelos de negócios emergentes da economia digital baseiam-se em plataformas digitais em que o valor da mesma é criado com base na quantidade de conexões que esta consegue estabelecer com os utilizadores que a utilizam e as empresas que fazem publicidade aos seus serviços. Neste modelo de negócios existem 3 partes, nomeadamente, o prestador da plataforma, os utilizadores e as empresas que a utilizam para efeitos publicitários. Estes intervenientes estabelecem entre si uma relação de interdependência, verificando-se uma relação de proporcionalidade entre o grau de interdependência e o valor do negócio.

Contudo, os efeitos de rede, fator gerador de valor, encontram-se exclusivamente dependente dos utilizadores, pois depende da quantidade de utilizadores desta plataforma. Consequentemente, quando maior for o valor da plataforma, decorrente dos efeitos de rede, maior será a quantidade de dados, relacionados com o utilizador e ao conteúdo digital criado pelo mesmo, os quais são objeto de tratamento pela empresa, prestadora da plataforma.

Basicamente, os utilizadores concedem o acesso aos seus dados em troca do acesso a uma dada plataforma ou a conteúdo digital. Tal troca, é efetuada de forma voluntária encontrando-se dependente do consentimento do titular dos dados,¹¹³ devido ao facto

¹¹² LUCAS-MAS, Cristian Óliver; JUNQUERA-VARELA, Raúl Félix – *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. 1ª edição. Washington D.C.: World Bank Publications, 2021, pp. 70 – 74.

¹¹³ “A necessidade de, por princípio, o titular ter de consentir no tratamento dos seus dados pessoais assume-se como uma das principais garantias de proteção dos interesses individuais de cada sujeito. (...) O consentimento apresenta-se, à luz do artigo 6º/1, a) (do RGPD), como a principal causa de legitimidade

de este declarar ter lido e aceite os termos e as condições da política de privacidade e de tratamento de dados da plataforma. No entanto, o caráter voluntário deste consentimento é questionável, uma vez que, enquanto sociedade estamos cada vez mais dependentes destas plataformas, por exemplo, em 2020, no contexto pandémico, a utilização de plataformas digitais era imprescindível para um aluno conseguir assistir às aulas. Para além disso, vários estudos comportamentais e económicos demonstram que a maioria das pessoas não lê efetivamente os termos e condições e que não possui conhecimentos suficiente para os compreender.¹¹⁴

A publicidade direcionada a um dado perfil de utilizador é apenas a ponta do *iceberg*, verificando a prática de outras formas de monetizar os dados dos utilizadores.¹¹⁵ Pois, o papel dos dados e da participação do utilizador na criação de valor em si é um dos grandes desafios da tributação digital, visto que, as empresas que fornecem a plataforma obtêm vantagens económicas da recolha de dados de indivíduos de várias jurisdições, não se verificando a tributação desses rendimentos. Assim, atualmente, o debate incide sobre o poder de tributar dos países onde os utilizadores estão localizados sob o valor de negócio criado pelos utilizadores para as empresas digitais, as quais são residentes no estrangeiro.¹¹⁶

e de licitude do tratamento de dados pessoais”. Cfr. CORDEIRO, António Barreto Menezes – O consentimento do Titular dos Dados no RGPD. In: CORDEIRO, António Menezes; OLIVEIRA, Ana Perestrelo de; DUARTE, Diogo Pereira [coord. de] – *FinTech: Novos Estudos sobre Tecnologia Financeira*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, pp. 33 – 34.

¹¹⁴ CORDEIRO, António Barreto Menezes – O consentimento do Titular dos Dados no RGPD. In: CORDEIRO, António Menezes; OLIVEIRA, Ana Perestrelo de; DUARTE, Diogo Pereira [coord. de] – *FinTech: Novos Estudos sobre Tecnologia Financeira*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 34.

¹¹⁵ “The following are the most common user-centered monetization strategies: i) Sale of users' demographic data (race, gender, economic status, level of education, family status, income level, employment); ii) Sale of users behavioral data (values, personality, attitudes, opinions, lifestyles, interests); iii) Sale of users activity data (browser purchase history, recent activity); iv) Sale of user-targeted advertising (based on user traits and preferences); v) Sale of user-created content (blogs, reviews, opinions, databases, media file sharing); vi) Appropriation of user-developed intangibles (video games' fan-made content, collective translations, server emulators); vii) Sale of the digital business (exit) after its value has been enhanced by the contributions of users in exchange for free-of-charge access to digital content and digital platforms.” Cfr. LUCAS-MAS, Cristian Óliver; JUNQUERA-VARELA, Raúl Félix – *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. 1ª edição. Washington D.C.: World Bank Publications, 2021, pp. 61 – 67.

¹¹⁶ LUCAS-MAS, Cristian Óliver; JUNQUERA-VARELA, Raúl Félix – *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. 1ª edição. Washington D.C.: World Bank Publications, 2021, pp. 67 – 70.

1.2.3. Novas categorias de rendimentos

De acordo com WERNER HASLEHNER, muitas das vezes, os rendimentos decorrentes do fornecimento de serviços digitais são caracterizados segundo as categorias tradicionais como *royalties* ou *mais-valias*, sendo que essas categorias foram criadas para um tipo de economia diferente.¹¹⁷ Por exemplo, os rendimentos obtidos através de negócios digitais, cujo valor é aprimorado pelos dados dos usuários. Os dados são algo de extremo valor, conquanto, quantificar o seu valor monetário revela-se como uma árdua tarefa.

Nesse sentido, CRISTIAN LUCAS-MAS e RAÚL JUNQUERA-VARELA afirmam que *“no tax measure is currently targeting capital gains from the indirect sale of user-related activity occurring in a market jurisdiction, which is consistent with traditional tax principles. Any tax claim over such income would be very difficult to justify, as well as to enforce, since, unlike profits, capital gains cannot be categorized as routine or residual, especially without previous monetization”*.

Ainda neste aspeto convém mencionar que para além destes tipos de rendimentos resultantes dos dados dos utilizadores, por vezes, os próprios modelos de negócio, como por exemplo, a Uber e a Airbnb tratam-se de plataformas que atuam como intermediárias, gerando-se algumas dúvidas sobre o seu enquadramento fiscal nos países em que desenvolvem a sua atividade sem qualquer infraestrutura.¹¹⁸

¹¹⁷ HASLEHNER, Werner – EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation. In. HASLEHNER, Werner [et al] (coord.de) – *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*. 1ª edição. Holanda: Wolters Kluwer, 2019, p. 57 – 59.

¹¹⁸ LUCAS-MAS, Cristian Óliver; JUNQUERA-VARELA, Raúl Félix – *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. 1ª edição. Washington D.C.: World Bank Publications, 2021, pp. 149 – 152.

Capítulo III – A tributação das Big Tech

1. Enquadramento

A expressão *Big Tech* refere-se às principais multinacionais prestadoras de serviços online, que assumem uma posição de domínio na economia digital, sendo que não existe uma definição consensual sobre quais as empresas que integram este conceito. Normalmente, consideram-se que a Amazon, a Apple, o Facebook, a Google, a Microsoft integram esta expressão.¹¹⁹

O modelo de negócio destas multinacionais consiste na disponibilização de um serviço online de forma gratuita ao utilizador final. Conquanto, através da subscrição ou da utilização das suas plataformas digitais, estas empresas recolhem os dados dos seus utilizadores, algo de extremo valor na economia digital. Aliás, o tratamento de dados pessoais é a indústria que apresenta o crescimento mais rápido nos EUA, a qual valerá cerca de \$ 197,7 mil milhões de dólares em 2022.

Reiterando o que analisamos anteriormente, após a recolha dos dados dos utilizadores, para além de os usarem para personalizarem o serviço prestado, estas empresas utilizam estes dados para seu próprio benefício, mediante a criação de publicidade direcionada ao perfil de um dado utilizador, da venda desses dados, entre outras atividades criadoras de valor.¹²⁰

Atualmente, as *Big Tech* são as empresas mais valiosas no mundo, obtendo lucros exorbitantes, de tal forma que estas ocupam os primeiros cinco lugares da lista das marcas mais valiosas de 2019, elaborada pela Forbes.¹²¹ Importa mencionar que os principais ativos destas empresas são os dados a que têm acesso. No entanto, tais ativos não são considerados para efeitos fiscais, nem para efeitos contabilísticos.

