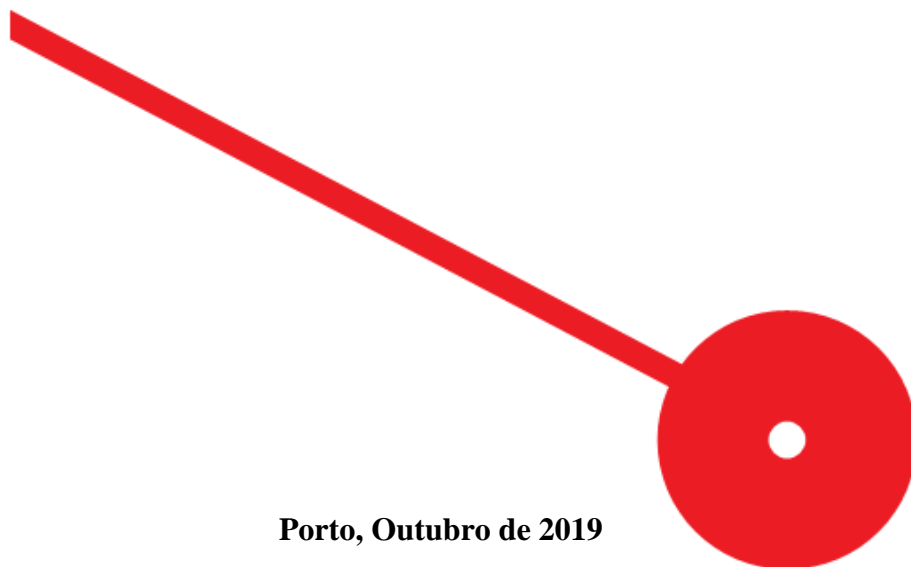




Mestrado Contabilidade e Finanças

A Fiscalidade na Economia Digital

Daniela de Sá Oliveira e Silva



Porto, Outubro de 2019

Versão Final

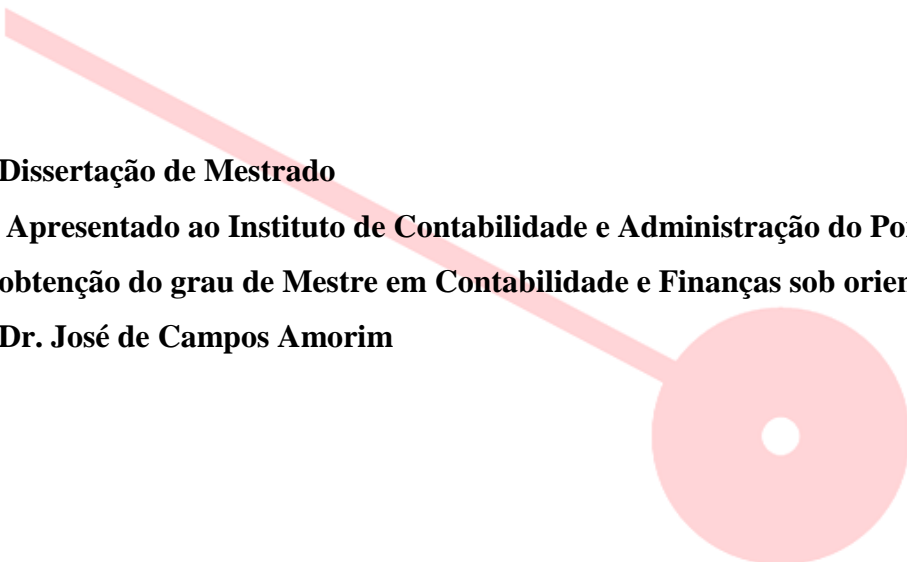
Mestrado Contabilidade e Finanças

A Fiscalidade na Economia Digital

Daniela de Sá Oliveira e Silva

Dissertação de Mestrado

**Apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças sob orientação de Prof.
Dr. José de Campos Amorim**



Resumo

A presente dissertação de Mestrado propõe-se analisar as operações de comércio eletrónico e os desafios que a Economia Digital acarreta para a Fiscalidade.

Os fenómenos da Internet é das poucas inovações criada pelo ser humano que ainda hoje não conseguimos perceber totalmente. O que começou por ser uma ferramenta de transmissão de informação, ganhou proporções muito além disso passando a ser um instrumento multifacetado e de grande poder no quotidiano dos indivíduos, estando em constante crescimento e mutação diárias.

Sendo visível a cada dia que passa do seu gigante impacto na esfera mundial, o nosso conhecimento em vários aspetos da vida mudará, e torna-se assim necessário compreender questões que afetarão o nosso quotidiano, e sobretudo as relações que se estabelecem entre a internet, economia e as empresas. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) reconheceu o desafio desta nova realidade e dedicou na parte 1 do plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) propostas que abarquem temas relacionados com a economia digital.

O rápido crescimento da internet abriu desde há muito um debate sobre como deve ser o sistema de tributação a implementar. A passagem de um comércio tradicional para um comércio digital onde não há barreiras nem necessidade de trocas dos produtos fisicamente entre as duas partes, traz relevantes e importantes questões à fiscalidade de tributação.

A tributação do Digital alteia várias controversas já que não se quer por em causa o seu extraordinário desenvolvimento, que proporcionou a abertura de portas às empresas e consequentemente aumentou a sua competitividade e força nos mercados mundiais. Este é sobretudo um problema das economias dos países desenvolvidos ao qual se tem de dar respostas num mundo onde a economia está em constante expansão.

Palavras-Chave: *Economia Digital; União Europeia; Plano BEPS; Fiscalidade; Tributação*

Abstract

This Master's thesis proposes to analyze e-commerce operations and the challenges that the Digital Economy brings to Taxation.

The phenomenon of the Internet is the few innovations created by the human being that we still cannot fully understand today. What began as an information transmission tool, has gained proportions much more, becoming a multifaceted instrument with great power in the daily lives of individuals, being constantly growing and changing daily.

Being visible with each passing day of its giant impact on the world sphere, our knowledge in various aspects of life will change, and it becomes necessary to understand issues that will affect our daily lives, and especially the relationships that are established between the internet, economy and business. The The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) has recognized the challenge of this new reality and has devoted proposals in part 1 of the *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) plan covering topics related to the digital economy.

The rapid growth of the internet has opened up a lot of debate on how the tax system should be implemented. The transition from a traditional commerce to a digital commerce where there are no barriers or the need to exchange products physically between the two parties, brings important and important issues to taxation of taxation.

Digital's taxation raises a number of controversies as it does not want to question its extraordinary development, which has opened doors for companies and consequently increased their competitiveness and strength in world markets. This is, above all, a problem of the developed countries' economies, which have to respond in a world where the economy is constantly expanding.

Keywords: Digital Economy; European Union; Plan BEPS; Taxation; Taxation

Lista de Abreviaturas

BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
C2C	<i>Consumer to Consumer</i>
EE	Estabelecimento Estável
G20	Grupo de 20 países mais desenvolvidos
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
UE	União Europeia

Índice geral

Resumo	3
Abstract.....	4
Lista de Abreviaturas.....	5
1. Introdução.....	8
1.1. A Problemática da Economia Digital	8
1.2. Delimitação do Estudo	9
1.3. Metodologia e Estrutura	10
Capítulo I - A Tributação da Economia Digital	11
i) Introdução.....	11
ii) A Tributação da Economia Digital e a Problemática.....	11
iii) Modelos de Negócios que surgiram com a Economia Digital	14
iv) A Tributação do Consumo	18
(1) IVA nos produtos Intangíveis na UE.....	19
Capítulo II – Nova Temática do Estabelecimento Estável	24
i. A Controversa	24
ii. A Economia Digital.....	24
(a) Características dos Negócios Digitais	25
iii. A Legislação em Vigor sobre o Estabelecimento Estável.....	31
b. O Conceito de Estabelecimento Estável pelo Modelo da OCDE – artigo 5	32
iv. O Plano BEPS – Ações 1 e 7 - Propostas para a Mudança ao Artigo 5 da Modelo Convenção da OCDE	33
a. O Plano BEPS	33
b. Ação 1 e Ação 7 do Plano BEPS.....	34
c. Alteração ao Artigo 5 – Novo Conceito de Estabelecimento Estável.....	34
v. Estabelecimento Estável Virtual	39
Capítulo III - Como Tributar a Economia Digital	40

i. Introdução.....	40
ii. Presença Económica Significativa	41
iii. Notas Conclusivas	46
Capítulo IV - Tributação do Comércio Eletrónico em sede de IVA	47
As novas regras e Alterações ao Regime.....	47
i. Introdução.....	47
ii. Tratamento em sede de IVA.....	48
iii. Retenção na Fonte nas Transações Digitais	51
iv. IVA sobre os serviços digitais (regime MOSS)	53
v. 2021: Simplificações para as vendas à distância de mercadorias e extensão de MOSS	55
vi. Imposto sobre as Vendas Digitais – <i>Bit tax</i>	56
vii. A Tributação Digital e as Novas conceções	62
Capítulo V - Considerações Finais	71
Referências Bibliográficas.....	77

1. Introdução

1.1. A Problemática da Economia Digital

A Economia Digital é um processo de constante transformação, que trouxe grandes desenvolvimentos à informação e à forma como comunicamos, o que fez com que a tecnologia se tornasse a ferramenta mais poderosa e mais barata, mudando a forma como as empresas, mesmo as mais tradicionais, desenvolvem o seu negócio. Nos dias de hoje, todos os setores de atividade são afetados de alguma maneira pela forma rápida como o digital se tem expandido.

Podemos afirmar que a economia digital está a tornar-se uma economia dentro da própria economia, tornando-se assim um objeto de interessante estudo. Num mundo onde cada vez mais tomamos consciência que de a economia digital não pode ser separada do resto da economia, tornou-se mais claro que algumas particularidades podem aumentar o risco de erosão da base, dependência de dados, efeitos de redes ou a propagação de modelos de negócios.

Sendo visível a cada dia que passa do seu gigante impacto na esfera mundial, o nosso conhecimento em vários aspetos da vida mudará, e torna-se assim necessário compreender questões que afetarão o nosso quotidiano, e sobretudo as relações que se estabelecem entre a internet, economia e as empresas. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) reconheceu o desafio desta nova realidade e dedicou na parte 1 do plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) propostas que abarquem temas relacionados com a economia digital.

A tributação do Digital alteia várias controversas já que não se quer por em causa o seu extraordinário desenvolvimento, que proporcionou a abertura de portas às empresas e consequentemente aumentou a sua competitividade e força nos mercados mundiais. Este é sobretudo um problema das economias dos países desenvolvidos ao qual se tem de dar respostas num mundo onde a economia está em constante expansão.

Reconhecendo o interesse em conseguir digitalizar corretamente a economia Digital da mesma forma que o é a economia dita tradicional, foram tomadas diligências para proporcionar a elaboração de dados que se adaptem a esta nova realidade. Entre várias

medidas que serão abordadas, foi sugerido a alteração ao conceito de Estabelecimento Estável (EE), definido na Convenção Modelo da OCDE.

1.2. Delimitação do Estudo

O foco principal desta dissertação prende-se sobretudo na forma como ainda muitas empresas evitam serem tributadas nos mercados onde atuam e o que pode ser feito para contornar e acabar de vez com esta situação, focando a temática de tributação em sede de IVA.

Esta constante problematização em redor dos desafios fiscais, tem sido tema de debate entre os países dos G20 e da OCDE. Neste sentido, a OCDE publicou, em 12 de fevereiro de 2013, um plano de ação denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”- Erosão de base e transferência de lucros - no qual desenvolve a preocupação com a erosão das bases tributárias dos Países-membros e a necessidade de adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional.¹ É neste sentido que iremos discutir as propostas que têm sido realizadas ao artigo 5 da Convenção, onde vem definido os critérios para o EE.

Para efeitos da Convenção, a expressão EE “*significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade*”. Mas, a evolução do comércio eletrónico obriga a que o conceito de estabelecimento estável se molde a uma realidade para a qual não estaria inicialmente vocacionado.

Procurou assim, apresentar e discutir os problemas originados numa altura em que o desenvolvimento do mundo digital e o mundo da Fiscalidade estão em patamares distintos. Será dado foco à forma como a abordagem tradicional fiscal se encontra desajustada à economia digital.

Esta dissertação de mestrado foca-se na apresentação dos problemas que são causadas pela tributação da economia digital. Como deve ser de facto a economia digital taxada de forma a estar em conformidade com a economia ao redor do mundo? Iremos abordar

¹ [1] Wikipédia. (s.d.). *Wikipédia*. Obtido em 04 de Dezembro de 2018, de https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps#cite_note-3

o porquê de os tradicionais métodos fiscais estarem desatualizados, ou são pelo menos desajustadas à nova realidade. Serão respondidas perguntas de como é que a alteração ao artigo 5 do Modelo da OCDE pode ajudar a este ajuste; se o conceito de EE ainda se encontra viável quando os negócios digitais não possuem presença física ou ainda que outras propostas/soluções podem ser exequíveis. De igual forma, com a informação recolhida procurarei dar uma opinião sobre abordagens que acho mais corretas e oportunas.

1.3. Metodologia e Estrutura

A pesquisa para a presente dissertação foi sobretudo baseada na literatura existente e em Legislação Internacional relevante para o tema. Foi feito uso de um método ajustado para a investigação, estudo e análise do tema. Esta avaliação combina num esmiuçar objetivo e crítico da lei fiscal aplicada às práticas e atividades digitais, bem como o estudo das propostas que podem ser praticadas.

Numa tentativa de avaliar as medidas que têm sido tomadas, serão tecidos comentários ao Modelo Convenção da OCDE. Além disso, serão analisadas as propostas que podem vir a funcionar como alteração às proposições de mudança da definição de EE. É neste sentido que a literatura e normativas existentes assumem proeminente importância nesta dissertação de mestrado.

Esta dissertação está dividida em várias partes. No primeiro capítulo, será abordada a Tributação da economia Digital e a sua problemática bem como os novos modelos de negócios que surgiram com a mesma. Na segunda parte é dada ênfase à nova temática do Estabelecimento Estável e à legislação em vigor e às alterações propostas. Na parte três, irá ser dada atenção às diferentes formas de taxar a economia digital e as propostas do Plano BEPS. Na quarta parte, será tido em vista a tributação em sede de IVA e as diferentes abordagens às novas conceções desta economia. Por fim, serão apresentadas as conclusões.

Capítulo I - A Tributação da Economia Digital

i) Introdução

O rápido surgimento da economia digital tem sido a tendência mais notável na última década, graças a um aumento no desempenho das Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) e a uma redução constante dos preços da mesma. A economia digital pode ser definida como “*a aplicação de tecnologias digitais baseadas na Internet à produção e comércio de bens e serviços*”.²

As Tecnologias de Informação afetam de várias formas a nossa sociedade, e alteraram a maneira como pessoas e empresas fazem negócios. A Economia Digital trouxe sem sombra de dúvidas maior suporte e eficácia para o mercado, não obstante acarretou também vários desafios para o meio. É neste sentido, que cada vez mais se tenta encontrar um balanço entre aumentar os benefícios e diminuir os riscos relacionados ao digital.

A digitalização da economia colocou desafios para determinar a localização da criação de valor, e é por causa destas três características salientes da economia digital: forte dependência de ativos intangíveis, um alto grau de centralização de atividades e a crescente importância do usuário de dados e participação com a natureza de dois lados.³

Assim, ao longo deste capítulo, pretende-se examinar e debater algumas características associadas à economia digital e os principais desafios impostos à fiscalidade em matéria de tributação. Abordaremos, de igual modo, temas relacionados com a tributação do rendimento, a o conceito de Estabelecimento Estável e a problemática em torno do mesmo. Por fim, dar-se-á foco à tributação do consumo, em sede de IVA.

ii) A Tributação da Economia Digital e a Problemática

As organizações, independentemente do setor em que atuam, estão inseridas em ambientes cada vez mais competitivos e dinâmicos. Compreender e entender essas mudanças, bem como ter a capacidade de formular, executar e desenvolver estratégias

² Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento, 2017, p. 170 [2]

³ OECD. (2018a). Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> [3]

que possibilitem às organizações obterem desempenhos superiores aos seus concorrentes, são fatores necessários para um desempenho ajustado ao mercado.⁴

O fenómeno da Internet é das poucas inovações criada pelo ser humano que começou por ser uma ferramenta de transmissão de informação, mas ganhou proporções muito além disso passando a ser um instrumento multifacetado e de grande poder no quotidiano dos indivíduos, estando em constante crescimento e mutação diárias.

O comércio eletrónico, ou *e-commerce* é um tipo de comércio que permite a uma empresa conduzir o seu tipo de comércio através da internet, sem necessidade de contacto pessoal entre as partes. Este tipo de comércio opera através de quatro segmentos: de empresa para empresa, de empresa para consumidor, de consumidor para consumidor e de consumidor para empresa. Nesta definição incluem-se as designadas vendas à distância, relativamente às quais importa considerar a Diretiva 2011/83/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro.⁵

O *e-commerce* permitiu às empresas marcar uma posição mais acentuada no mercado, oferecendo formas mais baratas e eficientes de distribuição dos seus produtos ou serviços. No entanto, o progresso do Comércio Eletrónico e a sua peculiaridade, veio trazer diversos desafios sobretudo à Fiscalidade, pois não existem fronteiras físicas, há dificuldade em identificar quem compra e quem vende, dificuldade em qualificar os rendimentos obtidos e a necessidade de reavaliar o conceito de EE, definido no artigo 5º do Modelo da Convenção da OCDE.

O comércio *online* tem crescido a um ritmo fascinante na Europa e representa “*o pilar central para o mercado único digital*”. Os dados são do mais recente da *European Ecommerce Report* dão conta que o mercado *online* atingiu mais de 600 mil milhões de euros no final de 2018, subindo mais de 15% em relação ao ano anterior.

As plataformas digitais tornaram-se uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas do século XXI. A digitalização cruzou o mundo e tornou-se uma ferramenta fácil, barata

⁴ LIMA, M.; SERRA, F.; MEYER, V.; FERREIRA, Manuel. Modelando o BSC para as Universidades do Sistema ACADE. Organizações em contexto, ano 5, n. 9. 2009 [4]

⁵ Teixeira, G., & Rodrigues, A. *A tributação do comércio eletrónico: novos desafios*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra [5]

e rápida e é a chave da economia nos dias de hoje. As empresas procuram atravessar fronteiras e nada mais fácil do que a internet para o fazer. Vejamos: na administração pública, as TIC contribuíram para desburocratizar e aumentar a transparência, o que se reflete na qualidade de vida do cidadão. Na educação, o desenvolvimento digital proporcionou novos objetivos para a educação e práticas escolares. Nas empresas e no trabalho, o digital é necessário para quem trabalha, como para quem está à procura deste.⁶

Sendo visível a cada dia que passa do seu gigante impacto na esfera mundial, o nosso conhecimento em vários aspetos da vida muda, e torna-se assim necessário compreender questões que afetarão o nosso quotidiano, e sobretudo as relações que se estabelecem entre a internet, economia e as empresas. O rápido crescimento da internet abriu desde há muito um debate sobre como deve ser o sistema de tributação a implementar. As regras de tributação no âmbito desta nova realidade, têm de se adaptar numa tentativa de conseguir dar novas respostas à constante evolução da economia, sem desacreditar os negócios digitais, sujeitos a uma coordenação cada vez maior entre os países.

Cientes, de que é cada vez mais necessário é tributar a economia digital da mesma forma que a tradicional o é, tem sido desenvolvidos esforços ao longo do tempo para diminuir a diferença entre ambas.