¹¹⁹ Em alguns artigos, também se faz menção a outras empresas, nomeadamente, a Netflix, a Alibaba, a Tencent, entre outras. Conquanto, para o presente trabalho apenas iremos considerar como integrando o conceito de Big Tech as seguintes empresas: a Amazon, a Apple, o Facebook, a Google e a Microsoft. Cfr. JOLLY, Jasper - Is big tech now just too big to stomach? *The Guardian*. (06/02/2021). Disponível em <https://www.theguardian.com/business/2021/feb/06/is-big-tech-now-just-too-big-to-stomach>

¹²⁰ FOROOHAR, Rana - *Don't Be Evil. The Case Against Big Tech*. 1ª edição. London: Penguin Books, 2020, pp. 10 e 168 – 170.

¹²¹ SWANT, Marty – The World's Most Valuable Brands. *Forbes*. (2020). Disponível em <https://www.forbes.com/the-worlds-most-valuable-brands/#732e8ab3119c>.

De acordo com RANA FOROOHAR, a procura dos seus vários produtos e plataformas, em conjugação com os efeitos de rede e com o volume de dados que conseguem recolher em virtude do seu vasto número de utilizadores, permitiu-lhes experienciar um crescimento de dimensões inimagináveis.¹²²

2. Desafios da tributação dos rendimentos das Big Tech

Apesar dos seus lucros imensuráveis, a carga fiscal suportada por estas empresas é mínima. Segundo com o *Center for Economics and Business Research*, no Reino Unido, em 2017, a Amazon tinha uma carga fiscal onze vezes inferior à carga fiscal suportada pelas livrarias ditas tradicionais.¹²³ Além disso, de acordo com o *FINANTIAL TIMES*, em 2018 constatou-se uma diminuição da carga fiscal suportada pelas *Big Tech*, em relação ao ano de 2008.¹²⁴

Nesse sentido, num comunicado de imprensa de 2018, a Comissão Europeia declarou que “*as empresas digitais estão atualmente sujeitas a uma taxa efetiva média de tributação que corresponde a metade da aplicável à tradicional da UE*”.¹²⁵

Por um lado, esta disparidade na tributação destas empresas quando comparadas com a carga fiscal suportada pelas empresas ditas tradicionais resulta do facto de paradigma tradicional da tributação das situações jurídico-fiscais internacionais não se encontrar preparado para tributar a economia digital, atendendo às suas especificidades. Contudo, esta desconformidade dos sistemas fiscais também resulta de outras problemáticas associadas as *Big Tech*, em particular.

¹²² FOROOHAR, Rana - *Don't Be Evil. The Case Against Big Tech*. 1ª edição. London: Penguin Books, 2020, p. 10.

¹²³ FLOOD, Alison – Amazon pays 11 times less corporation tax than traditional booksellers. *The Guardian*. (15/09/2021). Disponível em <https://www.theguardian.com/books/2017/sep/12/amazon-pays-11-times-less-corporation-tax-than-traditional-booksellers>

¹²⁴ TOPLENSKY, Rochelle – Multinationals pay lower taxes than a decade ago. *Financial Times*. (12/03/2018) Disponível em <https://www.ft.com/content/2b356956-17fc-11e8-9376-4a6390addb44>

¹²⁵ GONÇALVES, Susana Estêvão – Tributação da economia digital: Os primeiros passos de uma revolução fiscal? *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, n.º 50, 2018. p. 150. Disponível em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6309/documento/foro-Por-03.pdf?id=8523>

2.1. Planeamento fiscal abusivo

A otimização da eficiência fiscal pode ser vista como uma das características destas multinacionais, recorrendo a práticas de planeamento fiscal,¹²⁶ o qual consiste no conjunto de comportamentos adotados pelo contribuinte com o intuito de reduzir a sua carga fiscal (planeamento fiscal *intra-legem*). Nada impede que o contribuinte detenha a liberdade para adotar determinada conduta tendente à poupança de despesas fiscais, dentro dos limites legais.¹²⁷

Conquanto, por norma, verifica-se que as *Big Tech* assumem dados comportamentos com a “*intenção manifesta de tornear o ordenamento jurídico tributário, para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam*”. Desta forma, este tipo de planeamento fiscal demonstra-se ilícito (planeamento fiscal *extra-legem*), devido à adoção de condutas abusivas que primam pela utilização de artifícios jurídicos para evitarem a tributação.¹²⁸

Em 2012, a dimensão das práticas de planeamento fiscal abusivo, levadas a cabo por estas grandes multinacionais, foram tornadas públicas.¹²⁹ As *Big Tech*, nomeadamente a Google, a Facebook e a Apple, utilizavam as suas filiais na Irlanda para evitar ser objeto de tributação.¹³⁰ Perante a crispação da opinião pública, o G20 apelou à OCDE e aos Estados a reforma das regras aplicáveis a estas multinacionais, dando assim origem ao atual projeto BEPS, ao qual já fizemos referência no capítulo anterior.

¹²⁶ COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. p. 19. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

¹²⁷ MAGALHÃES, Paulo Sérgio de Sousa – *O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas*. Felgueiras: ESTG, 2020. Projeto Avançado em Solicitadoria, p. 17. Disponível em <https://recipp.ipp.pt/>.

¹²⁸ AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso*. In MONTEIRO, Sónia; COSTA, Suzana; PEREIRA, Liliana (coord. de) – *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica*. Porto: Vida Económica, 2011, p. 297 *apud* MAGALHÃES, Paulo Sérgio de Sousa – *O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas*. Felgueiras: ESTG, 2020. Projeto Avançado em Solicitadoria, p. 37. Disponível em <https://recipp.ipp.pt/>.

¹²⁹ Cfr. BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry; - Google, Amazon, Starbucks: The rise of “tax shaming”. *BBC News*. (21/05/2013) Disponível em <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>; Cook lightly grilled. *The Economist*, (25/05/2013) Disponível em <https://www.economist.com/business/2013/05/25/cook-lightly-grilled>.

¹³⁰ Para mais desenvolvimentos, Cfr.XAVIER, Sofia Jorge Gonçalves – *Planeamento fiscal abusivo: Uma análise aos principais fatores que motivam o aparecimento de esquemas de planeamento fiscal*. Porto: ISCAP, 2017. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, pp. 62 – 66. Disponível em <https://recipp.ipp.pt/>; FURTADO, Raquel – *A tributação direta na era da economia digital*. Lisboa: ISCAL, 2019. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade, pp. 68 – 81. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/>.

Segundo PIERRE COLLIN e NICOLAS COLIN, algumas das práticas utilizadas por estas empresas com o intuito de evitar a tributação dos seus rendimentos são as seguintes: i) requalificação de atividades da cadeia de valor para reduzir os seus lucros e evitar a criação de estabelecimentos estáveis; ii) deslocalização para jurisdições com menor carga fiscal; iii) concentração de ativos intangíveis em países com um regime fiscal mais favorável; e iv) a otimização dos preços de transferência entre as empresas do grupo.¹³¹

No que concerne aos estabelecimentos estáveis, no relatório BEPS, a OCDE constatou que as empresas procuram proativamente evitar a criação de estabelecimentos estáveis, utilizando contratos de comissão e a isenção de determinadas atividades a seu favor.¹³²

Com origem no Direito Civil,¹³³ o contrato de comissão consiste no acordo entre duas partes em que uma delas, o comissário, se obriga a realizar atos jurídicos em seu nome, mas por conta de outrem, o comitente.¹³⁴ Assim, os contratos de comissão estabelecem simultaneamente duas relações distintas, designadamente, uma relação interna entre o comitente e o comissário e uma relação externa entre o comissário e um terceiro.¹³⁵

Neste sentido, a OCDE define o contrato de comissão como o acordo por meio do qual uma pessoa (o comissário) vende produtos em um determinado Estado em seu próprio nome, mas por conta de uma empresa (o comitente), a qual é a proprietária desses produtos. Como o comissário efetua as transações em seu nome, o Estado da sua residência apenas terá direito a tributar a sua comissão sob a venda, não ficando os lucros da empresa sujeito a qualquer tributação nessa jurisdição.¹³⁶ Pois, a empresa não possui qualquer estabelecimento estável naquele país, desde que o comissário seja

¹³¹ COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. p. 19. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

¹³² NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 267.

¹³³ Apesar de esta figura surgir associada ao Direito Civil, no ordenamento jurídico português, a comissão encontra-se prevista no Código Comercial, entre os arts. 266º e 277º.

¹³⁴ Na primeira relação, isto é, na que se estabelece entre o comitente e o comissário, verifica-se um mandato sem representação, no qual o comitente atua como o mandante e, por conseguinte, o comissário atua como mandatário.