Podemos dividir a problemática da economia digital em várias questões. A primeira está sobretudo relacionada com o elemento conexão, já que devido às enormes potencialidades do *e-commerce* não é necessário a presença física. Torna-se imperativo que as entidades tributárias se moldem para reconhecer os novos critérios de conexão. É cada vez mais difícil estabelecer qual o país que deve tributar o rendimento da empresa estrangeira. Também por este motivo, algumas empresas estudam o mercado e transferem os seus lucros para Estados com taxas de IVA mais baixas para reduzir a sua carga fiscal, como é o caso do Luxemburgo ou da Irlanda.

No mundo digital, os direitos de intangíveis podem ser atribuídos e transferidos entre empresas associadas, e, muitas vezes, são transferidos para filiais residentes em jurisdições onde o rendimento desses intangíveis está sujeito a um imposto baixo ou

⁶ As TIC na educação - <https://asnticnaeducacao.wordpress.com/category/aplicacao/no-dia-a-dia/>, consultado em 30-05-2019 [6]

mesmo inexistente, devido à aplicação de um regime preferencial. Com efeito, constituem oportunidades de planeamento fiscal para as empresas multinacionais que apresentam riscos substanciais de erosão da base tributária.⁷

Assim, surgem aqui algumas das questões que também iremos abordar ao longo desta dissertação. Assim focaremos mais adiante questões como por exemplo: Podem os países Estado da Fonte tributar os rendimentos das empresas estrangeiras não residentes, que apesar de não possuírem um EE, têm uma presença económica relevante no país, através de negócios digitais?

Sabemos que a economia digital não conhece barreiras, e sendo que o estado da fonte pode tributar factos ocorridos no seu território, podemos assumir que pode assim proceder à tributação de uma atividade pressupondo a existência de um EE? E se sim, qual será o método a utilizar para verificar a existência de EE ou caso não possamos afirmar que estamos numa presença física, quais são as soluções alternativas? Um EE virtual? Ou a necessidade de modificar o conceito de EE e adaptar à nova realidade? Ou não serão as empresas tributadas.

iii) Modelos de Negócios que surgiram com a Economia Digital

Os negócios digitais conjugam a tecnologia para incorporar novos valores aos modelos de negócios, experiências para o cliente e outras competências que visam dar apoio às principais operações. Esta conceção aglomera tanto as empresas que são apenas de origem digital bem como aquelas ditas tradicionais mas que estão em processo de transformação e adaptação digital.

Existem várias opiniões sobre a definição concreta do que é um negócio digital. Se para uns se trata da criação de novas cadeias de valor e oportunidades de negócio que as empresas tradicionais não podem oferecer, há quem diga que o digital deve ser visto menos como uma “coisa” e visto mais como uma maneira de fazer as coisas. A verdade, é que as empresas digitais assentam tanto numa como outra visão já que muitas focam-se na criação de valor para atingir mercados novos ou por outro lado, utilizam a tecnologia digital para estimular o crescimento e receitas até então impossíveis ou difíceis de concretizar com os modelos tradicionais. Assim, algumas das tendências que

⁷ Ana Catarina Rasteiro Brites, “A Economia Digital e os Desafios da Tributação”, Maio 2017 [7]

distinguem o digital dos processos tradicionais vão desde a utilização das tecnologias já existentes para reduzir custos e melhorar a experiência do cliente; a incorporação do conceito efetivo de transformação digital nas empresas que pode passar pela criação de novas funções e por uma maior participação TI nas decisões estratégicas ou ainda conhecer novos modelos de negócios que colocam a experiência do cliente no centro da estratégia digital.

A economia digital deu origem a vários novos modelos de negócios, ao mesmo tempo que a constante inovação rápido os pode tornar obsoletos. Este capítulo analisa os vários exemplos desses novos modelos de negócios que abrangem várias variedades de e-commerce desde lojas de aplicativos, publicidade *online*, *cloud computing* ou serviços de pagamento online.

a) E-commerce

O *e-commerce*, tem sido largamente definido pela OCDE como “*a venda ou compra de bens ou serviços, realizados em redes de computadores, por métodos especificamente com a finalidade de receber ou colocar ordens. Os bens ou serviços são ordenados por esses métodos, mas o pagamento e a entrega final dos bens ou serviços não tem que ser realizado online. Uma transação de e-commerce pode ser entre empresas, famílias, indivíduos, governos e outras organizações públicas ou privadas*”.

A grande maioria do comércio eletrônico consiste em transações nas quais um negócio vende produtos ou serviços para outra empresa - *business-to-business* (B2B). Os modelos *business-to-consumer* (B2C) consistem na venda de bens ou serviços a indivíduos e delimitam-se em várias categorias. Os bens ou serviços vendidos por uma empresa B2C podem ser tangíveis ou intangíveis. Através da digitalização de informação, incluindo texto, som e imagens visuais, um número crescente de bens e serviços podem ser entregues digitalmente a clientes cada vez mais distantes da localização do vendedor.

Vejamos o exemplo do gigante *Alibaba Group*, um grupo de empresas de propriedade privada, com sede em Hangzhou, China, cujos negócios são baseados em *e-commerce*, pela Internet, e incluem *sites* de *business-to-business*, vendas a retalho e pagamentos

online, um motor de busca para compras e serviços de computação na nuvem.⁸ Hoje a *Alibaba* não é apenas uma empresa de comércio *online*. Ela é o conjunto de todas as funções associadas ao retalho, coordenadas numa vasta rede orientada por dados que inclui vendedores, profissionais de *marketing*, prestadores de serviços, empresas de logística e fabricantes.

A *Netflix* é também um bom exemplo de um negócio digital. Quando fundada, a empresa usava a tecnologia para gerir um sistema de inventários e envio de *DVS's* para as pessoas, oferecendo uma nova experiência ao invés das tradicionais lojas de alugar filmes. No entanto, ao disponibilizar aos clientes a opção de *streaming*, a *Netflix* transformou a maneira como as pessoas veem filmes e programas de televisão. A capacidade de consumir filmes e programas em qualquer circunstância ou local seria impossível sem o acesso difundido à Internet.

b) Serviços de Pagamento

Os serviços de pagamento *online*, vieram facilitar questões como a transmissão de dados pessoais, sobretudo quando são transações C2C uma vez que permite pagamentos *online* sem exigir partes da transação para compartilhar informações financeiras entre si. Este tipo de pagamento oferece grandes vantagens para os usuários, auxiliando na proteção contra fraude, uma vez que o vendedor e o comprador não trocam informações sensíveis e confidenciais.

O *PayPal* é um dos líderes em soluções de pagamentos *online* com mais de 153 milhões de clientes em todo o mundo, disponível em 190 mercados e 23 moedas diferentes. A sua comodidade de utilização, reputação e garantia fazem deste serviço aquele em que mais pessoas confiam.

c) App Stores

O rápido crescimento e acesso aos *smartphones* e *tablets* permitiram criar e desenvolver as chamadas *online stores*, plataformas digitais para entrega de alguma operação ou

⁸ Wikipédia. (s.d.). Obtido em 15 de Setembro de 2019, de https://pt.wikipedia.org/wiki/Alibaba_Group [8]

serviço. Este tipo de aplicativos têm a forma de plataformas digitais através do qual o consumidor pode navegar, ver informações e comentários, comprar, baixar e instalar automaticamente as aplicações. Este tipo de loja de aplicativos está a crescer exponencialmente. Ao longo de 2018, usuários de *smartphones* do mundo inteiro baixaram nada menos que 100 bilhões de aplicativos na *App Store* e no *Google Play*. O valor representa um crescimento de 75% em dois anos, informa a *App Annie* no seu relatório anual. Vejamos o caso da *Uber* que aproveitou este uso generalizado dos *smartphones* e utiliza um modelo de negócio que lhes permite manter um estilo relativamente baixo de capital. Uma empresa de táxis tradicional tem de cumprir a manutenção dos veículos, bem ter uma participação ativa no recrutamento e gestão dos funcionários e mesmo adotando uma versão *e-business* que permitisse aos clientes agendar um táxi *online* e, talvez, ver o seu histórico de viagens, a essência da experiência permaneceria a mesma ligada ao negócio tradicional. A *Uber* certifica-se como negócio digital uma vez que é uma plataforma que conecta pessoas e motoristas em grande escala através da internet.

d) **Publicidades Online**

Este tipo de publicidade usa a internet para chegar a sua mensagem aos clientes. A publicidade na Internet oferece várias vantagens já que muitos anunciantes da Internet desenvolveram métodos sofisticados de forma a permitir uma segmentação mais precisa de anúncios. Os editores de publicidade também desenvolveram maneiras para os clientes monitorarem o desempenho de anúncios, acompanhar como os usuários interagem com suas marcas e aprender o que é de interesse para as possíveis clientes.⁹

Este crescimento da publicidade online acontece especialmente porque todos os anos têm surgido no mercado novas formas de se fazer propaganda. Quem o diz é a BVDW, a associação do setor de publicidade *online*. Essa tendência vai continuar. Em 2018, a internet alcançou quase 37,6% de toda a publicidade, enquanto a televisão ficou-se com 34,1%. Ainda segundo a pesquisa, o desempenho da publicidade *online* é elevado principalmente pela *media* (31,9%), vídeos online (22,4%) e resultados de serviços

⁹ *Ecossistema Digital*. (s.d.). Obtido em 15 de Abril de 2019, de <http://ecossistemadigital.pt/uma-reflexao-sobre-o-crescimento-da-publicidade-online/> [9]

pagos (15,7%). A propaganda para dispositivos móveis correspondia a 92% de todo o crescimento do mercado em 2018.

iv) A Tributação do Consumo

A criação do Mercado Digital Único Europeu é uma das principais prioridades da União¹⁰ e a Comissão Europeia considera que o IVA, é um dos elementos principais desse mercado Digital.¹¹ A OCDE partilhou interesses semelhantes no Relatório Final de 2015 sobre “Enfrentar os Desafios Tributários da Economia Digital, Ação 1”.¹²

O problema do IVA na economia Digital não é novidade para a Comissão Europeia. Já no ano de 1997, a comissão se preocupava com este assunto e realizou um documento à data intitulado de “*A European Initiative in Electronic Commerce*”,¹³ e já nesta data os impostos indiretos e sobretudo o IVA foram reconhecidos como elementos relevantes.

Em Julho 2013, a UE lança uma diretiva sobre as comunicações eletrónicas “*E-Commerce VAT Directive*”, que se debruçou sobre todas as empresas que não fizessem parte da União Europeia e que vendessem bens e serviços digitais dentro da mesma. As empresas não residentes passavam a poder registar-se sob um esquema interno especial, em concordância com um dos Estados-Membros que irá operar de forma a assegurar que cada Estado-Membro recebe o montante de IVA devido.¹⁴

A “*E-commerce VAT Directive*” é elaborada em parte para atender aos problemas associados às vendas *B2C* que se perspectivavam como sendo o grande desafio em sede de IVA. O comércio *online* facilita que os produtos de uma empresa sejam entregues em qualquer parte do mundo sem que seja preciso qualquer presença física. É aqui que reside o grande desafio em IVA. A economia digital tem cada vez mais permitido a entrega de tais produtos por parte das empresas de um local remoto para consumidores

¹⁰ COM(2015) Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe. Brussels [10]

¹¹ COM(2015) 192 final. Ibidem, para. 2.5, p. 8. [11]

¹² OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report, OECD Publishing, 2015 [12]

¹³ COM(97) 157 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A European Initiative in Electronic Commerce. Brussels, 16.04.1997 [13]

¹⁴ Martins, C. J. *A tributação das operações de comércio eletrónico*. ISCTE, Lisboa. [14]

de todo mundo, sem qualquer presença já que muitas vezes originam inadequadamente coleta de IVA, originando, mais uma vez tensões sobre fornecedores nacionais.

Em relação as vendas *B2B* através da internet existe menos receio, uma vez que estas transações têm um incentivo para tributar e coletar o seu IVA com o propósito de receber os créditos fiscais para compensar os pagamentos de IVA.¹⁵

Ao nível internacional, como verificado a OCDE lançou o seu Projeto BEPS, que analisa as diferentes abordagens à Economia Digital. O relatório final mostrou a importância do IVA também nas transações B2C, especialmente na prestação de serviços que ultrapassem as fronteiras de um país. Sugere também que um regime simplificado de registo e conformidade deve ser considerado para facilitar os fornecedores não residentes¹⁶, e considera a possibilidade de introduzir um novo imposto.

(1) IVA nos produtos Intangíveis na UE

Com o desenvolvimento da economia digital, a mensuração do valor das empresas gera inquietações, sendo que este problema acarreta um grande desafio para a fiscalidade. A preocupação reside em tributar com precisão os chamados ativos intangíveis.

O comércio eletrónico, fruto das suas características, colocou vários desafios à tributação, nomeadamente em sede de IVA. Neste domínio, os principais problemas prendem-se com a dificuldade de localizar as operações sujeitas a IVA, assim como apurar a identidade dos intervenientes, tarefa dificultada pelo frequente anonimato que caracteriza o comércio eletrónico¹⁷, e no caso dos bens intangíveis pelo facto de não terem forma palpável.

A principal característica destes novos padrões é a propensão à desmaterialização. O melhor exemplo são os *softwares*, que são desenvolvidos, produzidos, adquiridos,

¹⁵ Cockfield, A. J. 2005. Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges [15]

¹⁶ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Ibidem, 2015, pp. 126-127 [16]

¹⁷ Teixeira, G., & Rodrigues, A. *A tributação do comércio eletrónico: novos desafios*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra [17]

distribuídos, consumidos e descartados sem necessariamente envolver a criação de outras formas materiais.¹⁸

É por esta razão que a Comissão Europeia considera que os modelos estão desajustados à realidade presente em vários certames, especialmente nos casos que exigem que sejam os vendedores digitais localizados noutros países a coletar o imposto do país onde reside o cliente. Isto torna-se de facto um problema já que os vendedores recusam-se a mudar os seus ideais de negócios para agregar esta medida e pelo facto de não possuírem a localização exata dos clientes.

Embora esta abordagem até possa funcionar para a UE, onde as leis do IVA são relativamente harmonizadas, está longe de reunir consenso ao nível internacional, onde o sistema de IVA é diferente de país para país.¹⁹

No mundo do digital, uma empresa pode constituir um EE, com atividades organizadas para originar proveitos tributáveis reduzidos, concentrando as operações do negócio num local onde os fatores fiscais são mais favoráveis. Esta opção, não compromete os assuntos ligados à erosão de base tributária e transferência de lucros, mas é preciso ter cuidado quando essas transferências se fazem de forma a minimizar a tributação das empresas. Por exemplo, os bens, particularmente os intangíveis, e os riscos relacionados com as atividades realizadas a nível local podem ser transferidos através de acordos contratuais com outros membros do mesmo grupo que operam em jurisdições de baixa tributação de forma a minimizar a carga fiscal global do grupo de empresas multinacionais.²⁰

Uma prática recorrente entre as empresas para reduzir o lucro tributável no estado da fonte é explorar e aproveitar ao máximo as deduções de liquidações realizadas a outras empresas do grupo sob forma de juros ou *royalties*. Em grande parte dos casos, as empresas multinacionais que abrangem a erosão de base tributária e transferência de lucros são indiciadas de diminuir o lucro tributável coletável no Estado da Fonte, aumentando o volume dedutível a pagar às filiais de outras jurisdições.

¹⁸ Lastres et al, 2002 [18]

¹⁹ McLure Jr, C. E. 2001. Taxation of Electronic Commerce in the European Union. In Prepared for presentation at a conference on " Tax Policy in the European Union" [19]

²⁰ OCDE, 2014, p. 103 [20]

Com a economia digital, é possível a criação de novas empresas que por estarem muitas vezes localizadas em jurisdições que detêm acordos contra a dupla tributação, permitem minimizar ou acabar com a retenção na fonte, mas é a utilização destes acordos de forma desmensurada que levantam sérios debates sobre a erosão da base tributária. É certo que são os intangíveis que proporcionam a criação de receita e valor, e é por esta razão que no mundo digital são cada vez mais os casos das empresas que transferem os intangíveis ou os direitos sobre os mesmos para países com uma menor taxa de tributação.

Na economia digital, as propostas de tributação dos intangíveis vêm dispostos no relatório BEPS, que para combater a erosão de base sugere que haja a identificação de forma concreta do intangível e que para qualquer intangível em que haja algum tipo de benefício entre partes não associadas, deve ser contrabalançado nas transferências entre empresas sócias; este ponto combaterá assim as transferências de intangíveis que muitas vezes são usados para modificar receitas.

O relatório BEPS sugere que a identificação dos intangíveis deve passar por ser uma solução coesa na medida em que, sempre que uma empresa obtenha uma contribuição favorável sobre a transferência de intangíveis, deve ser compensada, e esta solução acaba assim por incitar a que não exista a transferência destes ativos de forma oculta. Por outras palavras, o plano BEPS quer certificar que as empresas que incorporam valor aos seus intangíveis, assumindo e controlando os riscos, sejam compensadas por tal.

A mudança das relações das empresas com os clientes na economia digital também pode gerar outros desafios. As regras tributárias atuais para alocação de receita entre diferentes partes da mesma multinacional requerem uma análise das funções desempenhadas e riscos assumidos. Isso levanta questões em relação a alguns negócios da economia digital e alguns modelos em que parte da criação de valor pode estar nas contribuições de usuários ou clientes numa jurisdição.²¹ Assim, o BEPS resguarda o reconhecimento de riscos que, pela sua essência, são sustentados pelo grupo de empresas multinacionais como um conjunto e que, logo, não podem ser imediatamente imputados a uma única entidade.

Em qualquer parte, ouvimos assim falar que a revolução digital e a desmaterialização da economia estão em andamento. As nossas formas de trabalhar mudaram. A oferta e a

²¹ OCDE, 2014, p. 104, 267 [21]

procura de novos dados aumentaram devido ao crescimento da economia digital. *Google, Amazon, Facebook, Apple, Uber, Airbnb* e muitos outros gigantes digitais apareceram no mercado.

Conseqüentemente, oferta e procura são aliadas. *Uber* entre outros, tiveram um papel indispensável no aparecimento de novos tipos de transações. O consumidor passa a ter um papel importante no processo de criação de valor. A ponte entre este novo contexto digital e o valor da empresa está na gestão do conhecimento e reflete-se no capital intelectual, um conceito representado pelos ativos intangíveis.

Neste contexto em constante mutação, os bens físicos não são mais a principal fonte de criação de valor. Vejamos o exemplo da gigante *Google*. Em 2016, o valor de mercado do *Google*, ou seja o valor presente da criação de valor futuro esperado da empresa, alcançou 413,8 bilhões de dólares, enquanto o seu valor contábilístico baseado nas demonstrações financeiras somava apenas 139 milhões de dólares.

E o que uma divergência tão importante quanto esta pode fazer-nos pensar? Que talvez exista uma lacuna no instrumento de contabilização em relação à apreensão real e exata do valor presente na empresa. Uma disparidade tão relevante entre valor de mercado e valor contábilístico é evidente e tem um impacto direto nas demonstrações financeiras das empresas.

Vejamos outro exemplo, desta vez com o *Skype*. Em setembro de 2005, a empresa foi comprada pelo *eBay* por 2,6 bilhões porém o seu valor contábilístico atingiu apenas os 20 milhões. Portanto, poderemos indagar como pode ser explicada a avaliação do *Skype* de 2,6 bilhões de dólares?

O *Skype* foi criado em 2002, mas em setembro de 2005, detinha 54 milhões de usuários e cobertura global. Como o *eBay* planeava cobrar as ligações entre compradores e vendedores, a aquisição fazia sentido do ponto de vista do seu modelo de negócio. Todos os ativos foram reavaliados e novos foram reconhecidos, grande parte dos quais intangível, mas representavam apenas 280 milhões de dólares. Com a sua oferta de preço de 2,6 bilhões, o *eBay* teve que registrar um lucro de 2,3 bilhões de dólares, com base em fortes previsões. O lucro como podemos verificar é claramente intangível.