¹³⁵ VASCONCELOS, Pedro Pais de; VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de – *Direito Comercial*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 222 – 227.

¹³⁶ OECD (2015) – *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, p. 15. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>.

considerado como um agente independente, isto é, que este não tenha o poder de vincular o comitente perante terceiros, de acordo com art. 5º, n.º 5 do MC-OCDE.

No que concerne à isenção de determinadas atividades, n.º 4 do referido art. encontram-se previsto um elenco de atividades que não são consideradas para o conceito de estabelecimento estável, nomeadamente, atividades de armazenagem, de exposição e entrega, entre outras que sejam de carácter auxiliar ou preparatório.

Contudo, tal como afirma ANA PAULA DOURADO, na economia digital, estas atividades nem sempre revestem um carácter auxiliar ou preparatório. Assim, com o objetivo de elidir o conceito de estabelecimento estável e, consequentemente, a tributação na fonte, as *Big Tech*, bem como outras multinacionais, efetuam uma *“fragmentação artificial de atividades de modo a situar as atividades preparatórias e auxiliares em territórios de alta tributação”*.¹³⁷

Além disso, estas empresas, como foi no caso da Google e da Apple, aproveitam-se de lacunas na *“repartição dos critérios de alocação de residência, acabam por não ser tributados em qualquer dos Estados onde estão sediados ou têm a sua direção efetiva”*.¹³⁸

A prática de planeamento fiscal abusivo por parte destas empresas é possível devido a certos Estados oferecerem sistemas fiscais que permitem o desvio de receitas. JOSÉ CASALTA NABAIS considera que é *“há um claro conluio entre, de um lado, o desvio das bases tributárias e o consequente “lucro tributário” assim obtido pelas empresas e, de outro, os Estados ou territórios que previamente lhe oferecem sistemas fiscais que acomodam esse desvio”*.¹³⁹

2.2. Corresponsabilidade dos Estados

Ao longo dos últimos anos foram tornados públicos inúmeros escândalos de planeamento fiscal abusivo e de evasão fiscal pelo *Internacional Consortium of Investigative Journalists*, designadamente, o *Panama Papers* e atualmente o *Pandora*

¹³⁷ DOURADO, Ana Paula – *Governança Fiscal Global*. 2ª edição revista e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 86 – 89.

¹³⁸ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2021, p. 63.

¹³⁹ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 258.

Papers. Assim, verifica-se que a adoção destes comportamentos abusivos e ilegais não se circunscrevem meramente às grandes multinacionais. Destarte, consideramos que um dos problemas associados à tributação das *Big Tech* são os Estados que compactuam com estas práticas, devido aos seus sistemas fiscais permitirem estes desvios de rendimentos.

De facto, muitas destas empresas escolhem países de reduzida tributação para a localização da sua sede, verificando-se que os respetivos sistemas fiscais destes países isentam a tributação de determinados rendimentos (dividendos e mais-valias), bem como possuem estruturas organizativas e humanas que fornecem o aconselhamento e apoio ao nível da contabilidade, fiscalidade e auditoria. GLÓRIA TEIXEIRA considera que esta circunstância *“coloca pressões acrescidas sobre a receita fiscal dos estados, obrigando alguns a procurar alternativas, nomeadamente o recurso à avaliação de imóveis e consequente aumento da carga fiscal dos contribuintes que os detêm. Ao nível internacional, os estados evitaram tocar nos impostos sobre o património devido à crise económica e financeira”*.¹⁴⁰

Normalmente, estes Estados e territórios que oferecem regimes fiscais de baixa tributação são paraísos fiscais ou zonas de baixa pressão fiscal.¹⁴¹

Segundo ANDRÉ BEAUCHAMP, designa-se por paraíso fiscal *“um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões”*.¹⁴²

No que concerne às zonas de baixa pressão fiscal, estas zonas detêm regimes fiscais de baixa tributação, mas *“só poderão tornar-se verdadeiros “paraísos fiscais” quando*

¹⁴⁰ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2021, pp. 462 – 463.

¹⁴¹ AZEVEDO, Patrícia Anjos – Liberdade de Estabelecimento (e outras liberdades europeias relacionadas), Paraísos Fiscais, Planeamento Fiscal e Medidas Antiabuso. In. BOTELHO, Catarina Santos; VEIGA, Fábio da Silva – *Future Law*. 1ª edição. Porto: Universidade Católica Editora, 2018, p. 266.

¹⁴² BEAUCHAMP, André – *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*. Paris: Grasset, 1981 apud AZEVEDO, Patrícia Anjos – Liberdade de Estabelecimento (e outras liberdades europeias relacionadas), Paraísos Fiscais, Planeamento Fiscal e Medidas Antiabuso. In. BOTELHO, Catarina Santos; VEIGA, Fábio da Silva – *Future Law*. 1ª edição. Porto: Universidade Católica Editora, 2018, p. 266.

*entrem em acordo com zonas de alta pressão fiscal, oferecendo determinadas vantagens fiscais com o objetivo da atração de fluxos financeiros estrangeiros”.*¹⁴³

JOSÉ CASALTA NABAIS considera que os Estados e países com regimes fiscais de baixa tributação ao exercerem a sua soberania fiscal em modo de “poder de não tributar” efetuam *“um ataque à soberania fiscal dos outros Estados”*. Devido a isso, este autor defende que o princípio da soberania fiscal deverá ser invocado como um dos motivos e fundamentos para *“promover e forçar a cooperação fiscal internacional no sentido de se estabelecer um equilíbrio entre a liberdade que os Estados não podem deixar de ter para desenhar o seu sistema fiscal e recortar cada um dos impostos que o integram, e os limites a essa mesma liberdade, que não pode ser exercida para além do que constitui o seu uso normal, obstando ao seu abuso”*.¹⁴⁴

Conquanto, para além das zonas de baixa pressão fiscal e os paraísos fiscais, importa mencionar também os países com regimes fiscais preferenciais, designadamente, a Irlanda, o Luxemburgo, a Suíça, a Holanda, entre outros.

De acordo com o *Luxembourg Leaks*, outra investigação do *Internacional Consortium of Investigative Journalists*, verificou-se a existência de acordos (*tax rulings*) entre a Amazon, uma das *Big Tech*, bem como outras empresas multinacionais, os quais previam um regime mais favorável ao já aplicado no Luxemburgo.¹⁴⁵

Além disso, recentemente, em 2020, o Tribunal de Justiça da União Europeia considerou que a Irlanda não concedeu apoios fiscais ou reduções fiscais ilegais à Apple, nos acordos celebrados com a multinacional, anulando a decisão emitida pela Comissão Europeia, na qual a Apple teria sido condenada a pagar cerca de 13 mil milhões de euros.¹⁴⁶

¹⁴³ AZEVEDO, Patrícia Anjos – Liberdade de Estabelecimento (e outras liberdades europeias relacionadas), Paraísos Fiscais, Planeamento Fiscal e Medidas Antiabuso. In. BOTELHO, Catarina Santos; VEIGA, Fábio da Silva – Future Law. 1ª edição. Porto: Universidade Católica Editora, 2018, p. 266.

¹⁴⁴ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 261 – 262.

¹⁴⁵ WAYNE, Leslie [et al] – Leaked Documents Expose Global Companies’ Secret Tax Deals in Luxembourg. *Internacional Consortium of Investigative Journalists*. (05/11/2014). Disponível em <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>.

¹⁴⁶ GENERAL COURT OF THE EUROPEAN UNION – Press Release n.º 90/20 (15/07/2020). Disponível em <https://curia.europa.eu/>.

Capítulo IV – Soluções para a (des)conformidade do sistema fiscal

A economia digital e, em particular, as *Big Tech* intensificaram o problema já antigo da repartição da soberania fiscal. Pois, tal como podemos constatar anteriormente, os Estados de residência deixaram de o ser quantos aos serviços desmaterializados. Mas também os Estados da fonte perderam receitas, devido à ausência da verificação dos requisitos do estabelecimento estável, não conseguem tributar os rendimentos das atividades empresariais desenvolvidas no seu território.

Perante este cenário, alguns Estados de residência optaram por não tributar a totalidade dos rendimentos das *Big Tech*, para evitar a deslocalização das suas multinacionais. Igualmente, os Estados da fonte abdicaram da tributação de rendimentos passivos, nomeadamente, dividendos, *royalties*, juros, entre outros, visando atrair investimentos, aumentando a concorrência fiscal.¹⁴⁷ Tais soluções revelam-se insustentáveis. Assim, os Estados e as organizações internacionais têm procurado estabelecer e implementar medidas para solucionar o problema da tributação das *Big Tech* e da economia digital.

1. A nível internacional

Tanto a OCDE, no âmbito do Projeto BEPS, como a UE têm apresentado medidas com o intuito de solucionar o problema da tributação das *Big Tech* e da economia digital. Além disso, alguns países foram adotando soluções unilaterais, como é o caso do Reino Unido, da França, entre outros.

1.1. Reformulação do conceito de estabelecimento estável

Reiterando o que explicitámos anteriormente, o estabelecimento estável consiste numa instalação estabelecida numa jurisdição com carácter de permanência durante um certo período de tempo, em que seja desenvolvida alguma atividade que não seja de natureza meramente auxiliar ou preparatória.

Uma das práticas de planeamento fiscal das *Big Tech* é, precisamente, evitar a criação de estabelecimentos estáveis, pois, o Estado, onde se encontra, localizado o

¹⁴⁷ DOURADO, Ana Paula – Governação Fiscal Global. 2ª edição revista e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018, p. 27.

estabelecimento estável, detém o poder de tributar os rendimentos associados ao mesmo, nos termos do art. 7º da MC-OCDE. Tal é possível mediante a utilização de mecanismos como o de comissionista e a isenção de determinadas atividades.

Com o objetivo de colmatar essas práticas, no âmbito da ação 7 do relatório BEPS,¹⁴⁸ a OCDE modificou a definição de estabelecimento estável, alterando os n.ºs 5 e 6 do art. 5º do MC-OCDE, sendo que tais modificações já se encontram implementadas na lei portuguesa, tendo sido alterada a redação do art. 5º do CIRC, pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Estas alterações permitem com que os contratos de comissão sejam abrangidos pelo conceito de estabelecimento estável, mas na sua modalidade de agência, desde que o agente detenha um papel fundamental na celebração de determinados contratos, sem que se verifique uma mutação material por parte da empresa. Os contratos considerados como relevantes neste âmbito encontram-se elencados nas alíneas do n.º 5 do art. 5º do MC-OCDE, sendo estes, designadamente, os contratos celebrados em nome da empresa, os contratos relativos à transferência de propriedade ou direito de uso dos bens da empresa ou de que esta tenha direito de usar e os contratos para a prestação de serviços pela empresa.

Apesar de determinar quais os contratos a considerar, o n.º 5 do referido art. não menciona o que se considera por papel fundamental, sendo assim imprescindível recorrer aos comentários do art. em causa. Assim, de acordo com os parágrafos 87 a 101 dos comentários em causa, entende-se que o agente é determinante para a conclusão de um negócio jurídico quando este desenvolve atividades essenciais para esse resultado. A título exemplificativo, a mera promoção de um produto não será considerada como uma atividade essencial. Conquanto, se o agente gerir todo o processo de encomenda, desde a sua solicitação até a receção da mesma, podemos

¹⁴⁸ A ação 7 do relatório BEPS visa “prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de um estabelecimento estável com o objetivo de obstar à consequente erosão das bases tributárias ou desvio dos lucros”. Cfr. NABAI, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 267.

considerar que o mesmo detém um papel principal na conclusão daquele negócio, verificando-se assim o estabelecimento estável agência.¹⁴⁹

JOSÉ CASALTA NABAIS considera que as alterações efetuadas ao art. 5º da MC-OCDE não representam uma solução inovadora, visto que não soluciona a fraude e o abuso do estatuto do estabelecimento estável.¹⁵⁰ Neste mesmo sentido, RITA CALÇADA PIRES afirma que *“a OCDE abraça a manutenção do atual estado das coisas (...) nada inovando e recusando a criação de regras específicas para o comércio eletrónico, mesmo quando as regras tradicionais se revelam problemáticas de serem efetivamente aplicáveis ao universo digital”*.¹⁵¹

1.2. Presença digital significativa

Apesar de a OCDE destinar a ação 7 exclusivamente ao estabelecimento estável, na ação 1 do seu Relatório BEPS¹⁵² menciona o conceito de presença digital, o qual pretende suprimir as lacunas do conceito de estabelecimento estável, permitindo *“uma otimização na eficiência da tributação das receitas entre os diversos Estados onde este tipo de empresas digitais realizam as suas atividades de negócios”*.¹⁵³

Assim, a OCDE pretende que as empresas não residentes, mas que obtenham rendimentos de uma atividade digital numa dada jurisdição, sejam tributadas quando se verificar que detêm uma presença digital significativa nesse Estado. Os fatores a ter em conta para aferir a existência desta presença são i) fator das receitas obtidas pelas empresas, tendo em conta as transações digitais realizadas; ii) fatores digitais relativos

¹⁴⁹ Para mais desenvolvimentos, cfr. GOUVEIA, Ana Cláudia Andrade – *O Estabelecimento Estável no contexto do BEPS: O caso específico dos contratos de comissão*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2016. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/>; GASPAR, Inês Filipa Caeiro – *Planeamento Fiscal por via Estabelecimento Estável: BEPS Ação 7*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2019. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras. Disponível em <https://repositorio.ul.pt/>.

¹⁵⁰ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 276.

¹⁵¹ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, p. 341.

¹⁵² OECD (2015) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>.

¹⁵³ AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, pp. 28 – 29. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

aos meios em que a atividade digital é desenvolvida; iii) fatores relacionados com a quantidade de utilizadores dos serviços disponibilizados.¹⁵⁴

Conquanto, o conceito de presença digital significativa é bastante ambíguo, não determinando com detalhe quais os critérios a ter em conta.

Destarte, em 2018, a Comissão Europeia apresentou propostas de Diretiva acerca da tributação da economia digital e, por conseguinte, das multinacionais tecnológicas. Uma dessas propostas introduziu o conceito de presença digital significativa, com o intuito de estabelecer um vínculo tributável numa jurisdição, designadamente a Diretiva COM (2018) 147 final, de 21 de março de 2018.¹⁵⁵

Baseando-se numa extensão do conceito de estabelecimento estável,¹⁵⁶ a presença digital significativa aplica-se às empresas cuja atividade seja total ou parcialmente exercida através da prestação de serviços digitais, sendo que estes serviços são disponibilizados por intermédio de uma interface digital.¹⁵⁷

Além disso, segundo o art. 4, n.º 3 desta proposta, uma empresa detém uma presença digital tributável numa determinada jurisdição de um Estado-Membro, quando se verifique um dos seguintes critérios: i) exceda um limite de 7 milhões de euros em receitas anuais num dado Estado-Membro; ii) detenha mais de 100.000 utilizadores num determinado Estado-Membro, durante um determinado ano fiscal; iii) possua mais de 3.000 contratos comerciais de prestação de serviços digitais celebrados, no mesmo ano fiscal, entre a empresa em causa, detentora da plataforma, e os utilizadores de um Estado-Membro.

¹⁵⁴ Cfr. RIBEIRO, Inês Margarida de Azeredo – *O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital: Em especial, as Propostas da Comissão Europeia*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2019. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. p. 25 Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/>; AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019, p. 30. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>

¹⁵⁵ Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO COM (2018) 147 final, de 21/03/2018, que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/pt/pdf>.

¹⁵⁶ De acordo com o art. 4º, n.º 1 da referida proposta, “para efeitos do imposto sobre as sociedades, considera-se que um estabelecimento estável se existir uma presença digital significativa através da qual a atividade é total ou parcialmente exercida”.

¹⁵⁷ Por interface digital entende-se qualquer software, inclusive sítios da Web, ou parte deles, e aplicações, incluindo aplicações móveis, acessíveis aos utilizadores, nos termos do art. 3º, n.º 2 da mencionada proposta.

Ao estabelecer limites mínimos, o legislador europeu pretendeu excluir os casos em que os lucros decorrentes da atividade digitalmente desenvolvida não ultrapassassem o valor da carga fiscal a que estaria sujeita a empresa.¹⁵⁸

No que concerne à determinação dos utilizadores, considera-se que o utilizador se encontra numa dada jurisdição, quando este utiliza um dispositivo num Estado-Membro para aceder à plataforma digital de uma empresa, sendo que a localização do dispositivo será aferida com base no endereço do Protocolo Internet¹⁵⁹ do dispositivo, nos termos do art. 4º, n.º 6 da proposta em causa.