Mas em maio de 2011, a Microsoft adquiriu o *Skype* ao *eBay* por 8,5 bilhões. O *eBay* estava certo ao apostar nas previsões. É importante, no entanto, destacar o fato de que, infelizmente, o valor do lucro reconhecido como resultado de fusões e aquisições tornou-se bastante significativo em relação ao preço total da transação, especialmente porque poucos intangíveis identificáveis podem ser reconhecidos no processo de alocação.

Se considerarmos que a avaliação baseada em lucros económicos futuros é subjetiva demais e que não deve ser, nem pode ser, registada no balanço da empresa, a situação torna-se delicada. Isso significaria por exemplo que as PME's com modelos de negócios baseados em inovação tecnológica, digital e de serviços não serão capazes de representar os seus investimentos e a criação de riqueza em termos contabilísticos.

Todos os setores são impactados pelos novos mecanismos intermediários resultantes da transformação digital. A computação em nuvem, o *big data*, entre outros, reorganizaram o cenário das transações comerciais. Se permanece discutível se essas transformações desempenham algum papel no processo de reconhecimento de ativos intangíveis, é vital que sejam reconhecidos para fornecer aos acionistas e investidores uma imagem justa do valor da empresa, e posteriormente, respetiva tributação.

Capítulo II – Nova Temática do Estabelecimento Estável

i. A Controversa

A definição de Estabelecimento Estável é uma das mais contraditórias e de maior discussão no mundo da Fiscalidade.

É inegável que a globalização assume um papel principal nessa evolução. As ditas formas tradicionais de indústria e negócio alteram-se a um ritmo avassalador, o que significa que as leis fiscais têm de acompanhar esse progresso.²² Com tudo isto, a principal consequência é que o Estado de origem perde receitas que sente serem suas e a igualdade entre modelos de negócios ditos tradicionais e digitais é submetida a uma pressão constante.

Há muito que se reconhece que as possibilidades criadas pelos desenvolvimentos das TIC podem fazer com que as empresas possam ter um amplo envolvimento na economia de outro estado sem terem de manter uma presença física no mesmo.²³

Este segundo capítulo pretende transmitir uma visão geral sobre as razões pelas quais o conceito de EE se encontra desatualizado para a tributação das empresas digitais e por isso tem de ser adaptado a esta nova realidade. Iremos também, como forma de enquadrar esta realidade desajustada do EE, primeiramente pormenorizar quais as características dos negócios digitais.

ii. A Economia Digital

Don Tapscott foi a primeira pessoa a utilizar a expressão economia digital no seu best-seller de 1995 – “*The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*”, e desde então tem crescido a uma velocidade extraordinária e em pleno século XXI tornou-se o pilar das transações comerciais e atividades económicas a nível mundial, graças à difusão das TIC.

²² NABAIS, José Casalta. Introdução ao Direito Fiscal das Empresas,...ps.84-85 e p.91. [22]

²³ See Skaar (1991), p. 573 [23]

Hoje, mais de metade da população mundial tem acesso à internet. O digital é ecossistema jovem, dinâmico, de interfaces cada vez mais intuitivos, vastas redes de audiência, um meio totalmente novo para publicidade e um suprimento ilimitado de conteúdo. Tudo isto que levou ao culminar da conexão entre consumidores e empresas.

(a) Características dos Negócios Digitais

(i) Mobilidade

O desenvolvimento e a exploração de intangíveis é uma característica fundamental da economia digital. Este investimento e desenvolvimento de intangíveis é um dos principais contribuidores para a criação de valor e crescimento económico para empresas na economia digital.²⁴

Os avanços nas *TIC* e o aumento da conectividade que caracteriza a rede digital significa que os usuários são cada vez mais capazes de exercer atividades comerciais remotamente. Um impacto dessas mudanças tem sido a expansão da capacidade de estar ligada a mercados, o que aumentou substancialmente a capacidade de fornecer esses bens e serviços além-fronteiras.²⁵

A mobilidade é a base do sucesso das redes sociais e, inclusive, o êxito das vendas por meio delas é a prova disso. As pessoas querem estar próximas umas das outras e também das marcas que admiram, podendo assim manifestar as suas opiniões. Conquistar espaço nas redes sociais é fruto da construção de uma proximidade com as pessoas que estão diariamente conectadas. O benefício de desenvolver a interação, respondendo a dúvidas e comentários, é a aquisição de uma maior informação do público-alvo. E conhecê-lo significa perceber tendências, identificar oportunidades, corrigir erros e implementar melhorias.²⁶

Se pensarmos na expansão da mobilidade digital torna-se mais nítido a necessidade de as empresas se adaptarem. Estas devem estar acessíveis em vários dispositivos e, principalmente, fomentarem a gestão das funções corporativas à distância.

²⁴ BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report , pg. 65 pt. 152 [24]

²⁵ BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report , pg. 65 pt. 153 [25]

²⁶ Renata Almeida, “Tudo o que precisa saber sobre Negócios Digitais”, Julho de 2018 [26]

(ii) Confiança na Rede Virtual

É comum na economia digital as empresas reunirem dados sobre clientes, usuários, fornecedores e operações. Embora as empresas sempre tenham usado informações sobre interações com os clientes para melhorar as suas ofertas de negócios, tecnologias digitais, a mudança para a “*cultura*” interativa aumentou muito a capacidade de uma empresa se alavancar e monetizar tais atividades. Como resultado, os dados reunidos de clientes e usuários aumentaram em importância em certas empresas da economia digital.²⁷

O mercado está sempre em mutação e o marketing digital assume uma elevada importância na forma de trabalhar e lidar com os novos consumidores. Assim, é necessário que as equipas sejam cada vez mais responsáveis e planeiem de forma definida os diferentes objetivos. Com o digital, as empresas de marketing desfrutam de selos de qualificação e parcerias com grandes empresas e redes digitais, nomeadamente o *Google Partner*, *RD Station Partner*, que fortalecem a qualidade do serviço e sobretudo a confiança dos clientes. O digital chegou às diversas empresas realizando mudanças e modernizando padrões existentes, e assim dar mais conforto e segurança.

A Era do Digital, cada vez mais as pessoas têm menos tempo para realizar compras de forma presencial, por isso estas novas tecnologias surgem para auxiliar na vida ativa e de mudança que estamos a viver. Para que tudo se realize com segurança, é necessário um sistema de autorregulação de confiança *online*.

Ter confiança nos serviços *online* oferece todo um acréscimo da segurança por parte dos consumidores no comércio eletrónico e na publicidade interativa. Oferece não só benefícios aos usuários e consumidores, mas também à indústria responsável para que através da sua adesão ao sistema, possa mostrar o seu compromisso ético com a sociedade e acabar assim com a desconfiança que possam ter os consumidores nas novas tecnologias.

(iii) Efeitos de Rede

Um dos segredos por detrás do rápido crescimento de *startups* é algo conhecido como efeito de Rede, que caracteriza o efeito positivo de se ter um novo usuário a utilizar

²⁷ BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report , pg. 68 pt. 164 [27]

determinado serviço ou produto. Quando um efeito de rede está presente, o valor e utilidade de um serviço ou produto aumenta quanto mais pessoas fazem uso dele.²⁸

Os efeitos de redes referem-se ao fato de que as decisões dos usuários podem ter um impacto direto no benefício recebido por outros usuários. Estes efeitos de rede são uma característica importante de muitas empresas no mercado digital. Efeitos de rede são vistos sempre que a compatibilidade com outros usuários é importante, mesmo quando o objetivo principal de uma determinada tecnologia pode não ser interagir com outras.²⁹

Atualmente, todos os consumidores estão na internet, e é através desta plataforma que procuram informar-se sobre os produtos/ serviços antes de os adquirir, analisando experiências de outros clientes, bem como procuram conhecer detalhes para que tenham maior conforto na compra.

O exemplo mais fácil de relacionar ao efeito de rede é o telefone. Quanto mais pessoas o usam, mais vantajoso é a sua utilidade, pois pode-se comunicar com uma quantidade de pessoas cada vez maior. Se apenas algumas pessoas fizessem uso da rede telefónica, esta não seria muito útil, uma vez que não era utilizado por uma grande massa.

O mesmo efeito de rede que fez o telefone um fenómeno mundial, também transformou o *Facebook* de um pequeno *site* criado por estudantes de uma universidade americana numa das maiores empresas mundiais, avaliada em milhões de dólares. Se fôssemos criar uma conta de *Facebook*, e nenhum amigo estivesse lá, esta rede social seria de pouca ou nenhuma utilidade e estaria condenada ao fracasso. Porém, quanto mais pessoas se juntam à rede, mais útil a plataforma de torna e conseqüentemente atrai mais pessoas dispostas a utilizá-la.

A base de uma *startup* é ser capaz de posicionar o seu produto ou serviço de forma a favorecer algum tipo de efeito de rede, de forma a que a cada novo usuário da rede haja uma melhoria da vida de quem já a usa e dos que a virão a usar no futuro.

²⁸ "Openimob. (18 de Novembro de 2018). Obtido de <https://openimob.com/blog/index.php/2018/11/13/efeito-de-rede-nas-startups/> [28]

²⁹ BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report , pg. 71 pt. 170 [29]

O mesmo efeito que ajudou o *Facebook*, está também presente nas novas empresas que surgem nomeadamente o *Airbnb* ou a *Uber*, que se tornaram também hoje em gigantes de tecnologia. Suponhamos o *Uber*, na sua fase inicial. A plataforma detinha poucos carros e poucos passageiros cadastrados, não apresentando grandes vantagens nem para os passageiros (que encontravam poucos carros), nem para os motoristas (que encontravam poucos passageiros). Mas, à medida que o número de participantes da plataforma aumentou, criou-se uma associação virtuosa, onde havia cada vez mais passageiros a juntar-se à plataforma devido à alta disponibilidade de carros, e vice-versa. A esse efeito chamamos de Efeito Rede, ou seja, o aumento exponencial da percepção de valor de uma plataforma, por seus participantes, devido à grande quantidade de produtores e consumidores de bens, produtos e serviços.

E é este segredo de *feedack*, onde a experiência de uma pessoa melhora a da outra, que é um dos grandes alicerces do crescimento extraordinário das empresas de tecnologia.

(iv) Tendência para o Monopólio

Baseado na economia, diz-se que há a presença de um monopólio quando uma empresa detém o poder sobre a forma como vende os seus produtos ou serviços e que determina assim o caminho a ser trilhado pelo mercado, e dos consumidores do mesmo. O efeito do monopólio é a proliferação de obstáculos a novos concorrentes, uma imposição de política de preços que será sempre proveitosa para a empresa monopolista e claro a falta de concorrência direta, o que faz com que os produtos e serviços bem como a qualidade dos mesmos não sejam postos em causa.

Em alguns mercados, particularmente onde uma empresa é o primeiro ator a ganhar força, os efeitos de rede combinados com baixos custos incrementais podem permitir uma empresa alcançar uma posição dominante em muito pouco tempo. Esta capacidade de ganhar tração pode ser melhorada quando uma patente ou outro direito de propriedade intelectual concede a um concorrente o poder exclusivo de explorar uma inovação particular num mercado próprio.³⁰

³⁰ BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report , pg. 73 pt. 178 [30]

No passado ano de 2018, a União Europeia multou a gigante Google em mais de €4.3 bilhões de euros por razões ligadas a práticas anti competitivas relacionadas ao sistema *Android* para os telemóveis.

Devido à conjectura do que vimos anteriormente, os Efeitos de rede, estas empresas digitais tendem ao monopólio. Sejam serviços de procura de produtos, redes sociais, ou aplicativos, quanto mais usuários tiverem, mais uteis se tornam. Quanto maior se torna, melhor fica, atrai mais pessoas e assim a preocupação com a concorrência é menor. Nasce assim, na era digital, um “novo” tipo de monopólio. Mas o tema do Monopólio Digital já não é assim tão novo. Podemos lembrar o caso da *Microsoft* e do seu programa *Windows*, que foi durante muito tempo o sistema operacional mais usado ao redor do planeta e que sofreu por isso várias acusações de monopólio por aglomerar o seu navegador ao sistema, não permitindo aos seus usuários poder de escolha.

O método monopolista começa através das aquisições. O caso da gigante *Google* vem ao longo dos anos fazendo uso do seu grande poder económico para adquirir *startups* que permite aumentar o seu poder e influência sobre outros mercados. É o caso do próprio *Android* ou do *Youtube*. Por sua vez, a rede social *Facebook* compra para impedir que outra empresa alcance e cresça no ambiente social a ponto de começar a intimidar e o destronar. Foi o que aconteceu com o *WhatsApp* e *Instagram*. Como *SnapChat* recusou a venda, o *Facebook* reproduziu de imediato os principais recursos do adversário, colocando-os no *Instagram*, começando assim a abafar o concorrente.

A forma de monopólio do *Google*, é realizado através da maneira da exploração no motor de busca. Factualmente, dá relevância às suas próprias procuras especializadas, como de preços e lugares, barrando o acesso dos utilizadores a outros concorrentes. O *Yelp!*, uma das *startups* mais auspiciosas dos anos 2000, decresceu por ter desaparecido do *Google* - e este é outro fator pelo qual a empresa já foi multada na UE.

Por sua vez, o *Facebook* atua deteriorando as outras redes. Não permite que *links* sejam inseridos nas palavras, ao contrário do que acontece no resto da Internet e como deseja incentivar as conversas entre amigos, começou a passar menos *posts* com *links* externos. Mantém todos dentro da sua rede, no ambiente que fiscaliza e controla, e com um

sistema de publicidade próprio. E é a publicidade o elo de tudo, pois são empresas sustentadas por publicidade e que partilham informação.

O monopólio na Economia Digital está a ganhar cada vez mais importância, uma vez que alguns países querem limitar o acesso dos usuários do país a serviços digitais para estimular o crescimento de empresas que atuam no mercado digital nacional. A partir do momento que se comecem a criar políticas públicas de advertência à entrada e acesso a empresas nacionais digitais, podemos dizer que de facto, começa a haver um sério cenário de monopólio.

(v) Volatilidade

O progresso tecnológico levou a progressos na miniaturização e uma tendência de queda no custo do poder de computação. Além disso, nem um usuário final da Internet nem em muitos casos o provedor de serviços é obrigado a pagar um preço marginal pelo uso da rede. Estes combinados com aumento de desempenho e gastos de capital têm reduzido as barreiras à entrada de novas empresas baseadas na Internet. Esses fatores procuram incentivar a inovação e o constante desenvolvimento de novos modelos de negócio digitais.³¹

Embora haja a propensão ao monopólio, os mercados da economia digital são extremamente voláteis. Assim, o valor de uma empresa pode aumentar ou diminuir devido à alguma nova invenção ou à mudança dos hábitos dos consumidores. Os constantes preços baixos dos computadores e o acesso fácil à internet, ideias promissoras e pioneiras podem transformar-se rapidamente em produtos ou serviços comercializáveis. Logo, as empresas ditas dominantes no mercado digital, podem rapidamente deixar de o ser devido ao constante aparecimento de tecnologia mais competitiva. Este fator, complica a inalterável posição de empresas dominantes no mercado e por norma, desenrola-se na aquisição das novas ideias e *startups* pelos gigantes do mercado.

As razões principais apontadas para o aumento da volatilidade no presente ano no mercado são os modelos de negócio já consolidados, que não oferecem oportunidades

³¹ BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report , pg. 75 pt. 179 [31]

exponenciais de crescimento; e o momento político dos EUA. Quando existem incertezas, a volatilidades destes negócios dá-se em efeitos avalanche: os investidores são mais prudentes e há menos dinheiro disponível para empresas em estágios iniciais de crescimento.

O mercado das cripto moedas por exemplo, embora cada vez mais popular, ainda se encontra num estágio muito inicial de utilização pelo público em geral. É normal, que por este motivo exista inúmeros movimentos compradores e vendedores, que influenciam a cotação desses ativos. Neste sentido, é expectável que só haja um maior equilíbrio desses ativos quando estes forem tão populares quanto as cotações em bolsa e fizerem parte do dia-a-dia das pessoas.

iii. A Legislação em Vigor sobre o Estabelecimento Estável

a. Ação 7 do Modelo da OCDE

A constante dificuldade em abarcar a economia digital com a restante economia, tem um peso significativo na fiscalidade. Esta constante problematização em redor dos desafios fiscais, tem sido tema de debate entre os países dos G20 e da OCDE. Neste sentido, a OCDE publicou, em 12 de fevereiro de 2013, um plano de ação denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”- Erosão de base e transferência de lucros - BEPS - no qual através de 15 ações, desenvolve a preocupação com a erosão das bases tributárias dos Países-membros e a necessidade de adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional.³²

*“O sujeito passivo organiza as suas atividades com o propósito de vincular os seus rendimentos, a sua atividade, o seu estatuto jurídico (residência ou nacionalidade) a determinada jurisdição tributária, com o propósito último de alcançar um regime tributário mais favorável.”*³³

De acordo com o artigo 7 do Modelo Convenção da OCDE, os lucros das empresas de empresas multinacionais serão tributados apenas no estado de residência, a menos que o negócio seja realizado por meio de um estabelecimento estável. Isto significa que os

³² https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps#cite_note-3 – consultado em 04 de Dezembro de 2018 [32]

³³ ABREU, José Carlos. A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis, 2012 p.130. [33]

tratados fiscais baseados na Convenção geralmente atribuem o direito de tributar aos lucros das empresas ao estado residente, constituindo o estabelecimento estável uma importante exceção a essa regra.

O projeto de discussão pública sobre a Ação 7 – *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Discussion draft)*, iniciado em 21 de Janeiro de 2015, visa fomentar a discussão relativa à definição de estabelecimento estável (“EE”) no sentido de prevenir que a existência deste seja artificialmente evitada. O referido relatório contém assim, sugestões de mudança ao Artigo 5.º da Convenção Modelo OCDE.

b. O Conceito de Estabelecimento Estável pelo Modelo da OCDE – artigo 5

Os critérios utilizados para a definição de EE são os que vêm descritos na Modelo Convenção da OCDE para a dupla tributação de Rendimento no seu artigo 5º. Para efeitos da Convenção, a expressão EE *“significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade”*.

O termo “local fixo de negócios” pode ser dividido em dois critérios. Primeiro, deve haver um “local de negócios”. Em segundo lugar, este local de trabalho deve ser “fixo”, tanto em termos de um ponto geográfico no mapa, quanto em termos de permanência.³⁴

Cada vez mais as empresas desejam alargar-se em procura de outros mercados e por isso, são muitas as que obtém rendimentos num país diferente daquele onde está localizada a sua sede. Para conseguir tributar os rendimentos nesta situação tão específica, o legislador teve de definir um critério próprio, que considera a organização empresarial além da sua sede e da direção, tendo sido por essa razão estipulado o critério do estabelecimento estável.

Tendo como base a definição da Convenção Modelo da OCDE, no artigo 5.º, o seu n.º 1 transmite-nos a regra geral para haver a existência ou não de um EE, e que para que tal se comprove devemos estar na presença de três requisitos cumulativos, que são eles:

³⁴ OECD (2014) [34]

1. Existência de uma instalação , isto é, a existência de um local onde a empresa exerce as suas atividades. Logo, aqui a existência de instalação é concebida tendo por base a existência de um “objeto” ou local físico;
2. A instalação deve ser fixa, ou seja, estar localizada num determinado local e ter um certo grau de permanência, revelando aqui duas vertentes : a permanência temporal, ou seja estar presente durante um período de tempo, que normalmente, como conta do parágrafo nº 5 do artigo 5º, é de um mínimo de 6 meses e o caráter de permanência geográfico onde tem de haver uma interligação entre um território e uma instalação física. Aqui, já é interessante observar que são antecipados algumas situações que não encaixam no conceito de EE mas que na prática depois acabam por o ser.
3. É necessário, que através desta instalação fixa, seja executada total ou parcialmente uma ou várias atividades da empresa, o que significa que o pessoal que faz parte da empresa e dela depende, normalmente, exerce a atividade da empresa no Estado onde se encontra a instalação física. Quando é referido o requisito de ser “fixo”, pretende-se mostrar que a instalação deve ter um caráter de certa permanência num determinado local.

iv. O Plano BEPS – Ações 1 e 7 - Propostas para a Mudança ao Artigo 5 da Modelo Convenção da OCDE

a. O Plano BEPS

A constante problematização em redor dos desafios fiscais, tem sido tema de debate entre os países dos G20 e da OCDE. Neste sentido, a OCDE publicou, em 12 de fevereiro de 2013, um plano de ação denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”- Erosão de base e transferência de lucros- BEPS - no qual desenvolve a preocupação com a erosão das bases tributárias dos Países-membros e a necessidade de adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional.³⁵

Consciencializados de que a economia digital não pode ser separada do resto da economia, ainda que se esteja a tornar uma economia de si mesma dado as suas especificidades, é claramente detetável que algumas características da economia digital

³⁵ Ibidem [35]

podem agravar os riscos de erosão e Transferência de Lucros para fins tributários ou a dispersão de negócios multilaterais.

b. Ação 1 e Ação 7 do Plano BEPS

No decurso do projeto BEPS, a OCDE definiu as ações para a tributação do digital na sua “Ação 1”. Concluiu-se que os negócios digitais constituem oportunidade para planejar novos impostos e que traz sobretudo desafios para o sistema fiscal. O ponto 1 do Plano BEPS, reflete os desafios impostos pelo digital e abre questões se as regras ditas como tradicionais da fiscalidade são suficientes para responder a este novo tipo de comércio, ao mesmo tempo que tenta averiguar novas formas de criar valor com o acelerado crescimento da tecnologia.

A ação 7 do Plano BEPS foca-se sobretudo em evitar o estado do EE por situações motivadas por impostos. Esta ação procura, especificamente, ampliar a definição de EE contida no artigo 5 da OCDE.

c. Alteração ao Artigo 5 – Novo Conceito de Estabelecimento Estável

A presença física é uma exigência para a recolha do imposto sobre os lucros das empresas no estado da Fonte. Ao longo dos pontos seguintes, será abordada a temática pela qual o atual conceito de EE está desatualizado.

A internet é utilizada por mais de 332 milhões de pessoas em todo o mundo e é hoje a ferramentas mais desenvolvida e usada para meios de comunicação e comércio. O constante crescimento do comércio *online* levanta questões sobre a recolha dos impostos das transações efetuadas, tendo sempre presente que é necessário respeitar as leis fiscais de cada país. Neste sentido, o desfecho tem de passar pelo ajuste dos conceitos e das regras tributárias. É por isso importante redefinir o conceito de Estabelecimento Estável, que *“exige a presença de uma ligação física a um determinado território, fazendo assim depender a sua existência precisamente da característica mais marcante do comércio eletrónico - a inexistência física.”*³⁶

³⁶ Ibidem [36]

Na sua Ação 1 a OCDE discutiu várias opções para alterar a definição de um EE para abordar os desafios fiscais mais amplos que culminou na Ação 7. A ação 7 do Plano BEPS foca no desenvolvimento de alterações à definição de EE para combater as estruturas artificiais e a transferência de lucros, alinhando assim a tributação com a localização das atividades económicas. Assim as exceções ao conceito de EE no artigo 5 da Modelo da OCDE foram alteradas, numa tentativa de que a presença digital no mercado seja mais significativa fugindo assim ao antigo critério do EE que se baseava sobretudo na presença física.

a. Alterações da alínea nº4 do artigo 5º

A disposição do artigo 5, nº 4 as isenções específicas para qualquer atividade que possa criar um EE. As isenções específicas estão relacionadas ao “armazenamento, exibição ou entrega” de bens ou à coleta de informações.³⁷ No entanto, outras atividades que podem ser consideradas “de caráter preparatório ou auxiliar” também estão isentas da criação de um EE.³⁸

Com estas mudanças de negócio, as atividades descritas nas alíneas (a) a (d) do n.º 4, uma função que antes era considerada como auxiliar, pode constituir um EE, caso a infraestrutura logística seja essencial ao modelo de negócio, caso verificado nos negócios eletrónicos. A proposta da OCDE implica mudar a redação do artigo 5, nº4 e acrescentar a condição de que as atividades mencionadas sejam apenas isentas do estatuto de EE, desde que sejam de fato “de caráter preparatório e auxiliar”. Por exemplo, uma empresa que fornece serviços de bijuteria pode ter um *site* que exiba preços e disponibilidade. O *site* provavelmente constituiria uma medida auxiliar nos termos do artigo 5, nº4. Nos modelos de negócios digitais, no entanto, é improvável que um servidor possa ser caracterizado como uma mera medida auxiliar.³⁹ Um servidor pertencente a uma empresa estrangeira poderia claramente atingir o limite do EE do artigo 5.

³⁷ OECD, Article 5 (4) a) to d) [37]

³⁸ Ibidem, Artigo 5, nº4 e) [38]

³⁹ OECD (2014), C(5) pp. 26-27 [39]

b. Alterações da alínea nº5 do artigo 5º

Esta alínea falamos da figura do Agente. Um agente é aquele que trabalha para uma empresa vendendo produtos da mesma diretamente a empresas e estabelecimentos que lhe podem interessar. A regra do agente permite que um EE exista mesmo que não exista um “local fixo de negócios”, conforme exigido no nº 1. Tal EE existirá se o agente “habitualmente exercer” um direito de concluir contratos em nome da empresa estrangeira.⁴⁰

No contexto da era digital, uma empresa pode vender os seus produtos através de um agente para gerar mais vendas e angariar clientes. O pedido pode então ser enviado diretamente para uma casa de recolha que envia os produtos para o cliente e onde o contrato é aprovado pela empresa⁴¹ ou pode ser concluído diretamente com a empresa por meio de uma página da Web. Sob o atual artigo 5, nº 5 este modelo operacional não criaria um EE no estado de mercado para a empresa.

Por outras palavras, o agente pode persuadir o cliente a comprar a uma empresa, negociando as condições do contrato e, portanto, desempenhando um papel importante na realização da venda, sem criar um EE para a empresa. Como o agente não possui os produtos, ele não obterá lucros de vendas, mas receberá remuneração pelo trabalho.⁴² Os lucros das vendas não serão, portanto, tributados no estado da fonte mas apenas a remuneração recebida pelo intermediário.

A análise proposta à disposição do artigo 5, nº5 dá exemplos sobre a aplicação da nova disposição aos modelos de negócios digitais. Esclarece que, quando uma empresa subsidiária assume a tarefa de convencer os clientes a celebrar contratos com a empresa e subsequentemente os orienta a celebrar o contrato *online*, diretamente com a empresa, eles têm o papel principal que leva à conclusão desse contrato. Desta forma, e uma vez que os agentes não possuem poderes para realizar contratos em nome das empresas proprietárias de páginas Web, não podem ser consideradas como seus agentes dependentes, logo não podem constituir um EE destas.

⁴⁰ OECD (2014), Article 5 (5) [40]

⁴¹ BEPS Action 7 (2015), p. 19 [41]

⁴² BEPS Action 7 (2015), p. 15 [42]

c. Adicionar uma alínea ao artigo 5

O artigo 5, nº 4 f) diz que o EE não compreende “*uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e)*”.⁴³ Ou seja, a alínea f) trata da situação em que uma empresa atua em múltiplos locais de negócios fixos exceto se os locais de negócios estão separados em termos de organização e localização, eles poderiam ser agregados para constituir um EE, desde que a atividade geral não seja de “caráter preparatório ou auxiliar”.

Tenhamos como exemplo que a empresa A, que reside no país 1, produz e vende artigos. Possui e controla uma subsidiária no país 2, a que denominaremos de empresa B. A empresa B possui uma loja onde vende os artigos adquiridos da empresa A.

A empresa A possui um armazém no país 2 onde armazena artigos que são posteriormente vendidos pela empresa B na sua loja. Quando um cliente compra um artigo da loja da empresa B, os funcionários da empresa B obtêm o item do armazém. A empresa B torna-se a proprietária do artigo quando o item sair do armazém. O armazém é gerado digitalmente, onde regista o stock e solicita o reabastecimento quando necessário, não deixando funções de gestão do país 2 (que poderia, de outra forma, dar origem a um EE).⁴⁴

Embora o armazém seja claramente parte de uma operação comercial coesa no país 2, a atividade que ocorre no armazém não está a ser tributada no país 2. Isso é possível pelo artigo 5, nº 4 especificamente isentando a atividade do armazém de criar um EE para a Empresa A no país 2.

É neste sentido que para evitar a evasão do EE através da divisão de funções entre empresas de um mesmo grupo, a OCDE propõe adicionar um novo parágrafo ao artigo 5. Este novo parágrafo determinará que empresa profundamente relacionada e que se envolvam em atividades de comércio que, na realidade, constituam operação coesa de negócios no estado, um EE ainda poderia existir, mesmo que a atividade individual de cada entidade jurídica possa constituir apenas uma medida “auxiliar ou preparatória”.

⁴³ Ibidem [43]

⁴⁴ BEPS Action 7 (2015), p. 41 [44]

De acordo com a nova alínea proposto ao Modelo da Convenção da OCDE, as empresas profundamente relacionadas e aplicado à situação descrita acima as operações agregadas de ambas as empresas A e B teriam que ser avaliadas para ver se toda a operação poderia ser considerada “preparatória ou auxiliar” de acordo com o nº4 do artigo 5. Como a operação provavelmente será considerada geograficamente ou economicamente coerente, a Empresa A criará um EE no país 2 sob o novo parágrafo proposto.

v. Estabelecimento Estável Virtual

A ideia de alterar a definição de EE para um conceito que se integre melhor na realidade da economia de hoje não é uma abordagem totalmente nova. No mundo dos negócios digitais é importante redefinir o conceito de Estabelecimento Estável, que “*exige a presença de uma ligação física a um determinado território, fazendo assim depender a sua existência precisamente da característica mais marcante do comércio eletrónico - a inexistência física.*”⁴⁵

A principal ideia é desenvolver um conceito que adicione características ao tradicional EE mas que agora inclua formas de tributar os negócios sempre que não exista essa presença física.

O desenvolvimento de medidas baseadas num negócio maioritariamente digital foi discutido na ação 1 do BEPS. O conceito passa por responder às questões das empresas que tem um modelo de negócio completamente digital e desmaterializado teriam um EE se a empresa tiver uma presença digital significativa no mercado do país.

Assim, o novo conceito de estabelecimento estável virtual e ação7 do BEPS pressupõe que:

- Negócios e serviços completamente digitais
- Não haja presença física exceto através de *websites* ou outros meios de TIC
- Os serviços são feitos unicamente através de Internet ou via *Skype*
- Pagamentos feitos por via eletrónica
- A residência ou localização física do vendedor não influenciam o consumidor
- O uso do bem ou serviço digital não requer presença física ou o envolvimento de um produto físico que não seja um computador, dispositivo móvel ou outras ferramentas de TIC⁴⁶

⁴⁵ Teixeira, Glória; Rodrigues, Abílio - “A tributação do comércio eletrónico: novos desafios” [45]

⁴⁶ OCDE (2014) [46]

Capítulo III - Como Tributar a Economia Digital

i. Introdução

Na Era em que transformação dos negócios *online* não tem precedentes, tributar a economia digital tem sido um dos principais tópicos na agenda de fiscalidade a nível mundial. Várias são as propostas, de nível regional e nacional, até aos maiores governos à volta do globo que se têm feito ouvir acerca deste tópico.

Algumas sugestões são mais radicais do que outras e passam sobretudo por mudança ao conceito do EE ou ainda expandir o artigo 5 da Convenção da OCDE ou outras que defendem em abandonar a ideia da conexão entre o mercado e as empresas que obtém lucros nele, como visto anteriormente. O ICC – *International Chamber of Commerce*- é um dos exemplos que apoia uma abordagem harmonizada para assegurar que as regras tributárias internacionais permaneçam relevantes e aplicáveis numa economia global cada vez mais digitalizada e defende a opinião de que quaisquer medidas devem procurar um alinhamento com os esforços globais.⁴⁷

Este capítulo procura assim analisar as diferentes abordagens e matérias disposta no projeto BEPS, da mesma maneira que analisar algumas propostas alternativas que tem vindo a ser apresentadas.

ii. Presença Económica Significativa

A Economia Digital revolucionou a forma de negócio e fez com que a presença física em determinado território não seja “obrigatória”, já que estes negócios se fazem recorrendo ao uso da Internet, logo pode ser feito em qualquer parte do mundo à distância de um *click*. Aqui reside uma das problemáticas existentes, já que a OCDE diz que para que haja tributação é necessário existir a presença física de uma empresa através da existência de um EE. Face a esta nova realidade, e segundo a OCDE, uma solução viável para esta problemática, será conceder ao Estado da fonte dos rendimentos o poder de tributar, e criar um novo elemento entre os dois denominado de “presença económica significativa”.

A presença económica significativa fundamenta-se na “presença tributável” da empresa não residente pois ela detém no país uma elevada atividade de negócios de forma permanente e ativa ainda que esses sejam feitos virtualmente. Assim, apesar de não haver a existência física de um EE, o país da Fonte pode tributar o país não residente devido à sua presença significativa na economia do país.

Mas, apesar disto, é necessário definir critérios mais específicos para determinar quando estamos diante de uma presença económica significativa. Assim, um dos critérios tem por base a receita que é gerada no país, aquilo que é denominado por *revenue-based factor*. Com base na receita, deveria ser assim estabelecido um valor mínimo, sendo que o mesmo deve ser elevado para ser justificativo ser tributado e de facto se verificar que pelo avultado volume de receita a empresa não residente possui uma presença significativa no Estado da Fonte, neste caso as receitas anuais da entidade em causa devem exceder, no Estado-Membro da presença digital, € 7.000.000. Como modelos de negócios digitais, devia ser imposto um modelo no país que averiguasse corretamente qual o nível de atividade e receita de cada empresa que faz negócios digitais.

Outro critério plausível de verificar a presença económica será verificar o grau de modelação ao país da fonte ou seja, averiguar os fatores digitais da empresa. Estes fatores digitais estão ligados ao domínio local, por exemplo a mesma empresa ter um site mas dependendo do país a terminação será *.pt* (Portugal) ou *.es* (Espanha), bem como realizarem os preços tendo em conta a moeda do país, e realização de site também na língua materna do Estado da Fonte. O número de utilizadores anual dos serviços

digitais prestados pela entidade em causa no Estado-Membro da presença digital ser superior a 100.000.

Um outro critério tem como base todos os elementos ligados ao consumidor, ou seja, o usuário da plataforma digital. Qualquer plataforma para realização de compras ou determinado serviço pede aos seus utilizadores para se registarem e concordarem com termos de utilização dos mesmos. Assim, através dos dados coletados nomeadamente origem do consumidor, ou número de vezes que faz compras *online* nessa plataforma seriam critérios relevantes e auxiliares neste processo de presença económica significativa. O número de contratos de prestação de serviços digitais celebrados anualmente pela entidade em causa no Estado-Membro da presença digital ser superior a 3000.

Assim, a presença destes critérios, os quais muitas vezes podem ser usados cumulativamente, evidenciarão a presença económica significativa de determinada empresa num país, pois esta deve participar ativamente na vida económica do Estado Fonte.

Pelas palavras do disposto no Plano BEPS: *“Se uma empresa não residente gera receitas brutas acima do limite de transações com clientes no país, concluídas eletronicamente por meio de uma plataforma digital o cliente é obrigado a criar uma conta personalizada e utilizar as opções de pagamento locais oferecidas no site para executar a compra, pode-se considerar que existe uma ligação entre a receita gerada país e os fatores digitais e / ou baseados no utilizador, evidenciando uma presença económica significativa país”*.

Assim, podemos verificar que este novo modelo de presença económica serve de alternativa ao EE, sendo que o regime deve se aproximar o mais possível deste para a tributação da matéria coletável.

A tributação da economia digital tem de ser feita de uma forma imparcial e correta para não afetar empresas. Se a empresa não residente tem um papel ativo na economia do Estado da Fonte, e como a internet não conhece barreiras, deve ser tributado aqui neste Estado, pois é dele que retém proveitos. Penso por isso, que não importa o local onde está instalado o servidor mas sim onde ele vai buscar os seus rendimentos, alocando aqui mais uma vez o princípio da presença económica ativa. Ao mesmo tempo,

devemos ter em atenção em analisar o artigo 5 referente ao EE, referente à presença física no país, sendo que como estamos na economia digital, e concordando com as propostas feitas, ampliar o conceito de EE e alia-lo a este novo elemento de conexão, de uma realidade Virtual, sem haver a necessidade de uma mudança drástica que dificulte este processo, criando assim uma EE Virtual que embora não palpável, pertence a uma empresa que vende serviços digitais que são consumidos e comercializados, através da conexão à Internet.

Logo, como a Internet pode ser acedida em qualquer parte do mundo, deve-se considerar que a empresa não residente está a exercer a sua atividade num Estado tendo em conta que é esse o país do consumidor. Assim, desde que verificada a presença económica significativa da empresa não residente e por alienação a presença de Estabelecimento Estável no Estado da fonte, este pode tributar a empresa estrangeira, devendo também ser tomados cuidados para evitar posteriormente a dupla tributação. Apesar de podermos continuar a assistir a uma erosão de base tributável, facto que o BEPS tenta combater, o facto é que este já é um problema da dita economia tradicional, pelo que o foco é de facto tributar a economia digital adotando-se assim um novo conceito de Estabelecimento Estável.

Tal como referido, entendo também que e após identificados os novos elementos de conexão, a empresa não residente pode criar um registo e apresenta-lo à AT do Estado da Fonte para que se possa fazer a recolha posterior do imposto. A responsabilidade de verificação das transações financeiras ficaria a cargo das entidades bancárias do país Estado da Fonte para agilizar processos. Paralelamente, é importante verificar se as empresas digitais não residentes bem como as residentes têm o mesmo tipo de tratamento fiscal para não se incorrer com o princípio da neutralidade fiscal.

A tributação é feita pelo regime de tributação na fonte ou caso a empresa não queira declarar o seu rendimento, a entidade responsável pela angariação do dinheiro fará a retenção consoante a receita da empresa. Isto assegura assim, que tanto empresas residentes como não residentes, digitais ou não, têm o mesmo tratamento fiscal. Assim, se tanto estado da fonte como de residência concordarem com este termos esta pode ser muito bem a meu ver uma solução a aplicar.

Não obstante, não podemos esquecer que apesar destes elementos de conexão estarem verificados, pode mesmo assim surgir alguns problemas, nomeadamente tendo em conta o IP do site (.br ou .pt ou .es), uma vez que apesar de acederem a estes sites pode não corresponder verdadeiramente à localização do utilizador. Neste sentido, para se verificar verdadeira o lugar da tributação da fonte de rendimento, poderá ser solicitado ao consumidor que faça uso do seu Cartão de cidadão.

Nos últimos meses, a Comissão Europeia e o Reino Unido anunciaram o seu apoio a uma *Equalisation Levy* como uma medida provisória, enquanto uma solução mais permanente está a ser explorada na OCDE. Isso destina-se, em parte, a pressionar a OCDE a encontrar uma solução para o problema. O *Equalisation Levy* permitiria ao Estado da Fonte tributar a empresa não residente que tenha uma presença economicamente significativa, aliando-se estes dois elementos de conexão, que conjugados terão maior sucesso pois só assim se podem evitar encargos excessivos tanto para empresas como para o Estado.

Neste sentido, tal como o imposto retido na fonte onde a base tributável é a receita bruta, o mesmo ocorre no *Equalisation Levy* e com ainda maior evidência. O plano BEPS, na sua ação 1 não define com clareza todos os componentes deste imposto, mas dá sugestões de como pode ser aplicado.