Relativamente aos lucros a englobar para efeitos de impostos, a sua determinação deverá ser aferida com base numa análise funcional, a qual deverá ter em conta a propriedade económica dos ativos e os riscos. Nessa análise, também se deverá atender às atividades economicamente significativas, sendo estas, designadamente: i) recolha, armazenamento, processamento, análise, implementação e venda de dados 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; v) prestação de outros serviços digitais.¹⁶⁰

De acordo com FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, a grande novidade desta proposta pela Comissão Europeia relativa às regras de tributação das empresas *“reside no facto de se retirar algum relevo à fonte de pagamento para dar um consequente privilégio à fonte de produção do rendimento a tributar”*.¹⁶¹ Pois, por aplicação do art. 4º, n.ºs 3 e 6, entende-se que o elemento de conexão determinante será a fonte de produção, isto é, o local onde o rendimento é produzido. Neste caso, esse local será o Estado-Membro onde o utilizador acede à plataforma digital da prestadora do serviço.

¹⁵⁸ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 366 – 367.

¹⁵⁹ No art. 3º, n.º 3 da proposta define-se como endereço do Protocolo Internet (IP), a série de dígitos atribuído a dispositivos ligados em rede, com o objetivo de facilitar a sua comunicação através da Internet.

¹⁶⁰ Para aferir os restantes serviços digitais, cfr. art. 3º, n.º 5 e Anexo I da proposta.

¹⁶¹ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Tributação da economia digital – uma aproximação de política fiscal. ADVOCATUS. (21/01/2021) Disponível em <https://eco.sapo.pt/opiniao/a-tributacao-da-economia-digital-uma-aproximacao-de-politica-fiscal/>

1.3. Imposto sobre os serviços digitais

Tal como referimos anteriormente, a Comissão Europeia apresentou duas propostas de Diretiva sobre a tributação da economia digital. A proposta de Diretiva COM (2018) 148 final de 22 de março de 2018 versa sobre a criação de um imposto sobre os serviços digitais.¹⁶² Esta medida provisória tem como intuito tributar as receitas geradas pelas atividades em que a interação dos utilizadores com as plataformas representa um fator imprescindível para a criação de valor.¹⁶³

No art. 3º da referida proposta determina-se a incidência objetiva do imposto, ou seja, quais os factos que irão ser tributados. Assim, segundo esta disposição legal, as prestações de serviços digitais, cujas receitas serão sujeitas a tributação, são, nomeadamente, 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 encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores; e iii) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.

Desta forma, seriam objeto de tributação a venda de publicidade direcionada em linha a um dado perfil de utilizador, as atividades de intermediação digitais que viabilizam a venda de bens e a prestação de serviços e a venda de dados obtidos pelas empresas mediante declaração dos utilizadores.

Segundo o art. 4º da referida proposta, o qual determina a incidência subjetiva do imposto em apreço, apenas será sujeita a tributação a pessoa coletiva com receitas mundiais anuais superiores a 750 milhões de euros e que as suas receitas obtidas na União Europeia ascendam os 50 milhões de euros.

¹⁶² Proposta de Diretiva COM (2018) 148 final, de 22/03/2018, relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. Disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>.

¹⁶³ VASCONCELOS FERNANDES, F. (2021). *A Tributação da economia digital – uma aproximação de política fiscal*. ADVOCATUS. Disponível online em: <https://eco.sapo.pt/opiniao/a-tributacao-da-economia-digital-uma-aproximacao-de-politica-fiscal/>

A taxa de imposto é de 3% (art. 8º da proposta) e o poder de tributar pertencerá ao Estado-Membro onde se localiza o dispositivo do utilizador, localização essa que será determinada nos termos do art. 5º da proposta.¹⁶⁴

Entretanto, o imposto sobre os serviços digitais ainda não foi instituído, nem se encontra nenhuma Diretiva em vigor, relativa a este aspeto. Em março de 2021, os dirigentes da UE salientaram que irão avançar com a regulamentação deste imposto, caso não verifiquem a adoção de outras soluções a nível internacional, nomeadamente, no âmbito do projeto BEPS da OCDE/G20.¹⁶⁵

1.4. Projeto BEPS 2.0

Em outubro de 2021, cerca de 136 países, os quais representam 90% do Produto Interno Bruto (PIB) global, aceitaram o acordo de ação da OCDE/G20, intitulado por *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, o qual propõe medidas concretas para harmonizar o tratamento fiscal das *Big Tech* e das restantes multinacionais, cujo volumes de negócios ascenda os 20 mil milhões de euros e com uma rentabilidade superior a 10%. Este acordo de ação encontra-se dividido em dois pilares fundamentais, os quais são distintos entre si.¹⁶⁶

O primeiro pilar visa assegurar uma repartição justa e equitativa dos lucros e dos direitos de tributar dos Estados, atribuindo-os às jurisdições onde as multinacionais possuem utilizadores ou clientes finais, independentemente de se verificar um elemento de conexão como um estabelecimento estável. No âmbito deste pilar é que são definidos os critérios para determinar a incidência subjetiva das medidas constantes deste acordo, isto é, os montantes do volume de negócios e os resultados de rentabilidade das empresas a considerar, os quais indicamos acima. Note-se ainda que, estes valores serão objeto de revisão após um prazo de 7 anos, a contar da implementação das medidas.

¹⁶⁴ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Tributação dos serviços digitais. Disponível online em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>

¹⁶⁵ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Tributação dos serviços digitais. Disponível online em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>

¹⁶⁶ OECD (2021) – *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

Ainda no âmbito do escopo do primeiro pilar estabelece-se que irá ser redigida uma Convenção Multilateral, a qual irá requerer a cessação das soluções unilaterais adotadas até hoje. Assim, todos os impostos sobre os serviços digitais deixarão de se encontrar em vigor. Além disso, os países signatários do acordo assumiram o compromisso de não criarem novas medidas relativas à tributação dos serviços digitais, a partir do passado dia 8 de outubro de 2021. Estima-se que a Convenção em apreço será terminada no final de 2022, de acordo com as metas estabelecidas.

O segundo pilar estabelece uma taxa mínima de 15% na tributação dos rendimentos das grandes multinacionais. Além disso, este último pilar protege o direito dos países em desenvolvimento de tributar certos pagamentos como juros e *royalties*, quando estes não sejam tributados à taxa mínima de 9%. Destarte, não se propõe a criação de um novo imposto a nível global, mas sim a harmonização da taxa aplicável em sede de tributação de rendimentos das pessoas coletivas.¹⁶⁷

Ainda relativamente ao segundo pilar, encontra-se prevista a criação, até novembro de 2021, de regras do modelo *Global anti-Erosion Rules*, as quais “*permitirão a imposição genérica de uma tributação agravada sobre os rendimentos que não sejam tributados*” (*Income Inclusion Rule*) ou “*sejam sujeitos a uma tributação mais baixa nas respetivas jurisdições de fone*” (*Under-taxed Payments Rule*). Também se encontra definida a criação das *Subject to Tax Rules*, as quais concederão um aumento das taxas de retenção na fonte, aplicáveis a nível internacional em relação a certas categorias de rendimentos e pagamento, que não eram sujeitas a tributação ou, sendo-o, o tratamento fiscal aplicável não é significativo.¹⁶⁸

1.5. Soluções Unilaterais

Apesar do novo acordo, no âmbito do projeto BEPS, ter um efeito dissolutivo das medidas implementadas unilateralmente pelos Estados, consideramos conveniente aludir brevemente algumas das soluções adotadas para colmatar os problemas e a falta

¹⁶⁷ OECD (2021) – *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

¹⁶⁸ ISSAGULOVA, Eldana; ROSA, Tiago – O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócio melhor. *Jornal Económico*. (08/2021). Disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um-mundo-de-negocios-melhor>.

de conformidade do sistema fiscal, adequando-o à tributação das grandes multinacionais, entre elas, as *Big Tech*.

Um dos primeiros países a adotar medidas tendo em vista a adaptação do seu sistema fiscal foram os EUA, o que é compreensível, visto que este é o país de origem das *Big Tech*, depreendendo-se, assim, desde cedo com o problema da tributação destas gigantes tecnológicas. Em 2010, antes do início do projeto BEPS, os EUA aprovaram uma lei extraterritorial no Congresso do *Foreign Account on Tax Compliance Act* (FATCA)¹⁶⁹, a qual visava “uma maior eficiência na gestão, isto é, na liquidação e cobrança dos impostos incidentes sobre os rendimentos obtidos pelas empresas nos EUA”.¹⁷⁰

Além disso, este Estado também adotou outras medidas, nomeadamente, *Global Intangible Low Taxed Income* (GILTI) e *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT)¹⁷¹, visando assim evitar a transferência de lucros e a perda de receitas. No que concerne ao GILTI, o seu escopo consistia na instituição de um estabelecimento sob um rendimento intangível global mínimo, através do qual se consideram como obtidos nos EUA, os lucros derivados de ativos intangíveis obtidos no estrangeiro por sociedades com residência no seu território. Relativamente ao BEAT, este desconsidera os pagamentos feitos às filiais estrangeiras por sociedades americanas.