Assim, por exemplo na tentativa de tributar as transações realizadas à distância, uma solução é incidir sobre o número total de contratos que são realizados *on-line*. O imposto deverá assim ser aplicado ao valor bruto dos bens ou serviços fornecidos por empresas não residentes a clientes num determinado Estado e a sua cobrança poderá ser assegurada através de um sistema de registo simplificado ou através de intermediários locais.⁴⁸

Outra das formas, é através da quantidade de pessoas inscritas na plataforma. Neste caso, poderá ser imposta uma taxa sobre os dados recolhidos junto destes dentro de um país. Assim, poderia haver a existência de uma taxa indexada ao número médio dos utilizadores que se encontram registados, no entanto esta via apresenta dificuldades, a começar pela dificuldade no cálculo dos utilizadores existentes. Do mesmo modo, a OCDE refere que as empresas não residentes que forem tributadas por retenção na fonte, não devem ser-lhes aplicadas o *Equalisation Levy*.

⁴⁸ Ibidem

A Índia foi o primeiro país que decidiu implementar esta proposta dada pela OCDE, na sua Ação 1 do Plano BEPS. O imposto de equiparação foi incluído nas alterações à Lei das Finanças⁴⁹, entrando em vigor em 1 de Junho de 2016. Esta adoção desta novidade legislativa por parte da Índia, surge como alternativa de equiparar a tributação entre residentes e não residentes nos negócios *online*. Como o próprio nome indica – *equalization* – pretende garantir um regime de neutralidade fiscal entre os negócios digitais e os negócios ditos tradicionais.

A Índia para aplicar este modelo de imposto, definiu um imposto de equalização de 6% para os serviços digitais e restrito a operações B2B. O imposto não é executado a empresas não residentes que possuem EE na Índia, já que para quem detém, é tributado consoante a lei do EE. Este só é aplicado, se o valor exceder os 1500 dólares, cerca de €1300.

Assim, podemos verificar que este imposto de equalização é uma solução para que os Estados da Fonte tributem as empresas digitais não residentes com base na presença económica. No entanto, a sua introdução pode gerar diferenças entre empresas residentes e não residentes, além de criar um novo imposto sobre o rendimento, facto não aprovado pela OCDE já que esta incita que a economia digital não pode ser tratada de forma diferente da economia tradicional.

⁴⁹ *Finance Act 2016* (n.º 28 de 2016) (Republic of India, 2016). [49]

iii. Notas Conclusivas

Após a análise do que foi acima exposto, concordo que há uma urgente necessidade de criar regras para a tributação do comércio eletrónico, dado que é fácil de constatar que os critérios tradicionais de tributação estão mais do que obsoletos e logo é imperativo que se encontrem soluções para os problemas expostos. E, pensar o contrário, é não estar ciente dos riscos que incorre a atual tributação do digital.

Um dos graves problemas, que consigo evidenciar, é a problemática do EE. Forçar a todo o custo a permanência do conceito tradicional do mesmo, é adular a realidade virtual que hoje todos vivemos. Sou a favor de conservar o conceito de EE, para as situações que o mesmo funcione, pelo que o conceito é insuficiente para tudo o resto, sendo necessário procurar novas soluções, pois como verificado não se adequa ao comércio eletrónico.

Como entendido, o comércio eletrónico não necessita de uma presença física, pelo que é preciso avançar para uma certeza que se adapte à realidade virtual. Em relação à fonte, como vimos, o EE não se adapta à realidade virtual pois não há presença física para determinar o elemento a tributar. Não é de todo, um desfecho válido tentar descobrir algo físico num meio digital, e continuar a adaptar o conceito existente a esta nova realidade é adiar o problema da inaptidão do conceito.

Outra solução aqui apresentada é aplicação do conceito de EE ao comércio eletrónico defendendo uma ampliação para incluir a página web como agente, retirando a necessidade do agente ser uma pessoa. Referente à ampliação do conceito de agente, pelas razões que vim a alertar não concordo com esta disposição. Alterar constantemente o conceito de EE não me parece de toda a solução correta.

Outra das soluções apresentadas é a criação de um EE Virtual. No meu ponto de vista, penso que esta sim é uma hipótese viável. Esta pode ser realizada através daquilo que definem como uma presença económica significativa. Na minha opinião, esta é uma boa opção e de facto é necessário criar novo conceito mas sempre tendo em atenção que é importante que exista um equilíbrio entre as propostas que têm vindo a ser postas em cima da mesa e as diversas Entidades Fiscais.

Capítulo IV - Tributação do Comércio Eletrónico em sede de IVA

As novas regras e Alterações ao Regime

i. Introdução

A OCDE assume a missão de incentivar ações que contribuam para a prosperidade económica e social das pessoas em todo o mundo. Em 5 de dezembro de 2017, os Ministros das Finanças da UE chegaram a acordo sobre a aplicação das novas regras do IVA sobre o comércio eletrónico B2C na União Europeia. De acordo com as novas regras, o IVA deve ser pago à taxa do país de consumo. Uma vez que, em grande parte, os contribuintes continuarão a cobrar e a remeter o imposto no país do seu estabelecimento, o Estado-Membro de cobrança terá de pagar as receitas fiscais ao Estado-Membro de consumo.⁵⁰

Independente do país em que se esteja, pagar impostos nunca será uma atividade desejável. Porém, muitas empresas vão além disso e procuram formas pouco convencionais para evitar a tributação e a mais conhecida é a remessa de capitais para um paraíso fiscal.

Enquanto muitos paraísos fiscais são pequenas nações insulares, alguns membros da UE e a da OCDE também fornecem regimes fiscais preferenciais para determinadas atividades.⁵¹ Neste sentido, que a UE e a OCDE, têm estudado formas de reduzir a utilização dos *offshores* por parte das empresas da *BigTech*. Por exemplo, a Irlanda cobra uma taxa de 10% sobre o lucro dos contribuintes estrangeiros, e a Holanda concede um tratamento fiscal especial a centros de coordenação para atrair as gigantes internacionais ao seu território.

A Comissão Europeia publicou novas regras para simplificar o regime de IVA no comércio digital, e estas entrarão em definitiva aplicação a 1 de Janeiro de 2021. No entanto, já a partir do dia 1 de Janeiro do corrente ano, vários negócios puderam

⁵⁰Bopp, M. (07 de Dezembro de 2017). New EU VAT system for the digital economy as of 2019 and 2021. *Tax and Legal News* .50]

⁵¹ McLure.Jr, 2001 [51]

começar a beneficiar das novas medidas de simplificação de IVA e segundo a UE estas medidas simplificaram em mais de 95% os vários tipos de negócios.

O plano BEPS estabelece uma ampla gama de medidas, que incluem novos padrões mínimos, a revisão de padrões existentes, bem como abordagens gerais.⁵² O Plano de Ação da BEPS reiterou que os problemas de tributação das economias digitais surgem devido à separação artificial do lucro tributável das atividades pelas quais ele foi gerado, enquanto o imposto sobre valor agregado (IVA) pode ser coletado em suprimentos digitais remotos para dispensar empresas que participam de atividades isentas.⁵³

As novas regras entrarão em vigor em duas etapas distintas. A primeira que tem por base a aplicação do existente *Mini One Stop Shop* (MOSS) contemplará como já referido as telecomunicações e *e-serviços*, bem como uma facilitação em relação à certeza de que as empresas necessitam para saber o estado de origem dos seus clientes. Mais tarde, estas medidas serão alargadas a todos os tipos de serviços (B2C), bem como à venda à distância de bens.

ii. Tratamento em sede de IVA

A especificação da economia Digital trouxe vários desafios no que respeita à questão do IVA. Fruto da sua especificidade, há agora uma maior dificuldade em localizar onde são realizadas as operações, já que identificar os intervenientes é uma tarefa quase impossível devido ao anonimato; por outro lado, obriga-nos também a que haja uma distinção acerca do que devemos considerar transmissão de bens ou uma prestação de serviços. Assim, são considerados prestação de serviços digitais os *websites* ou os *e-learning*s, entre outras aquisições de produtos. Por outro lado, não podemos considerar prestação de serviços qualquer serviços/objeto que é entregue posteriormente por meio de uma transportadora ou via CTT.

⁵² OECD: “Background Brief – Inclusive Framework on BEPS”, 2017, p.9. <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (OECD 2017a) [52]

⁵³ OECD: “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, 2013, p.9, 10. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (OECD 2013b) [53]

Devemos ter em atenção que esta prestação de serviços, possa levar a um conflito com o princípio existente da neutralidade fiscal. Este diz que o Estado deve abster-se de utilizar a tributação para influenciar o comportamento dos agentes económicos ou mesmo o funcionamento do mercado. Ora, em questão de serviços tributários eletrónicos esta neutralidade pode ser posta em causa já que se verificarmos o CIVA é confrontado a que os bens como jornais, revistas, entre outros em suporte físico são taxados a 6% ou invés dos em formato digital que têm uma taxa de IVA a 23%. É necessário mais uma vez que haja uma adaptação justa à realidade que agora se impõe.

O IVA aplica-se especificamente no país de consumo. Este é o princípio principal para a tributação das entregas transfronteiriças de mercadorias. No entanto, a falta de clareza e concordância entre os países da UE e os países do mundo deve ser levada em consideração. A forma como o IVA deve ser aplicado às economias digitais e quem é responsável pela cobrança pode levar a uma dupla tributação. Em princípio, apenas pessoas físicas, diferentes das empresas, participam do consumo final para o qual o IVA é direcionado. Contudo, um bom número de países obriga tanto os particulares como as várias entidades a suportar o peso do IVA.

Nas operações eletrónicas, é muito importante saber qual é a localização da operação que está a ser realizada para saber assim qual é o Estado que deve ser sujeito a tributação em sede de IVA. Assim, destaca-se a Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, que vem alterar a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, no que concerne ao lugar das prestações de serviços, estabelecendo novas regras de localização das mesmas. Na sequência da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, a determinação da localização das prestações de serviços vai depender da qualidade do adquirente, isto é, se é ou não sujeito passivo de IVA.⁵⁴

Como resultado desta nova diretiva foram também definidas normas para identificar a origem e localização das diversas operações eletrónicas. Assim, nas relações de caráter B2C, e não sendo passivo de IVA, a regra geral dita que o serviço é localizado no país de quem presta o serviço, isto é, se um sujeito passivo A europeu prestar um serviço a

⁵⁴ Prof.ª Doutora Glória Teixeira em “A Tributação do Comércio Eletrónico [54]

um consumidor particular B europeu a operação é localizada, cumprindo-se a regra geral, devendo o prestador liquidar IVA na operação à taxa em vigor no país A.

Por outro lado, quando um serviço é B2B ou seja entre empresas, logo agentes passivos de IVA, a regra diz que a localização da operação é determinada pelo sítio onde é a sede fiscal ou EE do adquirente do produto ou serviço. Recorrendo a outro exemplo, o agente passivo do país A europeu ao prestar serviço a outro agente passivo europeu B a liquidação do IVA será feita de acordo com a taxa em vigor no país B. Aqui, quando verificamos que a responsabilidade da tributação está do lado do agente que adquire o produto dizemos que estamos presente o conceito de *reserve charge*, que se encontra disposto na Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro. Não obstante, esta diretiva abrange apenas quando a troca de serviços B2B é feita dentro da Comunidade Europeia, não abrangendo os restantes países.

Foi então, criado um regime especial para estas situações, para que se possa evitar assim a fuga fiscal, e que abarca todos os sujeitos passivos não residentes na UE. Isto, faz com que o agente que está a prestar o serviço fique obrigado a ter registo num determinado estado membro da Comunidade para que assim possa estar apto a completar todas as suas sujeições em matéria tributária. Para evitar que os países escolham taxas de IVA mais reduzidas, aplica-se o princípio da tributação da taxa que vigora no país do agente adquirente, por outras palavras a taxa de IVA aplicável às operações corresponde à que vigoriza no Estado-Membro do adquirente e não no Estado que o sujeito terceiro opta para se registar.

A questão central foca-se na implementação internacional de IVA diz respeito à incerteza no país pelo qual a taxa é imposta, ou seja, se a imposição deve ser imposta pelo país de origem ou destino.⁵⁵ O princípio do destino argumenta que um imposto indireto como o IVA é eventualmente cobrado apenas sobre o consumo final ocorrendo dentro dos limites da jurisdição tributária, em oposição ao argumento oferecido pelo princípio da origem, que defende que um imposto indireto como o IVA é cobrado nas várias jurisdições em que o valor foi adicionado.⁵⁶ De acordo com o princípio da origem, as exportações não estão sujeitas a IVA e as importações são tributadas com

⁵⁵ *Ibidem*, p.15. [55]

⁵⁶ , p.1. [56]

base no mesmo motivo que os fornecimentos domésticos. No caso de bens tangíveis importados, o IVA é normalmente recolhido junto do importador em simultâneo com os direitos aduaneiros.

Assim, o modelo de tributação com base na origem vai de encontro à forma tradicional de cobrança de imposto por parte do vendedor, que é o responsável por coletar e enviar o imposto para a AT do seu próprio país. Segundo este modelo, as vantagens por mim observadas estão sobretudo relacionadas com a simplicidade burocrática e a redução dos custos, já que vendedores lidam diretamente com as autoridades fiscais locais. Por outro lado, este modelo também apresenta algumas desvantagens pois este método, incentiva à concorrência fiscal entre os países e dentro dos países e entre os diversos estados ou regiões. Os vendedores *online* iriam assim localizar-se em países ou regiões com taxas de impostos mais baixas.⁵⁷

iii. Retenção na Fonte nas Transações Digitais

Outra das iniciativas pensadas e discutidas na Ação do plano BEPS, é a introdução de um imposto sob retenção na fonte sobre a receita bruta gerada nas operações de comércio eletrónico de empresas não residentes, mesmo que esta não tenha uma presença económica significativa.

A tributação incidiria sobre transações e operações digitais previamente definidas. Assim, o suficiente era que o país residente recolhesse o imposto da empresa não residente de tecnologia, sem que esta tenha obrigatoriedade de prestar contas ao fisco, sendo as transações assim tributadas apenas na fonte. No entanto, a grande dificuldade deste tipo de tributação é saber como é que o agente tributário sabe e pode estar a par das transações que podem ser efetivamente sofrer retenção na fonte.

Nas transações do tipo B2B, como estamos na presença de empresas é sempre mais fácil identificar as ações e implementar a retenção na fonte. O mesmo já não acontece nas transações B2C já que o consumidor final é sempre uma pessoa singular, e logo verifica-se mais dificuldades nesta tributação. Pessoas singulares têm menos prospectiva de declarar impostos e uma fiscalização mais cuidada por parte da Administração tributária envolve também avultados custos administrativos.

⁵⁷ Ligthart, 2004.[57]

Assim, umas das soluções apresentadas pela OCDE foi a criação de uma tributação na fonte através dos intermediários que realizam as operações entre empresas e consumidor final. No entanto, esta medida também se verifica difícil uma vez que muitas vezes os intermediários não conhecem os detalhes da transação que está a ser feita, para que possam assim verificar qual deve ser o imposto a ser retido. Foi neste sentido, que a OCDE sugeriu que estas empresas façam um registo no país em que atuam, para que os pagamentos realizados fossem primeiro a uma conta predefinida para receber tal retenção, antes do pagamento ser feito à entidade bancária. Mesmo assim, a OCDE salientou que essa solução continua a desafiar a fiscalidade pois os intermediários que processam o pagamento estão muitas vezes situados num outro país que não o do consumidor.

No entanto, a OCDE julga que a tributação na fonte sobre a receita bruta pode não ser totalmente viável uma vez que não é o lucro da empresa que está ser tributado. Uma solução apresentada, passaria pela existência de uma taxa reduzida de maneira a que se aproxime de uma tributação sobre o lucro. Existe ainda assim, o risco de haver tributação para residentes e não residentes pondo em causa o princípio da não discriminação. Por tudo isto, a OCDE julga que a tributação retida na fonte sobre a receita bruta gerada pela atividade digital será a melhor opção. Ela pode ser usada sim, mas apenas para facilitar aquilo que vimos anteriormente da presença económica significativa.

Posso assim declarar que as desvantagens apresentadas com este método estão sobretudo relacionadas com a participação das instituições financeiras para coletarem os impostos sobre o consumo que traz à tona a questão do anonimato e haveria um aumento do uso da moeda digital. Outra forma de fuga à tributação, prende-se com as lojas *online* puderem escolher o país que lhes proporciona taxas de imposto mais baixas. Contudo, é possível declararmos que esta é um sistema de boa capacidade de implementação, sendo para isso necessário recorrer também ao investimento tecnológico nas instituições financeiras.

A maneira mais simples de baixar os custos de tributação tanto para os vendedores como para as autoridades fiscais será através dos meios tecnológicos. A existência de um *software* que no momento da compra aplique a taxa de imposto do país de destino, calcule o montante devido, carregue os cartões de crédito do cliente e transfira o

montante devido para a conta da autoridade fiscal, onde se dá o consumo do bem seria o mais indicado.⁵⁸

iv. IVA sobre os serviços digitais (regime MOSS)

O mini balcão do IVA (MOSS) é um regime facultativo que permite declarar o IVA devido em vários países da UE num único país da UE.⁵⁹ Destina-se a empresas que prestam serviços de telecomunicações, serviços de difusão de rádio ou televisão ou serviços digitais além-fronteiras a pessoas que não são sujeitos passivos.

Os serviços abarcados pelo regime MOSS incluem *sites*, fornecimento de *softwares*, acesso a bases de dados, descarregamento de aplicações ou música, jogos em linha ou ensino à distância. Ao abrigo deste regime, não é necessário que as empresas se registem nas Autoridades Tributárias de cada país da UE onde vende os seus produtos ou serviços, podendo fazê-lo apenas num único local, para apresentar o seu IVA.

Assim, as empresas têm de aplicar as regras do MOSS aos seus clientes em todos os países da UE onde realize os seus serviços. Este regime apresenta dois aspetos importantes: o regime da União e o Regime Extra União. O regime União aplica-se quando o prestador dos serviços está estabelecido na Comunidade mas não no Estado membro do consumo, abrangendo todos os serviços prestados a partir da sede, ou de outros estabelecimentos estáveis, para qualquer outro Estado membro de consumo onde o adquirente, não sujeito passivo, está estabelecido ou domiciliado. Não se encontram abrangidos os serviços prestados para um Estado membro onde o prestador tenha a sede ou estabelecimento estável. Assim, os sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável no território nacional apenas utilizam o regime para os serviços que efetuem a adquirentes, que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados noutro Estado membro da Comunidade, desde que nele não possuam um estabelecimento estável onde efetuem operações tributáveis.⁶⁰ O regime extra União para as restantes que não estão estabelecidas nem tenham nenhuma sucursal na UE.

⁵⁸ Ligthart, 2004 [58]

⁵⁹ União Europeia. (s.d.). Obtido em 20 de Setembro de 2019 [59]

⁶⁰ LexPoint. (19 de Dezembro de 2014). Fisco esclarece regime do Mini Balcão Único do IVA. [60]

No regime extra União, vejamos como exemplo: uma empresa que é não sujeita passiva de Iva na Comunidade Europeia, realiza uma operação eletrónica para um Estado-Membro, pode ser Portugal por exemplo, sendo que este não é o seu estado de registo. De acordo com o MOSS, a empresa prestada de serviços digitais tem de estar registada num país da UE da sua preferência. Como a operação acima descrita está a ser realizada para Portugal, um estado membro diferente de onde a empresa tecnológica está registada, o Estado de registo tem a obrigação de apresentar trimestralmente por via eletrónica ao MOSS as declarações de IVA referentes às prestações dos serviços eletrónicos. No seguimento das alterações apresentadas relativa ao local do IVA, a tributação da operação será no estado onde está localizado o cliente artigo nº6 nº10 alínea h) do CIVA.