Por fim, os EUA implementaram *Foreign-Derived Intangible Income*, o qual se traduz numa beneficiação fiscal, determinando que os seus contribuintes que obtenham receitas de venda ou de prestação de serviços de exportação usufruam de uma redução do imposto sob o rendimento das pessoas coletivas.¹⁷²

¹⁶⁹ O FATCA estabelece a obrigatoriedade das instituições financeiras, que tenham clientes sujeitos a tributação nos EUA, a fornecer e partilhar informações relativas aos mesmos, sendo que, em caso de incumprimento do dever de informação, as instituições ficaram sujeitas a uma retenção de 30% dos seus rendimentos de origem americana. Cfr. NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 282 - 283.

¹⁷⁰ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 282 - 283.

¹⁷¹ Para mais desenvolvimentos, cfr. TAX FOUNDATION – *Global Intangible Low Tax Income (GILTI)*. Disponível em <https://taxfoundation.org/tax-basics/global-intangible-low-tax-income-gilti/>; TAX FOUNDATION – *Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)*. Disponível em <https://taxfoundation.org/tax-basics/base-erosion-anti-abuse-tax-beat/>; TAX FOUNDATION – *Foreign Derived Intangible Income (FDII)*. Disponível em <https://taxfoundation.org/tax-basics/foreign-derived-intangible-income-fdii/>.

¹⁷² NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 282 - 284.

Na Europa, o Reino Unido, a França e a Áustria implementaram impostos para tributar os serviços digitais, impondo às empresas não residentes o seu registo junto das suas administrações fiscais, bem como o cumprimento de obrigações declarativas e contabilísticas.¹⁷³

Em particular, importa mencionar que o Reino Unido, o *Diverted Profits Tax* surgiu com o objetivo de colmatar a transferência de lucros das empresas que abusavam da figura do estabelecimento estável, tendo este imposto surgido em 2015, após a Google, uma das *Big Tech*, ter sido acusada de desviar os seus lucros obtidos no Reino Unido para a Irlanda. Países como a Índia e a Austrália adotaram soluções similares a esta.¹⁷⁴

2. A nível nacional

Portugal é um dos países que aceitou os termos do Relatório e do Plano de Ação dos BEPS, bem como, o acordo da OCDE assente em dois pilares, tendo-se demonstrado bastante cooperativo aquando das negociações.

No que concerne à implementação de medidas unilaterais para tributar as grandes multinacionais, em 2019, foi apresentada uma iniciativa vertida no Projeto de Lei n.º 1123/XIII/4.^a,¹⁷⁵ submetido pelo Bloco de Esquerda, a qual proponha uma solução similar à aplicada em França, ou seja, aplicar uma taxa de 3% aos lucros gerados pelos serviços digitais.¹⁷⁶ Contudo, a mesma não foi aprovada nem nenhuma outra medida, tendo em vista colmatar a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros pelas *Big Tech* e pelas demais grandes multinacionais.

¹⁷³ Respetivamente, o Reino Unido aplica uma taxa de 2%, a França de 3% e a Áustria de 5%. Cfr. TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2021, p. 342.

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 284 - 285.

¹⁷⁵ Projeto de Lei n.º 1123/XIII/4.^a, de 12 de janeiro de 2019 – Cria o imposto sobre determinados serviços digitais. Disponível online em: <https://app.parlamento.pt/>

¹⁷⁶ França aprova polémico imposto para gigantes da economia agravando tensão com os EUA. *Observador*. (11/07/2020). Disponível em <https://observador.pt/2019/07/11/franca-aprova-polemico-imposto-para-gigantes-da-economia-agravando-tensao-com-os-eua/>.

Conclusão

Com o término da análise da panóplia de desafios impostos pela economia digital e pelas Big Tech, constatamos que o paradigma tradicional de tributação *per si* não se mostra adequado à nova realidade económica.

De facto, um dos princípios fundamentais do Direito Fiscal Internacional, o princípio da soberania fiscal, estabelece que cada esta detém um poder de autodeterminação da sua política fiscal, tal confere-lhe a possibilidade de criar e gerir os seus impostos. Além deste poder, este princípio confere ao Estado o poder de tributar determinada situação jurídico-fiscal conexas com o seu território.

Conquanto, este poder de tributação encontra-se limitado, devendo atender às disposições legais em vigor, nomeadamente às normas constitucionais. Para além deste limite, a soberania de um Estado começa onde a do outro termina. Neste âmbito, a territorialidade desempenha um papel crucial, pois, em regra, o Estado exerce o seu poder tributário apenas dentro do território nacional, incidindo sobre os bens, pessoas e transações conexas com o mesmo.

Excecionalmente, um Estado poderá tributar relações jurídico-fiscais que possuem fatores de conexão em diferentes jurisdições, mediante a verificação de determinados elementos de conexão, nomeadamente, a residência do titular dos rendimentos e a fonte dos rendimentos, os quais se encontram previstos nos n.ºs 1 e 2 do art. 13 da LGT.

Com o fenómeno da globalização, verificou-se um aumento exponencial destas relações jurídico-tributárias internacionais. Destarte, os referidos elementos de conexão têm-se afirmado como a pedra angular do sistema fiscal internacional, dando assim origem aos critérios da residência e da fonte.

O critério da residência determina que o Estado de residência do titular dos rendimentos detém o poder de tributar, baseando-se na ideia de que este tem o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes, independentemente do local onde se encontram. Diferentemente, o critério da fonte confere ao Estado onde os rendimentos são obtidos o poder de tributar, considerando que os Estados devem tributar os factos

que se verifiquem no seu território, mesmo que o sujeito passivo resida ou não naquele país.

Ora, apesar de distintos, estes critérios per si não se excluem mutuamente, verificando-se, na generalidade das jurisdições, uma aplicação cumulativa de ambos. Contudo, na generalidade das situações, o critério da residência prevalece sobre o critério da fonte. Pois, tal como vimos anteriormente, a aplicação exclusiva de um dos critérios possui vantagens, mas também desvantagens significativas. Mas também mesmo com a aplicação cumulativa verificam-se situações que acabam por não ser tributadas, devido a lacunas e a diferenças de conceitos entre os Estados.

Parte dessas situações de não tributação indevida derivam da economia digital, visto que esta realidade possui determinadas características, nomeadamente, a mobilidade, os efeitos de rede, a importância dos dados, os modelos de negócios multilaterais, a tendência para o monopólio e a volatilidade, que os legisladores não anteviram na elaboração das normas dos seus sistemas fiscais.

Tais características possibilitam com que uma atividade económica seja desenvolvida sem a necessidade de presença física, frustrando, muitas vezes, a figura do estabelecimento estável. Além disso, com a economia digital verificou-se a emergência de novas atividades e de novos modelos de negócio, cujo valor se encontra dependente dos efeitos de rede.

Os referidos modelos de negócio caracterizam-se pela prestação de um serviço digital gratuito, como por exemplo, a subscrição a uma plataforma digital ou a utilização de um motor de busca. O carácter gratuito atrai um maior número de utilizadores, potenciando a criação de valor através dos efeitos de rede. De facto, a empresa prestadora do serviço digital não recebe qualquer contrapartida monetária, mas recebe os dados do utilizador, os quais são algo de elevado valor no mundo atual.

Aliás, uma das novas atividades advenientes da transformação digital é o tratamento de dados dos utilizadores de plataformas digitais. Os dados pessoais dos seus utilizadores são os verdadeiros ativos dos *Big Tech*, designadamente a Amazon, a Apple, o Facebook e a Google, os quais utilizam os mesmos em seu próprio benefício, através da criação de publicidade direcionada ao perfil de um dado utilizador, da venda dos

dados prestados pelos utilizadores da sua plataforma, entre outras atividades criadoras de valor.

Estas grandes multinacionais tecnológicas são consideradas as empresas mais valiosas no mundo, conquanto, como o sistema fiscal ainda não se conseguiu adaptar às características da economia digital, estas empresas têm sido sujeitas a uma carga fiscal muito pouco significativo. Para além disto, as *Big Tech* procuram otimizar a sua eficiência fiscal, o que é legal desde que se verifique a existência de um planeamento fiscal *inteligem*. Contudo, é regular verificar que estas empresas adotam práticas de planeamento fiscal abusivo, por forma a evitar serem tributadas.