Vejamos agora um exemplo para o Regime da União. Aqui, a empresa da *BigTech* é sujeito passivo, registado também em Portugal, e logo detêm um EE dentro de um país da UE, onde aqui faz uma operação eletrónica para um país que não pertence à Comunidade, por exemplo a Suíça. Segundo este exemplo, a empresa Estrangeira não pode fazer uso do regime MOSS. O estado de registo, Portugal, tem de ser o estado onde o sujeito passivo detêm a sua sede. Se não detiver sede, caso que acontece com a maioria das empresas da *BigTech* que são americanas, será no estado onde tem um EE. Se tiver mais do que um EE, poderá escolher por qual Estado membro quer ser tributado.

No regime da União, a decisão de escolha do estado membro de identificação fica a cargo do sujeito passivo de IVA e, em ambos os regimes, o sujeito passivo, só pode escolher um estado para estar identificado.

Um transação comercial que não seja efetuada na UE não pode fazer uso do regime Extra União se for sujeito passivo de IVA ou se for forçado a registar-se para efeitos de IVA. Se for registado ou for passível de se registar, se não detiver um EE na UE, não será ilegível de registo sobre o MOSS.

Nas análises das propostas que são realizadas pela EU, penso que as principais falhas encontradas são a de que o sistema de impostos na União não é o mesmo em todos os

países, uma vez que á alguns que tem um sistema de impostos mais baixos, como é o caso da Irlanda ou do Luxemburgo.

Imaginemos que uma empresa da *BigTech* detém a sua localização no Luxemburgo. Este país, fazendo parte da EU, tem uma taxa de IVA de apenas 17%, o que se revela bastante mais baixa em comparação com os restantes países. Caso seja aplicada a tributação com base na origem, este país tem à partida vantagem competitiva e logo maior atratividade fiscal para os gigantes digitais não residentes.

Agora, imaginemos que a mesma empresa opta por se localizar em Portugal, onde a taxa de IVA é de 23%, bem mais elevada do que no Luxemburgo. É aqui que surge o problema. Esta situação coloca em causa os princípios de neutralidade económica e igualdade tributária pois se a empresa de comércio eletrónico pode escolher onde efetuará o seu registo, vai optar obviamente por um que tenha uma tributação mais baixa, pois é-lhe mais favorável.

v. 2021: Simplificações para as vendas à distância de mercadorias e extensão de MOSS

A 1 de Janeiro de 2021, a segunda parte das regras que contemplam o IVA nos negócios digitais entrará em vigor, e marcará sem dúvida as principais revoluções referentes à Economia Digital.

Dentro das novas regras, o projeto MOSS terá na data abarcado todos os serviços e vendas à distância. Este novo regulamento, destina-se a entidades estabelecidas e não estabelecidas na EU mas apenas quando os serviços não estão sujeitos à tributação de IVA no país do fornecedor dos serviços e as vendas intracomunitárias de mercadorias a pessoas não tributáveis (B2C). Os limites de vendas à distancias específicos entre os €35.000 e os €100.000 serão substituídos por um limite de €10.000. As taxas de IVA do país aplicam-se às vendas internacionais abaixo do limiar. Uma vez acima do limite, aplicam-se as taxas internacionais de IVA.

Esta medida mostra uma simplificação dos procedimentos. No entanto, não é tão linear quanto parece, e pode acarretar problemas. Vejamos, as empresas com receitas da UE a nível internacional superiores a €10.000 mas com receita por país inferiores entre €35.000 e €100.000 fazem uso das taxas nacionais de IVA. Agora, terão de lidar com apenas uma taxa de IVA por produto por país de destino. Para além de ser tomado em conta as vendas internacionais da UE, o Moss também albergará algumas importações B2C.

Assim, as soluções propostas em tributação de Consumo (IVA) tem como principais desafios fiscais relativos à tributação do consumo na economia digital resultam de compras *online* de produtos de valor reduzido, que são tratados como operações isentas de IVA em muitas jurisdições; bem como do forte crescimento do comércio de serviços e de intangíveis, em que muitas vezes inadequadamente não é cobrado qualquer IVA devido à complexidade de cobrança e entrega do imposto.⁶¹ Assim, julgo que a solução mais viável em sede de IVA será a tributação pelo Estado da Fonte dos rendimentos obtidos pelas empresas não residentes no que concerne a economia digital.

vi. Imposto sobre as Vendas Digitais –*Bit tax*

A Comissão Europeia publicou um projeto intitulado "O *Bit Tax* – um caso para novas pesquisas" que consiste num relatório sobre os aspetos das TIC. Uma das inúmeras disposições neste relatório foi o de que a Comissão Europeia deve realizar pesquisas para descobrir se um "imposto sobre bits" pode ser uma ferramenta viável para alcançar o objetivo de distribuir de forma mais igualitária a tributação nos negócios tidos hoje como digitais.

A ideia é que o *Bit Tax* substitua os sistemas de imposto de IVA em todos os serviços de informação e comunicação por um sistema tributário baseado na transmissão, ou seja, um sistema pelo qual o imposto é cobrado como uma proporção da "intensidade" da transmissão de informação ou comunicação. O número de bits é considerado como uma unidade mais representativa para fornecer uma indicação dessa intensidade de transmissão.

⁶¹ OCDE, 2014, pp. 133-134

O grande benefício do *bit tax* é a sua simplicidade, uma vez que a tributação é realizada face ao número de *bytes* que são usados através da internet. Mas, apesar da sua simplicidade, esta forma de tributar apresenta alguns inconvenientes nomeadamente a dificuldade em conseguir definir os dados que são tributáveis ou não tributáveis ou saber precisamente quantos dados foram usados. Além disto, as desigualdades a nível mundial em termos tecnológicos continuam ainda a ser uma realidade e difícil de ultrapassar. Este novo método só funcionará através da interajuda internacional.

À medida que as principais empresas digitais, nomeadamente *Facebook*, *Linkdin*, *Twitter* entre outras, veem a possibilidade de serem tributadas em determinadas transações de vendas pela Internet, os empresários e os consumidores devem considerar em que medida é que podem ser eles afetados por um imposto sobre vendas na Internet. Ao atribuir um imposto sobre as vendas digitais, o país que coleta a receita tributária irá receber uma fonte robusta de receita adicional. As receitas viriam de pequenos comércios *online* e lojas especializadas, sendo que a maior parte da receita viria das maiores fontes de comércio *online*, como *Amazon* ou *eBay*. Este seria uma das principais vantagens deste imposto.

Por outro lado, o mais provável seria um aumento dos preços das mercadorias motivado pela introdução do imposto sobre vendas e logo, incentivará uma concorrência entre as lojas virtuais e físicas. Embora a grande maioria das trocas comerciais ainda seja realizada em lojas físicas, a verdade é que essas lojas, sem dúvida, perderam clientes como resultado do comércio eletrónico. Juntando a tudo isto, a probabilidade de situações de fraude podem ser elevadas, já que é necessário uma entidade reguladora internacional capaz de inspecionar e garantir a realização do trabalho.

Como as empresas digitais operam em qualquer lugar do mundo, a aplicação deste imposto seria difícil em termos de identificação geográfica, nomeadamente a designação do país ou local com o qual a empresa se acha associada, o que poderia ser um processo vagaroso. De qualquer das formas, não está ainda claro como os países poderiam impor leis na Internet. A imposição de regulamentações no comércio *online* pode ser bastante difícil mas à medida que a percentagem de transações de vendas online trazer mais vantagens para os países do que as compras em espaços físicos, os países ficarão mais conscientes da sua perda de receita tributária.

Se os bens adquiridos pela Internet forem tributados, isso aumentará os preços dos bens para o consumidor. Isso levará as pessoas de volta às lojas físicas, o que pode ajudar as economias locais, mas também pode prejudicar o crescimento do mercado *online*. A capacidade de realizar negócios sem impostos sobre vendas tem sido uma faceta atraente para os proprietários de novos negócios que não têm capital inicial nem dinheiro para alugar um local físico. As vendas pela Internet são incentivadas pelo ambiente isento de impostos que existe hoje em dia.

Em julho deste ano, o Governo francês aprovou uma taxa de serviços digitais, que impôs uma taxa totalmente nova às grandes multinacionais que prestam serviços digitais a consumidores ou usuários na França.

Políticos e meios de comunicação franceses referem-se a um "*imposto GAFA*", o que significa que ele foi projetado para ser aplicado principalmente a empresas como *Google, Apple, Facebook e Amazon*. Esses desenvolvimentos unilaterais diferem nas suas especificidades, mas todos procuram tributar as multinacionais sobre as receitas que os países acreditam que deveriam ter o direito de tributar, mesmo que as regras tributárias internacionais não lhes concedam esse direito. Em outras palavras, todos refletem a visão de que o sistema tributário internacional não conseguiu acompanhar as mudanças na economia.

França quer assim tributar a receita, e não o lucro, de empresas como o *Facebook* e o *Google*, que realizam as suas vendas principalmente no ciberespaço. Estes são os primeiros de vários países da Europa a implementar "impostos digitais" destinados a extrair dinheiro de empresas cujos ganhos multinacionais geralmente escapam do controlo das Entidades Tributárias. A perspectiva dessas leis provocou uma reação dos EUA, que ameaça usar ferramentas comerciais para retaliar. As propostas lançadas pela Europa geralmente tributariam as vendas de publicidade *online*, dados eletrônicos e os serviços de intermediários como *Uber* e *Airbnb* que conectam usuários a produtos. A ideia é focar a tributação onde os usuários de serviços *online* estão localizados, e não onde as empresas baseiam sua sede na Europa.

A França não está sozinha entre os países europeus ao alegar que as empresas da *BigTech* não estão a pagar a sua parte justa. Como costumam estar domiciliados em outros países - incluindo jurisdições de baixa tributação, como é o caso da Irlanda ou

Luxemburgo - e transferem dinheiro diretamente para fora das fronteiras, as empresas que vendem *online* podem facilmente evitar o pagamento de impostos em países onde, no entanto, fazem vendas significativas. Mais fundamentalmente, a França argumenta que a estrutura da economia global mudou para uma economia baseada em dados, tornando arcaicos os sistemas tributários do século XX. De acordo com dados da Comissão Europeia em 2018, as empresas globais de tecnologia pagam uma taxa média de imposto de 9,5% em comparação com 23,2% para as empresas tradicionais.

Um caminho possível é que os países sigam o exemplo da França e apliquem os seus próprios impostos sobre serviços digitais. Também Itália poderá em breve introduzir um novo imposto sobre o comércio digital no país. A imposição tributária proposta poderá ser lançada já em 2020 . O objetivo é restringir medidas de evasão fiscal por empresas de tecnologia de grande escala na região europeia. O imposto cobrará uma sobretaxa no local em que a receita for efetivada, e não no local em que a receita for reconhecida.

A tributação dos lucros exige o estabelecimento de onde os ganhos realmente se aglomeram, o que como temos vindo a ver não acontece no mundo digital. Os políticos também argumentam que a tributação da receita pode ser a melhor maneira de arrancar dinheiro de empresas como a *Amazon* que relatam grandes vendas, mas ganhos insignificantes. Ainda assim, não é fácil descobrir quais receitas estão vinculadas a um país específico. Para fazer isso, os cobradores de impostos franceses propõem assim tributar as empresas de Internet proporcionalmente à sua "presença digital".

Também o Ministério das Finanças da Grã-Bretanha, publicou um documento de posição em março passado, argumentando que a participação do usuário cria valor para grupos de tecnologia como o *Facebook*. Quando alguém publica um *link* ou informações pessoais no *Facebook*, essa pessoa ajuda a criar parte do produto que os anunciantes estão a comprar. Esse valor deveria, de alguma forma, ser tributado, argumentou o Ministério. Outra abordagem, também em consideração na OCDE, seria alocar direitos tributários parcialmente de acordo com a atividade local de *marketing* e vendas das empresas, bem como com os dados que eles mantêm sobre os clientes.

Embora seja evidente que o momento é forte o suficiente para levar os países à mesa de negociações, ainda pode não chegar para conseguir um progresso e consenso real no que

promete ser uma longa negociação. Neste sentido, os países terão que superar e prestar atenção especial para chegar a um acordo em relação a alguns problemas nomeadamente encontrar o equilíbrio entre tributação e incentivos pró-crescimento para evitar restringir o investimento; chegar a uma definição comum do que consideram negócios digitais, pois dada a complexidade da economia digital em geral, os países diferem quanto ao que são negócios digitais ou não; como muitas das atividades digitais atravessam as fronteiras nacionais, a estrutura proposta terá que determinar a distribuição dos direitos tributários entre diferentes jurisdições.

É por isso que todas as grandes economias estão a tentar criar um sistema melhor por meio da OCDE, para tributar as grandes companhias digitais. *Apple*, *Microsoft*, *Facebook* e *Amazon* gerarão um lucro antes de impostos de US \$ 192 bilhões este ano, usando estimativas da *Refinitiv* e os países sentem que agora, mais do que nunca, é um bom momento para aproveitar parte dessa receita tributária potencial. Os números da Comissão Europeia sugerem que as empresas digitais internacionais pagam uma taxa de imposto média efetiva de 10% nos 28 países da UE, em comparação com 23% para empresas cujos modelos de negócios são tradicionais. Essa discrepância, que em parte decorre de conceitos antiquados como "estabelecimento estável" na legislação tributária, representa uma vantagem injusta para grupos de tecnologia. Os trabalhos desenvolvidos pela OCDE, apesar de ainda não haver concordância total, têm uma essência comum de que as empresas de tecnologia devem pagar impostos em parte com base onde os seus usuários estão, em vez de simplesmente onde eles têm um EE.

No entanto, apesar do exposto, sou da opinião que criar novos impostos para a economia digital não será a melhor opção, já que não vai de encontro ao princípio da neutralidade fiscal defendido pela OCDE. A criação deste tipo de impostos pode muitas vezes criar um efeito oposto ao pretendido e levar ao desincentivo por partes das empresas ou fuga fiscal das mesmas se forem penalizadas. Vejamos os EUA que por sua vez, alegam que o imposto da França mira injustamente as empresas americanas, chegando o país a lançar uma investigação para determinar se a medida é discriminatória ou irracional e sobrecarrega ou restringe o comércio nos Estados Unidos. Além do mais, este imposto apenas considera os bits transmitidos e não o conteúdo total das informações que são transmitidas. No âmbito da OCDE, e pelos princípios que estão consagrados princípios como a neutralidade, eficiência,

simplicidade, igualdade e flexibilidade, e penso que por isso não há necessidade de se criar novos impostos. Assim, penso que a tributação das empresas não residentes de negócios digitais, devem ser tributadas recorrendo a novos elementos de conexão existente na nova economia ao invés da tradicional.

vii. A Tributação Digital e as Novas concepções

a. Cloud Computing

Embora os mercados se encontrem cada vez mais rigorosos e distintos, as empresas continuam a caminhar apenas numa direção: a transformação digital. E perceber que esta transformação é necessária faz com que as empresas se tornem, em média, mais 26% lucrativas do que as restantes. E, apesar de ser uma mudança certa, a verdade é que esta transformação não ocorre de forma homogénea entre as empresas. Soluções como o *cloud computing* possibilitam que as empresas incorporem tecnologia tendo em vista as necessidades dos clientes.

O *cloud computing* é relativamente recente e o seu crescimento tem sido possibilitado pelo aumento da capacidade das redes de internet fixa e móvel. O desenvolvimento do setor revela-se muito acelerado nos últimos anos. Segundo a consultora Gartner, “*as receitas do mercado da chamada “nuvem” terão crescido 21%, atingindo assim 176 mil milhões de dólares. Em 2021, deverão chegar aos 278 mil milhões, o que representa um crescimento médio de 17% ao ano. Por tudo isto, considera-se que em 2020 mais de metade dos gastos em TIC serão em projetos relacionados com o cloud computing*”. Não é de estranhar que os grandes líderes do mercado sejam a *Amazon*, a *Microsoft*, o *Google Cloud* e o *Alibaba Cloud*.

O serviço de *cloud* está presente na nossa vida quotidiana mesmo sem nos apercebermos. Enviar um *e-mail*, ouvir uma música no *Spotify*, editar um documento *online* ou ver um episódio de uma série ou filme na *Netflix*, são exemplos de atividades que são executadas através da computação em nuvem. Quer seja na criação de novos aplicativos e serviços, de *sites* e blogs, na transmissão de áudio e vídeo, no armazenamento, *backup* e recuperação de dados, no fornecimento de *software* ou na análise de dados, o *cloud computing* consagra recursos seguros e acessíveis para *startups*, corporações globais, pequenas empresas, agências do governo e ONGs.

A *cloud computing* - traduzido para armazenamento em nuvem - é um modelo que permite acesso à rede de forma omnipresente e útil a um conjunto compartilhado de recursos de computação configuráveis que podem ser rapidamente provisionados e libertados com esforço mínimo de um provedor de serviços, e ser acedido em qualquer parte do mundo, sendo apenas necessário um computador e acesso à internet para o fazer. Os serviços de *cloud computing* possibilitam ainda ajustamentos, de acordo com

as necessidades de cada empresa. Por exemplo, um *e-commerce* pode solicitar um aumento de processamento para datas comemorativas como o Natal ou período de saldos. Assim, não fica limitado e não acarreta com os custos de múltiplos servidores e computadores locais, que poderiam ficar em desuso no resto do ano.

A *cloud computing* levanta importantes e ao mesmo tempo questões difíceis em relação à fiscalidade, nomeadamente quando falamos de tributar a mesma. Com vimos, os artigos tangíveis são hoje transformados em produtos digitais. Tributar a *clouding* tem acarretado os mesmos problemas que já têm vindo a ser falados na economia digital, e tem também levantado várias questões. Em primeiro lugar, a tributação depende frequentemente da identificação de: estamos na presença de um tangível ou intangível? ou produto está ser transferido para alguém ou é tem apenas o direito de o usar? Se o artigo em si não for transferido, o direito de o usar é considerado como um locação ou como um acordo sujeito a pagamentos de *royalties*? Se tivermos determinado a resposta a estas perguntas, talvez tenhamos de localizar a transação - seja ela qual for, onde ela ocorre, situação também difícil no mundo digital como vimos anteriormente.

i. A Abordagem da Tributação

A tributação das operações que abarcam a *cloud computing* é ainda hoje um assunto bastante debatido e controverso, porque o conceito das operações que envolvem comercialização de *softwares* e desenvolvimento dos mesmos têm sentidos discordantes. Se por um lado, alguns julgam que estas operações resultam de um trabalho intelectual e, portanto, deveriam ser consideradas, sempre, prestação de serviços, outros porém, consideram que deveria haver uma exceção, e em alguns casos, o *software* deveria ser encarado como mera mercadoria a ser livremente comercializada em lojas e/ou via *download* na internet.

Tal como acontece com todo o comércio eletrónico, também aqui a ausência de clarezas físicas da localização da operação dificulta identificar os utilizadores do serviço. As transações do comércio digital, e sobretudo a do *cloud computing* têm assumido elevado importância já que não sendo detetáveis, são inúmeras as receitas perdidas pelas Entidades Fiscais dos países. Desta forma, torna-se necessário analisar e investigar possíveis soluções para a regulação destas operações do ponto de vista tributário.

Os serviços *cloud computing* são uma inovação tecnológica com vantagens evidentes para as organizações, embora a sua adoção pelas empresas portuguesas esteja ainda numa fase muito embrionária. Assim sendo, não há no país nenhuma legislação específica deste tipo de serviço, pelo que é necessário analisar cada uma das situações que são expostas. Em Portugal, apesar do pequeno uso, há algumas empresas que disponibilizam esta prestação de serviço e logo espaço para determinadas pessoas poderem armazenar na famosa nuvem algumas informações ou dados importantes.