O abuso da figura do estabelecimento estável e a deslocalização para territórios com menor carga fiscal são algumas das práticas adotadas por estas empresas. Pois, tal como vimos anteriormente, estas evitam a todo o custo a constituição de estabelecimentos estáveis, aproveitando-se das lacunas patentes nos critérios desta figura, chegando a usar artifícios como o contrato de comissão. A deslocalização para territórios com menor carga fiscal para estas empresas é bastante proveitosa porque, além da baixa carga fiscal, em muitos casos os Estados celebram com estas acordos de tributação mais vantajosos.

Desta forma, verificamos que o sentido de imponência das *Big Tech*, auxiliada à postura de alguns Estados que acabam por corroborar com estas práticas, pois, dessa forma, conseguem aumentar as suas receitas fiscais, o que poderá gerar situações de concorrência fiscal prejudicial.

Devido à economia digital, os Estados da residência perderam receitas devido aos serviços se encontrarem desmaterializados e os Estados da fonte também perderam receitas, devido à ausência da verificação dos requisitos do estabelecimento estável, não conseguindo, por isso, tributar os rendimentos das atividades empresariais desenvolvidas no seu território. Por conseguinte, as práticas das *Big Tech* apenas enfatizam e intensificam estas perdas de receitas.

Perante esta conjuntura, as organizações internacionais, bem como os legisladores nacionais, procuraram desenvolver soluções para colmatar estas problemáticas. A nível internacional, a OCDE desenvolveu o projeto BEPS, o qual no seu plano de ação continha

medidas a implementar para evitar a erosão das bases tributárias, bem como a transferência de lucros. Destas ações, ao longo do projeto avançado, apenas destacamos a ação 1, a qual identifica os desafios suscitados pela economia digital, e a ação 7, a qual versa sobre a criação de uma nova definição de conceito estável.

Ora, esta reformulação do conceito de estabelecimento estável é uma das medidas que procurou colmatar diretamente o abuso da figura do estabelecimento estável, pois, na nova definição, o conceito estabelecimento estável na modalidade de agência foi alargado, contemplando uma maior panóplia de situações em que o agente ao serviço de um contrato de comissão pode ser considerado como estando na dependência da empresa comitente. Contudo, na doutrina verificam-se opiniões que consideram esta alteração ineficiente, afirmando-se que a mesma foi muito concisa, devendo ter sido uma reforma mais estrutural por forma a abranger mais situações.

Por outro lado, temos a figura da presença digital significativa, ideia defendida tanto para UE como pela OCDE, a qual consiste precisamente numa extensão do conceito de estabelecimento estável, quase como se fosse uma modalidade especial aplicada às atividades desenvolvidas digitalmente.

Ainda a nível das organizações internacionais, a UE apresentou uma proposta de criação de um imposto sobre os serviços digitais, a qual ainda não foi implementada até hoje. Este imposto apenas tributaria as empresas com receitas mundiais anuais superiores a 750 milhões de euros e que as suas receitas obtidas na União Europeia ascendam os 50 milhões de euros, sob determinadas transações efetuadas por estas empresas ligada à sua utilização dos dados dos utilizadores.

Unilateralmente, alguns países criaram impostos para tributar os serviços digitais, como a França, o Reino Unido, a Índia, a Austrália, entre outros. Os EUA criaram alguns programas com a intenção de colmatar eventuais transferências de lucros, apesar de não terem criado um imposto como os outros países mencionados. Note-se que, em Portugal, apesar de ter existido uma iniciativa legislativa para criar um imposto sob os serviços digitais, mas a mesma não foi aprovada.

Brevemente, conta-se que estes impostos deixarão de existir, visto que, o novo acordo da OCDE, o chamado BEPS 2.0, prevê apenas a existência de uma taxa mínima

global de 15% em sede tributação de rendimento das grandes multinacionais, ou seja, empresas, cujo volume de negócio se situe acima dos 20 mil milhões de euros e com uma rentabilidade superior a 10%. Neste acordo, os países signatários os países signatários do acordo assumiram o compromisso de não criarem novas medidas relativas à tributação dos serviços digitais, a partir do passado dia 8 de outubro de 2021. Prevendo-se, ainda a celebração de uma Convenção Multilateral, a qual será terminada no final de 2022, de acordo com as metas estabelecidas.

Referências

Bibliografia

AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos (coord. de) – *Códigos Anotados & Comentados: Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário*. 1ª edição. Porto: Ginocar Produções, 2016. ISBN 978-989-76-3081-1.

ANTUNES, Mário; RODRIGUES, Baltazar – *Introdução à Cibersegurança: A Internet, os aspetos legais e a análise digital forense*. 1ª edição. Lisboa: FCA – Editora de Informática, 2018. ISBN 978-972-72-2861-4.

AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A tributação do rendimento na residência e na fonte: Fatores de Conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*. 1ª edição. Berlim: Novas Edições Acadêmicas, 2020. ISBN 978-620-0-79418-5.

BOTELHO, Catarina Santos; VEIGA, Fábio da Silva – *Future Law*. 1ª edição. Porto: Universidade Católica Editora, 2018. ISBN 978-989-88-3555-0.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord. de) – *Lições de Fiscalidade - Volume II. Gestão e Planeamento Fiscal Internacional*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6089-7.

CORDEIRO, António Menezes; OLIVEIRA, Ana Perestrelo de; DUARTE, Diogo Pereira [coord. de] – *FinTech: Desafios da Tecnologia Financeira*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2019. ISBN 978-972-40-7847-2.

CORDEIRO, António Menezes; OLIVEIRA, Ana Perestrelo de; DUARTE, Diogo Pereira [coord. de] – *FinTech: Novos Estudos sobre Tecnologia Financeira*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2019. ISBN 978-972-40-7839-7.

DOURADO, Ana Paula – *Governança Fiscal Global*. 2ª edição revista e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 978-972-40-7600-3.

FOROOHAR, Rana - *Don't Be Evil. The Case Against Big Tech*. 1ª edição. London: Penguin Books, 2020. ISBN 978-014-19-9108-5.

HASLEHNER, Werner [et al.] (coord.de) – *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*. 1ª edição. Holanda: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-940-35-0361-5.

LUCAS-MAS, Cristian Óliver; JUNQUERA-VARELA, Raúl Félix – *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. 1ª edição. Washington D.C.: World Bank Publications, 2021. ISBN 978-146-48-1654-3.

MORAIS, Rui Duarte – *Sobre o IRS*. 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-5552-7.

NABAIS, José Casalta – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN 978-972-40-8977-5.

PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª edição. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 978-972-40-7456-6.

ROSS, Alec – *As Indústrias do Futuro*. Coimbra: Conjuntura Atual Editora, 2016. ISBN 978-989-69-4198-7.

SILVA, Suzana Tavares da – *Direito Fiscal: Teoria Geral*. 1ª edição. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015. ISBN 978-989-26-0972-0.

TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021. ISBN 978-972-40-9689-6.

VASCONCELOS, Pedro Pais de; VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de – *Direito Comercial*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN 978-972-40-8622-4.

XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN 978-972-40-8829-7.

Webgrafia

AIRES, Luís – *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online, 2019. Disponível em <http://julgar.pt/o-labirinto-tributario-na-nova-economia-da-transformacao-digital-a-odisseia-fiscal/>.

ALCANTARA, Chris [et al.] – How Big Tech got so big: Hundreds of acquisitions. *The Washington Post*. (21/04/2021). Disponível em <https://www.washingtonpost.com/technology/interactive/2021/amazon-apple-facebook-google-acquisitions/>.

AMORIM, José Campos – *Algumas medidas de Combate à Evasão Fiscal*. Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. Porto: ISCAP. ISSN 1646-1029. N.º 12, 2007, pp. 7 – 81. Disponível em <https://parc.ipp.pt/>.

AMORIM, José de Campos – *A troca internacional de informações em matéria fiscal*. Cadernos de Dereito Actual. ISSN 2386-5229. N.º 5, 2017, pp. 303 – 328. Disponível em <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos>.

AZEVEDO, Patrícia Anjos – *A determinação das competências tributárias entre os estados: Análise do critério da residência*. Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. Porto: ISCAP. ISSN 1646-1029. N.º 28, 2017, pp. 97 – 145. Disponível em <https://parc.ipp.pt/>.

BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry; - Google, Amazon, Starbucks: The rise of “tax shaming”. *BBC News* (21/05/2013). Disponível em <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>

CARVALHO, Filipe Covas – *O caso Wayfair: conceito de nexos nos EUA, lições para a tributação directa e para a tributação da economia digital*. Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP. Associação Fiscal Portuguesa. ISSN 2184-5484. N.º 1, 2019. Disponível em <https://www.afp.pt/>.

COLLIN, Pierre; COLIN, Nicolas (2013) – *Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique*. Ministère de L’économie et des Finances. Disponível em <https://www.economie.gouv.fr/>.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Tributação dos serviços digitais. Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>

Cook lightly grilled. *The Economist* (25/05/2013). Disponível em <https://www.economist.com/business/2013/05/25/cook-lightly-grilled>.

COUTINHO, Maria de Sousa Pereira – As novas tecnologias e o futuro do ser humano. Progresso ou “retrocesso civilizacional”? *Observador* (19/06/2018) Disponível em <https://observador.pt/opiniao/as-novas-tecnologias-e-o-futuro-do-ser-humano-progresso-ou-retrocesso-civilizacional/>.

DIAS, João de Azevedo – *A Problemática dos Efeitos de Rede e de Aprisionamento no Contexto do Abuso de Posição Dominante Europeia*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2018. Dissertação de Mestrado em Direito. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/>.

EUROPEAN COMMISSION (2014) – *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy: Report*. European Union. Disponível em <https://ec.europa.eu/>.

EUROPEAN COMMISSION (2020) - Digital Economy and Society Index (DESI) 2020. Disponível em <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi>.

FAULHABER, Lilian V. – *The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory*. Tax Law Review of New York University School of Law. ISSN 0040-0041. Volume 71, n.º 2, 2018, pp. 311 – 366. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2912477>.

FLOOD, Alison – Amazon pays 11 times less corporation tax than traditional booksellers. *The Guardian*. (15/09/2021). Disponível em <https://www.theguardian.com/books/2017/sep/12/amazon-pays-11-times-less-corporation-tax-than-traditional-booksellers>

França aprova polémico imposto para gigantes da economia agravando tensão com os EUA. *Observador*. (11/07/2020). Disponível em <https://observador.pt/2019/07/11/franca-aprova-polemico-imposto-para-gigantes-da-economia-agravando-tensao-com-os-eua/>.

FURTADO, Raquel – *A tributação direta na era da economia digital*. Lisboa: ISCAL, 2019. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/>.

GASPAR, Inês Filipa Caeiro – *Planeamento Fiscal por via Estabelecimento Estável: BEPS Ação 7*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2019. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras. Disponível em <https://repositorio.ul.pt/>.

GENERAL COURT OF THE EUROPEAN UNION – Press Release n.º 90/20 (15/07/2020). Disponível em <https://curia.europa.eu/>.

GONÇALVES, Susana Estêvão – *Tributação da economia digital: Os primeiros passos de uma revolução fiscal?* Actualidad Jurídica Uría & Menéndez. ISSN 1578-956X. n.º 50, 2018, pp. 149 – 154. Disponível em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6309/documento/foro-Por-03.pdf?id=8523>.

GOUVEIA, Ana Cláudia Andrade – *O Estabelecimento Estável no contexto do BEPS: O caso específico dos contratos de comissão*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2016. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/>

ISSAGULOVA, Eldana; ROSA, Tiago – *O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócio melhor*. Jornal Económico. (08/2021). Disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um-mundo-de-negocios-melhor>.

JOLLY, Jasper - *Is big tech now just too big to stomach?* *The Guardian*. (06/02/2021). Disponível em <https://www.theguardian.com/business/2021/feb/06/is-big-tech-now-just-too-big-to-stomach>.

MAGALHÃES, Paulo Sérgio de Sousa – *O Planeamento Fiscal: Análise da problemática e das suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas*. Felgueiras: ESTG, 2020. Projeto Avançado em Solicitadoria. Disponível em <https://recipp.ipp.pt/>

MCKINSEY & COMPANY (2019) – Entrevista ao Thomas L. Friedman. Disponível em <https://www.mckinsey.com/featured-insights/future-of-work/thomas-l-friedman-technology-moves-in-steps>.

MOURA, Alexandre (2013) - *Concorrência Fiscal Prejudicial: Uma nova proposta de World Tax Organization*. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2595010>.

MOURA, José Carlos Cardoso de Serra e – *O planeamento fiscal agressivo: o caso Irlandês*. Porto: ISCAP Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, 2018. Disponível em https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/12929/1/jose_moura_MCF_2018.pdf.pdf.

OCDE – Concorrência fiscal. Disponível em <https://www.oecd.org/daf/competition/>.

OECD (1998) – *Harmful Tax Competition: An emerging global issue*. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>.

OECD (2006) – Manual on the Implementation of Exchange of information Provisions for Tax Purposes. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>.

OECD (2014) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation>.

OECD (2015) – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>.

OECD (2017) – Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.

OECD (2021) – *Recommendation of the Council on Counteracting Harmful Tax Competition*. Disponível em <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/92/92.en.pdf>.

OECD (2021) – Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

PORTO EDITORA – *Antecedentes da Revolução Industrial*. In Infopédia. Disponível em [https://www.infopedia.pt/\\$antecedentes-da-revolucao-industrial](https://www.infopedia.pt/$antecedentes-da-revolucao-industrial).

Projeto de Lei n.º 1123/XIII/4.^a, de 12 de janeiro de 2019 – Cria o imposto sobre determinados serviços digitais. Disponível online em: <https://app.parlamento.pt/>

Proposta de Diretiva COM (2018) 148 final, de 22/03/2018, relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. Disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>.

Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO COM (2018) 147 final, de 21/03/2018, que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/pt/pdf>.

RIBEIRO, Cláudio; LOPES, Cidália; BRITES, Ana – *A economia digital e o conceito de estabelecimento estável: a necessidade de uma nova proposta*. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Porto: ISCAP, 2019. Disponível em https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/congressoxvii_cica/trabalhoscc.php.

RIBEIRO, Inês Margarida de Azeredo – *O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital: Em especial, as Propostas da Comissão Europeia*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2019. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. p. 25 Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/>.

SIGAREVA, Ekaterina – *O conceito de estabelecimento estável pós-BEPS*. Lisboa: FDUL, 2020. Tese do Mestrado em Direito e Prática Jurídica. Disponível em <https://repositorio.ul.pt/>.

STEGMANN, Andreas – *What is (Big) Tech? A Taxonomy*. Medium. (03/03/2020). Disponível online em: <https://medium.com/hyperlinked/what-is-big-tech-a-taxonomy-af17c3aff88d>

SWANT, Marty – The World's Most Valuable Brands. *Forbes*. (2020). Disponível em <https://www.forbes.com/the-worlds-most-valuable-brands/#732e8ab3119c>.

TAX FOUNDATION – Foreign Derived Intangible Income (FDII). Disponível em <https://taxfoundation.org/tax-basics/foreign-derived-intangible-income-fdii/>.

TAX FOUNDATION – Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT). Disponível em <https://taxfoundation.org/tax-basics/base-erosion-anti-abuse-tax-beat/>;

TAX FOUNDATION – Global *Intangible Low Tax Income* (GILTI). Disponível em <https://taxfoundation.org/tax-basics/global-intangible-low-tax-income-gilti/>;

TOPLENSKY, Rochelle – Multinationals pay lower taxes than a decade ago. *Financial Times*. (12/03/2018) Disponível em <https://www.ft.com/content/2b356956-17fc-11e8-9376-4a6390addb44>.

UNCTAD – The UNCTAD B2C E-Commerce Index 2020: Spotlight on Latin America and the Caribbean. UNCTAD Technical Notes on ICT for Development. N.º 17. Disponível em https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d17_en.pdf.

VASCONCELOS FERNANDES, F. (2021). A Tributação da economia digital – uma aproximação de política fiscal. ADVOCATUS. Disponível online em: <https://eco.sapo.pt/opiniao/a-tributacao-da-economia-digital-uma-aproximacao-de-politica-fiscal/>.

WAYNE, Leslie [et al.] – Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg. *Internacional Consortium of Investigative Journalists* (05/11/2014). Disponível em <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>.

XAVIER, Sofia Jorge Gonçalves – *Planeamento fiscal abusivo: Uma análise aos principais fatores que motivam o aparecimento de esquemas de planeamento fiscal*.

Porto: ISCAP, 2017. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Disponível em <https://recipp.ipp.pt/>

Legislação

Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação dada pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro, podendo ser consultada em <https://dre.pt/legislacao-consolidada/>.