Em sede de tributação do rendimento de uma empresa de *cloud computing*, seria fundamental a existência de um EE, que como vimos anteriormente, a evolução do comércio eletrónico obriga a que este conceito se adapte a uma realidade para a qual não estaria primitivamente vocacionado. Não obstante, apesar de poder haver ou não a existência de um EE, a verdade é que este serviço em nuvem deve ser tributado em sede de IVA, já que está a ser prestado um serviço a um utilizador português. *Google, Salesforce, Microsoft e Amazon* estão entre as companhias que se destacam pelo pioneirismo no *cloud*, oferta ampla de serviços e revolução desse modelo de serviços, logo como são empresas estrangeiras que provêm do EUA, não podem ser tributadas em Portugal em sede de rendimento pois não possuem um EE no país.

O serviço de *Cloud* deve ser tributado em sede de IVA pois qualquer utilizador em Portugal e na UE goza do serviço de armazenar a sua informação, e dependendo dos intervenientes, podemos ter diferentes deduções.

No que se refere ao *Cloud computing*, cada vez que este serviço é realizado por determinada empresa a um determinado sujeito passivo residente, este é o responsável por liquidar o IVA através de um processo denominado de *Reverse Charge*.

Vejamos, se formos uma empresa europeia, liquido o IVA no meu país de origem. Mas, ao fazermos prestações de serviços ou vendermos noutras locais da UE, verificamos que existem diferenças entre B2B e B2C. No B2B, não precisamos de coletar o IVA; existe o método de *Reverse Charge* em que o sujeito passivo residente liquida o IVA. No B2C, é a empresa que coleta o IVA aos consumidores. Porém a taxa de IVA cobrada depende do valor das vendas na UE. Se uma empresa permanecer abaixo de €10.000 em vendas internacionais de produtos digitais por ano, em toda a UE, a empresa poderá cobrar a taxa de IVA do seu país de origem em todas essas vendas internacionais. Caso

ultrapasse o limite de vendas anuais de €10.000, deve cobrar a taxa de IVA do país do seu cliente. Para empresas não europeias, aplicam-se as regras base. No B2B, deve-se cobrar o IVA pelo *reverse charge*. Nas transações B2C, cobra-se o IVA do país do cliente.

Com efeito, e no que respeita ao *Cloud Computing*, sempre que o serviço é prestado por um determinado operador a um sujeito passivo residente, será este o responsável pela liquidação do IVA através do mecanismo do *Reverse Charge*, cumprindo-se assim as disposições da Diretiva 2006/112/CE 13, transpostas para a alínea *a)* do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. De outro modo, sempre que o serviço de *Cloud Computing* é prestado a um não sujeito passivo de IVA, a mesma será tributada no lugar onde o destinatário do serviço está estabelecido ou tem o seu domicílio, nos termos conjugados da alínea *h)* do n.º 10 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 6 do artigo 6.º, ambos do CIVA.⁶²

Por outro lado, como já referido, as grandes empresas de *cloud* são americanas e logo não possuem nenhum EE nem qualquer registo na UE. Neste sentido, com a intenção de salvaguardar as operações B2C, em sede de IVA, nos casos em que o prestador do serviços não seja residente na UE, e o consumidor, residente, não seja sujeito passivo de IVA, o prestador de serviços tem o dever de se registar em algum Estado Membro, para poder cumprir todas as obrigações tributárias a que está sujeito. O prestador de serviços não residente pode decidir por qual estado membro pretende fazer esse registo, mas está obrigado a aplicar às suas operações a taxa de IVA do estado-membro onde se encontra o consumidor do serviço. Esta medida acontece para que as empresas não se registem em estados com taxas de IVA mais baixos.

De qualquer modo, há uma grande dificuldade para a tributação das operações de *Cloud Computing*. No que se refere ao rendimento, haveria a necessidade que todas as empresas que pratiquem este comércio tenham sedes em Portugal, o que nem sempre acontece, e a acrescer a esta dificuldade nem sempre é garantido que haja uma declaração de tais operação à AT. Neste caso, em relação à tributação do rendimento, volto a referir a necessidade de rever o conceito de EE, que encontra-se agora desajustado à realidade, pois a presença física no mundo virtual não se verifica.

⁶² Teixeira, Glória; Rodrigues, Abílio em A tributação do comércio eletrónico: novos desafios [62]

A solução estará na revisão dos conceitos tradicionais e adaptá-los à nova realidade virtual ou optar pela criação de novos elementos de conexão, nomeadamente o volume de negócios ou as transações que são verificadas virtualmente. Na minha opinião dever-se-ia eliminar a obrigação de existir uma presença física permanente num Estado, já que devido à natureza do digital uma empresa pode fazer a sua atividades num determinado país sem que necessite de presença física. É necessário repensar este princípio para que sejam abrangidos os intangíveis e o restante comércio digital.

Assim, as conclusões têm que passar pelo progresso de mecanismos já existentes e de colocá-los ao serviço das novas realidades económicas. Outra solução poderá passar pela criação de novos impostos ou um novo sistema de tributação ou outras conclusões relacionadas do à *cloud*.

b. Jogos online

Através do desenvolvimento das TIC, e perante a ênfase do comércio eletrónico, seria perceptível a possibilidade do aparecimento de novos produtos e serviços no mercado.⁶³ Em Portugal, as apostas *online* são permitidas desde o dia 28 de junho de 2015, mas as primeiras licenças só foram emitidas quase um ano depois, a 25 de maio de 2016. Neste momento, o mercado das apostas *online* em Portugal é regulado, supervisionado e controlado pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos (SRIJ). O SRIJ é a entidade que tem competências para fiscalizar e inspecionar todas as apostas *online*.

Ainda que o jogo e apostas *online* não sejam tomadas em conta como um serviço a harmonizar, a sua rápida multiplicação e desenvolvimento dá azo e oportunidade a que se crise práticas corruptas, o que faz como que esta nova realidade seja tomada em maior atenção pelas entidades europeias. Desta forma, a Comissão Europeia, numa tentativa de responder às inúmeras chamadas de atenção de vários Estados Membros e Parlamento Europeu, tem-se debatido com algumas ideias e iniciativas sobre este tema para que, apesar de não ser objetivo criar uma legislação, os países possam ter medidas comuns em matérias deste novo segmento de mercado. Estima-se também que, apenas

⁶³ Diário da República n.º 198, I, Série B, de 25 de Agosto de 1999 [63]

ao nível da UE, existam cerca de 6,8 milhões de consumidores de jogos e apostas *online* (Comissão Europeia, 2016).

Neste sentido, são muitos os Estados que reconhecem as imensas preeminências de possuírem um enquadramento legal para este mercado. Os jogos em Portugal são tributados através de um imposto especial sobre os jogos, o IEJ, que é tributado a todas as empresas de jogos e pelo qual não é exigido mais nenhuma tributação relativo a esta atividade à exceção deste imposto. Em 2010, no entanto, os jogos obtidos por sujeitos singulares começaram a ser tributados em sede de imposto de selo.

Em Portugal, nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei 282/2003, de 8 de Novembro, os jogos *online* são da responsabilidade exclusiva da Santa Casa da Misericórdia, sendo ela a única o a capacidade de realizar estes jogos que movimentam avultadas quantidades de dinheiro. No entanto, face à realidade online, sabemos que grandes partes das apostas realizadas são feitas em sites online, como o *Betclic* por exemplo. Ora, esta nova realidade, movimenta milhões de euros, e ignora-la é perder vários euros.

O comércio das apostas, e jogos de sorte ou azar têm ganho cada vez mais adeptos em Portugal mas durante anos não teve o enquadramento fiscal apropriado. Mais recentemente, devido à grande expansão sobretudo através dos *sites* da Internet, foi alvo de um conjunto de normas que visam regularizar o mercado das apostas *online*.

Este facto, vem exposto na lei 73/2014 de 2 de Setembro Legislar e como está exposto no artigo nº 1 refere que é concedida ao Governo autorização para “*legislar sobre o regime jurídico da exploração e prática dos jogos de fortuna ou azar, das apostas hípcas, mútuas e à cota, e das apostas desportivas à cota, quando praticadas à distância através de suportes eletrónicos, informáticos, telemáticos e interativos, ou de quaisquer outros meios (jogos e apostas online)*”.

A legislação tributária que decorre foi idealizada para uma época em que as novas tecnologias não estavam ainda tão desenvolvidas, no patamar que se encontram hoje, pelo que também à data o legislador foi específico neste tipo de tributação.

É relevante e crucial que exista uma regulamentação para os jogos e apostas online, para que possam ser tributados devidamente os rendimentos e os ganhos económicos que estes proporcionam. Esta realidade deu origem ao Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de Abril, que aprova o Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Como refere no mesmo, a sua criação deveu-se ao facto de “*O quadro normativo atual regulador dos jogos de fortuna ou azar revela-se incapaz de dar resposta à atual dimensão desta atividade, sendo necessário regular novas formas de exploração que permitam responder às evoluções verificadas no mercado. O modelo de exploração dos jogos de fortuna ou azar em Portugal carece, pois, de ser repensado e, tratando-se de uma atividade reservada ao Estado, esse exercício tem de envolver primordialmente uma alteração do quadro normativo atual que a regula, de molde a permitir acompanhar os desenvolvimentos e a evolução verificada nos últimos 25 anos. É, neste contexto, que assume especial acuidade a regulação do jogo online em Portugal, impondo-se o seu enquadramento normativo em diploma próprio, de molde a trazer para a legalidade operadores e jogadores que atualmente jogam no mercado ilegal sem qualquer proteção, e assegurando, simultaneamente, o seu funcionamento do mercado.*”⁶⁴

Por esta razão, o Governo criou este Decreto-lei, para regulamentar os jogos *online*, tendo em conta todas as advertências que são recomendadas pela Comissão Europeia e pelas práticas que têm vindo a ser implementadas em outros países.

O Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril antevê que para além da Santa Casa, todas as outras entidades ligadas à exploração de jogos *online* em Portugal o possam também fazer. No entanto, a “*atribuição de licenças para a exploração de jogos e apostas online depende do preenchimento cumulativo, pela requerente, das seguintes condições: ter a situação contributiva regularizada em Portugal ou, se for o caso, no Estado no qual se situe o seu EE; Possuir idoneidade, capacidade técnica e capacidade económica e financeira e apresentar um projeto de estruturação do sistema técnico de jogo que, integrando as melhores práticas em termos de arquitetura de software e tecnologia, contenha, nomeadamente, os seguintes elementos.*”⁶⁵

⁶⁴ Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 Abril [64]

⁶⁵ Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, Cap. III, Seção I, art. 13º [65]

Com toda a inovação e necessidade de regulação dos jogos *online* o Estado Português, criou o Imposto Especial sobre o Jogo *Online* (IEJO) para legislar este tipo de mercado, disposto no artigo 89º do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril. Este novo modelo permite tributar todos os rendimentos originários deste tipo de jogos, abarcando na base de incidência todas as entidades exploradoras deste mercado *online*, incide sobre a receita bruta da entidade exploradora e é de 15%. No entanto, esta taxa pode alterar, caso a receita bruta anual da entidade exploradora seja superior a €5 milhões. Aqui, será feito o calculo com base na alínea b), do nº 3 do artigo 89º Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, ressaltando que a taxa calculada tem sempre um limite máximo de 30%.

O artigo 90º do decreto expõe as regras para o Imposto especial de jogo *online* nas apostas desportivas à cota e aqui o IEJO incide sobre as receitas resultantes do montante das apostas efetuadas. Nestas situações o valor do IEJO é de 8%. No entanto, quando o montante das apostas efetuadas junto da entidade exploradora for superior a €30 milhões, a matéria coletável é dividida em duas parcelas: até ao montante de €30 milhões mantem-se a taxa de 8%; no restante a taxa calculada será de 16%, nunca podendo ultrapassar este limite.

Tal como acontece no *cloud*, também as apostas e jogos *online* apresentam bastantes resistências à forma como podem ser tributados. O facto de serem jogos realizados pela Internet, não há qualquer tipo de substancia palpável que comprovem as transações que são feitas entre os *sites* e os consumidores, e são estas transações que a AT não tem conhecimento. Apesar de o Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril vir definir a matriz para todas as empresas de jogos *online*, retirando a exclusividade que até então era da Santa Casa, a verdade é que até 2015 já existiam várias empresas a atuar através de sites que produziam rendimentos avultados sobre os quais não foi dada uma tributação conveniente.

É por isso, que apesar de existir este decreto que regula os jogos *online*, e haver sanções para *“quem por qualquer meio e sem estar para o efeito devidamente autorizado, explorar, promover, organizar ou consentir a exploração de jogos e apostas online, ou disponibilizar a sua prática em Portugal a partir de servidores situados fora do território nacional, é punido com pena de prisão até cinco anos ou com pena de multa*

até 500 dias⁶⁶, a verdade é que pode continuar a existir o risco de algumas empresas agirem no país mas através de servidores localizados noutras instâncias que não seja a nacional.

Relativamente ao regulamento nacional e aos princípios da OCDE respeitantes ao conceito de EE, não se pode afirmar que um *site* na Internet constituía um. Desta forma, as empresas de jogo *online* que não possuem estabelecimento estável entre nós, não estão sujeitas, por exemplo a IRC.

Assim, para que todas as empresas cumpram as regras que estão dispostas no Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, bem como procedam ao pagamento do IEJO, as empresas são agora obrigadas a estarem registadas e ter uma licença no país, para que assim fiquem vinculadas ao regime de tributação instituído.

Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, todos os prémios dos jogos, em termos de IRS, poderiam cair na categoria G, fazendo assim parte dos rendimentos que se referem a mais-valias ou outros incrementos patrimoniais e que estão sujeitos a imposto. Os lucros consequentes de prémios de jogos, ou concursos que eram obtidos em Portugal estavam sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, de 35%, não obstante havia sempre problemas na tributação. Isto sucedia, porque a lei foi idealizada à data em que não existiam as novas tecnologias nem realidades digitais, mas esta também não era uma realidade ajustada. Apesar destes proveitos poderem ser declarados na categoria G, este facto não acontecia pois muitas vezes os sujeitos passivos recebiam prémios de jogos *online* de empresas sem EE; até que o Decreto-lei n.º 66/2015 veio alterar esta situação através do IEJO, como já referido.

Até à instituição pelo Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, era praticamente impossível tributar devidamente as apostas e jogos *online* e apesar de ainda existir um longo caminho a percorrer, a verdade é que este já é um princípio fundamental para certificar diligências que caminhem sempre no sentido de impedir que determinadas empresas possam expandir e exercer a sua atividade de uma forma ausente de qualquer tipo de enquadramento fiscal.

⁶⁶ Artigo 49º, Decreto-lei n.º 66/2015, de 29 de abril [66]

Capítulo V - Considerações Finais

A Economia Digital implica vários desafios e dúvidas constantes. A forma como comunicamos, trabalhamos os hábitos de consumo mudaram, e surgem novos modelos e formas de negócios. Cresce o fluxo de capital e os bens intangíveis ganham uma relevância como nunca tiveram outrora. A fiscalidade também precisa de mudar, precisa de se adaptar aos desafios que são constantemente impostos pela revolução digital. E pelo dinamismo do comércio eletrônico e da nova economia, muitos dos recentes e atuais impostos aplicados ao digital rapidamente se tornam obsoletos.

Rendimento, consumo e formas de trabalhar foram e são constantemente afetados pelas novas formas de negócios. Ainda que exista muita literatura e discussões sobre como as mudanças estruturais vão afetar as diversas variáveis macroeconómicas e sobre como atualizar a cobrança de impostos, continua numa fase inicial o debate sobre alterações nos processos de tributação. Hoje, não só é necessário reformar as práticas mas é imprescindível que se repense a política fiscal e adapta-las às novas realidades.

Esta dissertação de mestrado reflete a forma como os novos modelos de negócios colocam uma constante pressão sobre os métodos tradicionais de tributação da economia. Tudo isto, deve-se ao desenvolvimento económico e da estrutura tributária que se movem a um ritmo diferente.

A economia digital é tanto auspiciosa quanto desafiadora. Se compreendermos plenamente o potencial da economia digital e anteciparmos os desafios, é crucial considerar e compreender uma particularidade da natureza dos dados digitais. Indubitavelmente, que os bens digitais são diferentes de qualquer outro bem em economia, há uma sensação de que não apenas combinam as várias características, mas também suas características, à sua maneira.

Várias foram as propostas apresentadas. Algumas apontam alterações radicais bem como a forma de tributação internacional dos lucros das empresas deve ser executada na economia digital Assinalou-se que o projeto BEPS da OCDE e do G20 sobre a alteração do estabelecimento permanente não seria suficiente e que outros esforços mais intensos

precisarão ser feitos no futuro. A OCDE e o G20 afirmaram que a TFDE continuará seu trabalho nas questões de tributação digital. Um relatório final é esperado até 2020.⁶⁷

A Economia Digital, é sem sombra de dúvidas a economia quotidiana verificada ao redor do globo. Embora os modelos de negócios que são inteiramente digitais ocupem já uma grande fatia da economia, os outros modelos de negócios ditos tradicionais possuem também hoje elementos digitais, já que hoje é difícil passar ao lado da comunicação eletrônica, armazenamento de dados em *i-cloud*, transferências digitais entre muito mais.

O constante crescimento da tecnologia apresenta oportunidades atraentes para gestores e consultores fiscais, para que esses profissionais continuem atualizando constantemente o assunto. A economia digital continuará a desafiar os padrões que foram escritos principalmente para uma economia em que o estado físico de bens / serviços, bem como sua localização, eram os principais fatores tributários. Nos próximos anos, e com constante evolução, veremos legisladores e governos lançando novos rumos sobre a tributação da economia digital. Espero que esta orientação necessária possa chegar e acompanhar a rápida implementação de novas tecnologias e modelos de negócios

Algumas das novas abordagens sugerem abandonar por completo o conceito de EE. Outros envolvem a alteração do conceito de EE para melhor lidar com a atual realidade económica. Alguns sugerem a implementação de outros impostos para mitigar o facto de que alguns lucros comerciais digitais não são tributados nos Estados correspondentes.

Fala-se entre ter um imposto que permita a retenção na fonte das operações digitais ou por outro lado, limitar a tributação no estado da fonte nos casos em que as empresas estrangeiras detenham uma presença económica significativa. Conservar o limite atual do “local fixo de negócios” para os modelos de negócios tradicionais, e implementar uma retenção na fonte para empresas digitais, trataria os negócios digitais diferentes dos tradicionais. Naturalmente isso violaria o princípio da neutralidade tributária e os princípios de justiça.

⁶⁷ OECD (2017), p. 1

A implementação de um imposto de retenção na fonte geralmente implica receita tributária, e não o lucro líquido. Deixar a tributação internacional baseada exclusivamente em receita e não permitir deduzir despesas, pode impedir o comércio transfronteiriço. Além disso, às novas *start-ups* podem ser aplicados encargos insensatos numa fase inicial, prejudicando potencialmente o seu crescimento.

O Estabelecimento Estável Virtual sugerido na literatura e considerado pela OCDE pode ser adequado para aliviar o principal problema da não tributação dos modelos de negócios digitais. Mas isso levanta outra questão: necessitamos efetivamente de persistir desesperadamente em manter o estabelecimento estável? Na minha opinião, acrescentar uma disposição pesada há já complicada noção ao EE não é a solução. Um limiar quantitativo baseado em fatos fáceis de determinar e tributar é mais desejável.

Outra questão é qual deve ser o conteúdo desse critério, para determinar o que e quanto tributar. Como foi destacado nesta tese, uma das principais questões do atual limite do imposto é que ele não corresponde bem às realidades económicas às quais é aplicado. Assim, um novo imposto deve refletir o ambiente económico moderno.

Assim, em síntese será de concordância que o Estado da Fonte tem o direito de tributar a empresa não residente mesmo que esta não detenha um Estabelecimento Estável no país mas tenha uma presença económica significativa através do comércio eletrónico;

A OCDE está numa posição privilegiada para continuar o desenvolvimento da tributação internacional. A tendência para uma cooperação tributária mundial mais unificada é demonstrada, por exemplo, pela implementação de relatórios por país (Ação 13 do BEPS). Isso alimenta a esperança de um dia alcançar uma base tributária consolidada para as maiores empresas internacionais.

A OCDE e a Comunidade Europeia, tem feito bastantes esforços no sentido de tributarem o comércio eletrónico, e as diretivas *E-commerce Vat Directive* e *Internaticonal VAT/GST Guidelines* são provas desse empenho. Ao longo deste trabalho, verifico que a grande dificuldade em tributar a economia digital prende-se também pelo facto que os vários países da União têm regimes de impostas bastantes diferentes uns dos outros, o que constituiu um problema na hora realizar uma tributação justa.

Como espaço de livre circulação de pessoas, bens e mercadorias, as empresas da *BigTech* terão mais vantagens em localizar-se em países de baixa tributação. É neste sentido, e como opinião pessoal, que a solução passará por uma harmonização fiscal entre os diversos países, levando assim a reduzir cada vez mais as disparidades existentes.

A criação do regime MOSS é com certeza um avanço muito importante na tributação das empresas tecnológicas. Com o regime da União há a possibilidade de tributação das operações de uma empresa que pertença à EU, e o regime extra União que permite tributar mesmo sem que as empresas detenham um EE na comunidade. Mesmo assim, e apesar já dos esforços verificados, estes regimes ainda podem aprimorar no sentido de ampliar a sua aplicação.

As discussões na OCDE são de extrema importância, porque os países mais ricos do mundo apresentarão novas propostas para tributar empresas multinacionais digitais como *Google, Amazon, Facebook, Apple, Netflix e Uber*.

Em 2012, quando os escândalos expostos de evasão fiscal da *Apple, Amazon e Google* desencadearam a ira do público e forçaram o G20 a agir, a OCDE foi chamada a reformar o sistema internacional de impostos corporativos. Isso levou, três anos depois, a um pacote de reformas conhecido como Projeto "Erosão de Base e Mudança de Lucro", ou BEPS. Sem dúvida, o BEPS foi um passo importante para enfrentar algumas das estratégias de evasão fiscal mais evidentes usadas pelas multinacionais. Foi graças a ele que existe a forma de compartilhar entre as autoridades fiscais informações sobre os lucros e pagamentos de impostos dessas empresas. Mas o BEPS não conseguiu chegar à raiz do problema. As empresas ainda têm permissão para deslocar os seus lucros para onde quiserem e aproveitar as jurisdições com impostos muito baixos.

O *Google*, por exemplo, transferiu € 19,9 bilhões através de uma empresa holandesa para as Bermudas em 2017, e no mesmo ano o *Facebook* pagou apenas € 7,4 milhões em impostos corporativos no Reino Unido, apesar de gerar €1,3 bilhões em receita naquele país. As multinacionais podem fazer isso legalmente usando o chamado preço de transferência: Uma empresa-mãe define os preços das transações entre suas

subsidiárias para garantir que os lucros sejam registados em países com impostos baixos, e não onde a atividade que gerou os lucros realmente ocorreu.

A elisão fiscal pode ser descoberta em todos os setores económicos, mas as empresas digitais demonstram melhor como está desatualizado o atual sistema tributário internacional. Assim, acredito que o BEPS alcançou aquilo que melhor conseguiu, no entanto penso que não atingiu todas as etapas que de facto precisa, logo concordaria com uma reforma ou atualização do BEPS. A falta de unanimidade até agora sobre como tributar as multinacionais digitais levou vários países a implementar impostos para aumentar a receita, como foi o caso da França. Mas uma ação unilateral não é suficiente.

Assim, no que se refere a propostas futuras, tal como em quase tudo no mundo, ainda não existem todos os impostos criados que satisfaçam a cobertura de todas as atividades novas que aparecem. Para o panorama que se projeta, tanto no plano interno, como comunitário ou internacional, é controverso saber quais e como serão os novos impostos. O que é certo é que as formas atuais não parecem suficientes nem adequadas para lidar com a nova realidade económica e social. Ainda existe muito para ser transformado: conceitos, teorias, práticas e estruturas jurídicas.

Olhando mais à frente, os políticos da UE estão agora a procurar desenvolver um imposto de serviços digitais em toda a UE, corrigindo as regras de comércio eletrónico, combatendo conteúdo ilegal *online* e adotando uma forma mais ativa de política de concorrência para lidar com questões decorrentes do domínio da *BigTech*.

Portanto, não é de admirar que as empresas com operações na Europa olhem cada vez mais para Bruxelas com um senso de expectativa e nervosismo. A próxima Comissão Europeia (2019-2024) deverá expandir e aprofundar significativamente a regulamentação das empresas de tecnologia, na medida em que ela tenta adotar a *BigTech* e defender o consumidor da UE. As iniciativas regulatórias existentes serão revisadas e novas surgirão.

À medida que a comunidade tecnológica se prepara para um nível sem precedentes de escrutínio político, as empresas precisarão se engajar no processo de elaboração de

políticas para garantir que as abordagens regulatórias sejam apropriadas e não prejudiquem seus modelos de negócios.

É provável que cada país queira proteger os seus próprios interesses. Considerando os vários interesses que precisam ser levados em contemplação para alcançar uma unanimidade mundial, acredito que a OCDE terá que implementar outras medidas a curto prazo. Acho difícil acreditar que os Estados membros consigam concordar com uma abordagem tão holística no futuro próximo. No entanto, eles devem ser lembrados de que o desenvolvimento económico é constante e o desenvolvimento tributário deve seguir.

Chegar a um amplo acordo internacional sobre mudanças nos princípios fundamentais de impostos internacionais é indispensável para limitar o risco de dupla tributação e medidas unilaterais distorcidas e para proporcionar um ambiente que promova o crescimento do comércio global, essencial para os milhões de clientes e vendedores que redor do mundo.

Referências Bibliográficas

Abreu, José Carlos. A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis, 2012, p.130 [33]

Ad van Loon. (s.d.). Obtido em 11 de Setembro de 2019, de <https://merlin.obs.coe.int/iris/1996/9/article6.en.html>

Angelovska, N. (11 de Outubro de 2018). *Forbes*. Obtido em 15 de Fevereiro de 2019, de Europe's Leading And Lagging Countries In Ecommerce: <https://www.forbes.com/sites/ninaangelovska/2018/10/11/europes-leading-and-lagging-countries-in-ecommerce/#636545dd6c77>

Antunes, J. (2016 de Fevereiro de 2019). *Negócios*. Obtido em 21 de Fevereiro de 2019, de https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/dupla_tributacao

As TIC na educação - <https://asnticnaeducacao.wordpress.com/category/aplicacao/no-dia-a-dia/>, consultado em 30-05-2019 [6]

Bal, Alek . “Taxation of the Digital Economy”, in Cotrut, Madalina / Bal, Aleksandra / Betten, Rijkele / Hamzaoui, Ridha / Obuoforibo, Belema / Ostaszewska, Ola, (ed.), *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, IBFD Publication, 2015, Online Book, https://online.ibfd.org/document/tps_head [56]

BLB Brasil. (18 de Outubro de 2017). Obtido em 16 de Setembro de 2019, de <https://www.blbbrasil.com.br/blog/tributacao-cloud-computing-exterior/>

Bopp, M. (07 de Dezembro de 2017). New EU VAT system for the digital economy as of 2019 and 2021. *Tax and Legal News* . [50]

Brasil, E.-C. (23 de Março de 2016). *ECommerceBrasil*. Obtido em 15 de Maio de 2019, de <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/publicidade-na-internet-supera-tv-em-2017/>

Brites, A. C. *A economia digital e os desafios da tributação*. Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra. [7]

Budak, T. *The transformation of international tax regime: digital economy*. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

Christians, A. (Março de 2016). BEPS and The New Internacional Tax Order. *BEPS and The New Internacional Tax Order* .

Cockfield, A. J. 2005. Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges, *The. Yale JL & Tech.*, 8, 136. [15]

Cohen, E. S. (2013). *A Nova Era Digital*. D. Quixote.

Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento, 2017, p. 170 [2]

COM(2015) Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe. Brussels [10],[11].

COM(97) 157 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A European Initiative in Electronic Commerce. Brussels, 16.04.1997 [13]

Crisanto, F. (2015). O que é a Neutralidade Fiscal?

Cunha, C. (19 de Abril de 2017). *Implantando Marketing*. Obtido em 11 de Setembro de 2019, de <https://www.implantandomarketing.com/vivemos-em-um-monopolio-digital-sem-nos-darmos-conta-disso/>

Deco Proteste. (21 de Maio de 2019). *Negócios*. Obtido em 16 de Setembro de 2019, de <https://www.jornaldenegocios.pt/mais/analises-deco/detalhe/investir-com-a-cabeca-nas-nuvens>

Decreto-lei 73/2014 (02 de 09 de 2014).

Decreto-Lei 66/2015 (Diário da República 29 de 04 de 2015). [64],[65],[66]

Diário da República Eletrónico. (s.d.). Obtido em 18 de Setembro de 2019, de <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/56388821/details/maximized>

Diário da República n.º 198, I, Série B, de 25 de Agosto de 1999 [63]

DocuSign. (04 de Julho de 2018). Obtido em 06 de Setembro de 2019, de <https://www.docuSign.com.br/blog/negocios-digitais-2/>

E-commerceBrasil. (26 de Março de 2016). Obtido em 15 de Setembro de 2019, de <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/publicidade-na-internet-supera-tv-em-2017/>

Ecossistema Digital. (s.d.). Obtido em 15 de Abril de 2019, de <http://ecossistemadigital.pt/uma-reflexao-sobre-o-crescimento-da-publicidade-online/>[9]

Faulhaber, L. V. (15 de Julho de 2019). Beware. Other Nations Will Follow France With Their Own Digital Tax. *The New York Times* .

Fernando Stacchini, M. B. (31 de Outubro de 2011). *Tributo e Direito*. Obtido em 16 de Setembro de 2019, de <http://tributoedireito.blogspot.com/2011/10/cloud-computing-e-tributacao.html>

Finance Act 2016 (n.º 28 de 2016) (Republic of India, 2016). [49]

Gada, K. (16 de Junho de 2016). *Forbes*. Obtido em 11 de Março de 2019, de <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#76f945a37628>

Gada, K. (16 de Junho de 2016). The Digital Economy In 5 Minutes. Obtido em 25 de Novembro de 2018, de *Forbes*: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/>

Hartenberg, S. (21 de Agosto de 2018). *Cena Digital*. Obtido em 11 de Setembro de 2019, de <http://cenadigital.co/article/lorem-ipsam-is-simply-dummy-text-of-the-printing-and-typesetting-industry/>

Hersen, A. *Economia e Sociedade do Conhecimento*.

International Centre for Tax and Development. (18 de Julho de 2019). Europe is targeting Big Tech with new taxes. It's straining the transatlantic alliance. *The Washington Post* .

Jeny, A. (12 de Junho de 2018). Obtido de <http://knowledge.essec.edu/en/economy-finance/accounting-digital-economy-and-intangible-assets.html>

Jérôme Monsenego, *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market* (2011)

Júnior, M. G. *Direito Tributário vs Direito Fiscal*. Faculdade Direito da Universidade do Porto.

Kagan, J. (15 de Maio de 2018). *Investopedia*. Obtido em 20 de Maio de 2019, de https://www.investopedia.com/terms/d/double_taxation.asp

Lastres, H. M. M. et al. *Interagir para Competir: promoção de arranjos produtivos e inovativos no Brasil*. Brasília: Sebrae, 2002. [18]

LexPoint. (19 de Dezembro de 2014). Fisco esclarece regime do Mini Balcão Único do IVA. [60]

Liferay. (s.d.). Obtido em 2019 de Setembro de 16, de <https://www.liferay.com/pt/resources/l/digital-business>

Lima, m.; Serra, f.; Meyer, v.; ferreira, Manuel. Modelando o BSC para as Universidades do Sistema ACAFE. *Organizações em contexto*, ano 5, n. 9. 2009 [4]

Lighthart, J. E. (2004). *Consumption Taxation in a Digital World: A Primer*. [57],[58]

Lloyd, S. (03 de Dezembro de 2018). *International Chamber of Commerce*. Obtido em 16 de Março de 2019, de <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/working-tax-policy-digital-economy/>

Lopes, A. B. (s.d.). *A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas daOCDE e União Europeia*

Lusa, A. (24 de Abril de 2017). *TecaoMinuto*. Obtido em 10 de Setembro de 2019, de <https://www.noticiasaminuto.com/tech/781674/falta-de-confianca-na-internet-afasta-pessoas-das-compras-online>

Martins, C. J. *A tributação das operações de comércio eletrónico*. ISCTE, Lisboa. [14]

Mark G. Simkin, G. W. (2011). Pros and Cons of E-Commerce Taxation. *International Business & Economics Research Journal*

McLure Jr, C. E. 2001. Taxation of Electronic Commerce in the European Union. In Prepared for presentation at a conference on " Tax Policy in the European Union" held at the Research Center for Economic Policy, Erasmus University, Rotterdam [19],[51]

Murray, J. (2019 de Junho de 2019). Obtido em 12 de Setembro de 2019, de <https://www.thebalancesmb.com/internet-sales-tax-what-is-the-law-4164865>

Nabais, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª Edição, Almedina, 2015 [18],[36]

Nellen, E.U. “MOSS” and Sourcing: Lessons for the U.S. Sales Tax? Bloomberg BNA, Weekly State Tax Report, Nov. 21, 2014

New EU VAT rules simplify VAT for e-commerce. (29 de March de 2018). Obtido em 23 de Novembro de 2018, de EY Global Tax Alert Library: www.ey.com/taxalerts

Nogueira, R. *Os desafios da Economia Digital à tributação do Rendimento*. ISCAL, Lisboa.

Nota Positiva. (2007). Obtido em 15 de Fevereiro de 2019, de http://www.notapositiva.com/old/trab_estudantes/trab_estudantes/tic/10importantic.htm

Nuno Fortes, J. H. (18 de Junho de 2016). *The Adoption of cloud computing services by Portuguese Companies: The Impact of marketing efforts*. Porto, Porto.

OCDE. (2014). *Base Erosion and Profit Shifting Project - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. [20],[21],[34],[46],[55],[61]

“OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Executive Summaries 2015 Final Reports”, <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> (OECD 2015b) [24],[25],[27],[29],[30],[31],[43],[48]

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, OECD Publishing, 2015[12],[16]

OECD, Committee on Fiscal Affairs, “Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Conventions, Draft for Comments,” 2000 http://www.oecd.org/daf/fa/first_en.htm [37],[38],[39],[40]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2014)

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing [41],[42],[44]

OECD. (2018a). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> [3]

OECD: “About the OECD”, <http://www.oecd.org/about/> (Accessed: 14.06.2019).

OECD: “Background Brief – Inclusive Framework on BEPS”, 2017, p.9. <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (OECD 2017a) [52]

OECD: “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, 2013, p.9, 10. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (OECD 2013b) [53]

O Globo. (28 de Julho de 2018). *O Globo*. Obtido em 11 de Setembro de 2019, de <https://oglobo.globo.com/opiniao/o-mundo-dos-monopolios-digitais-22927583>

Openimob. (13 de Novembro de 2018). Obtido em 10 de Setembro de 2019, de <https://openimob.com/blog/index.php/2018/11/13/efeito-de-rede-nas-startups/> [28]

Paiva, F. (16 de Janeiro de 2019). *Mobile Time*. Obtido em 2019 de Maio de 15, de <https://www.mobiletime.com.br/noticias/16/01/2019/apps-geram-us-101-bi-em-receita-em-2018/>

Parietti, M. (25 de Junho de 2019). *Investopedia*. Obtido em Setembro de 12 de 2019, de <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/121615/pros-and-cons-internet-sales-tax.asp>

Pascal Saint-Amans. (10 de Março de 2017). Tax Challenges, disruption and the digital economy.

Pereira, P. R. (2010). *Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional*. Edições Almedina

Pires, J. M. (27 de 09 de 2017). Obtido em 21 de 02 de 2019, de <https://eco.sapo.pt/opiniaao/inovacao-e-crise-da-soberania-fiscal/>

Quaderno Library. (s.d.). Obtido em 16 de Outubro de 2019, de <https://quaderno.io/resources/eu-vat-guide/>

Renata Almeida, “Tudo o que precisa saber sobre Negócios Digitais”, Julho de 2018 [26]

Reuteurs. (22 de Agosto de 2019). *Breakingviews - Breakdown: The global fight over Big Tech’s taxes*.

Rodl & Partner. (s.d.). *BEPS Action 7 – Prevent the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*.

Rodrigues, G. T. *A Tributação do comércio eletrónico : novos desafios. A Tributação do comércio eletrónico : novos desafios*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra. [45]

Rouse, M. (Setembro de 2017). *SearchCio*. Obtido em 11 de Março de 2019, de <https://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy>

Sacoman, R. (03 de Agosto de 2019). *MindCommunication*. Obtido em 06 de Setembro de 2019, de <https://mindy.com.br/porque-confiar-sua-marca-a-uma-agencia-de-marketing/>

Saint-Amans, P. (10 de Março de 2017). *Tax Challenges, Disruption and the digital economy*.

Santana, B. (19 de Janeiro de 2019). *MacMagazine*. Obtido em 20 de Maio de 2019, de <https://macmagazine.uol.com.br/2019/01/19/mais-uma-vez-app-store-fechou-o-ano-lucrando-o-dobro-do-google-play/>

Schulze, E. (06 de Março de 2019). *France targets Google, Amazon and Facebook with 3% digital tax. CNBC* .

Silva, M. (05 de Março de 2017). *Ecosystema_digital Blogue*. Obtido em 20 de maio de 2019, de <http://ecosistemadigital.pt/uma-reflexao-sobre-o-crescimento-da-publicidade-online/>

Softline. (10 de Outubro de 2018). Obtido em 13 de Setembro de 2019, de <https://brasil.softlinegroup.com/sobre-a-empresa/blog/entenda-os-beneficios-do-cloud-computing-nas-empresas>

Spengel, M. O. (2017). *Internacional Taxation in the Digital Economy : Challenge Accepted?* IBDF

SRIJ Jogos Online. (s.d.). Obtido em 2019 de Maio de 08, de <https://www.srij.turismodeportugal.pt/pt/jogo-online/entidades-licenciadas/>

Skaar, A. A. (1991). *Permanent Establishment- The Erosion of a Tax treaty Principle*. [23]

Teixeira, G., & Rodrigues, A. *A tributação do comércio eletrónico: novos desafios*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. [5],[17],[54],[62]

The Present and Future Impact of Virtual Currency, Nov. 19, 2013

UNCTAD. (2017). World Investment Report 2017: Investment and the Digital Economy. United Nations, New York de <http://dx.doi.org/10.18356/e692e49c-en>

União Europeia. (s.d.). Obtido em 20 de Setembro de 2019, de https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_pt.htm [59]

Vance, J. (10 de Setembro de 2012). *Computer World*. Obtido em 08 de Maio de 2019, de <https://computerworld.com.br/2012/09/10/as-10-empresas-de-nuvem-mais-poderosas/>

Wikipédia. (14 de Abril de 2017). Obtido em 04 de Dezembro de 2018, de https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps#cite_note-3, [1],[32],[35]

Wikipédia. (19 de Julho de 2019). *Wikipédia*. Obtido em 02 de Setembro de 2019, de https://pt.wikipedia.org/wiki/Alibaba_Group [8]

Zeng, M. (02 de Outubro de 2018). *Harvard Business Review*. Obtido em 02 de Setembro de 2019, de <https://hbrbr.uol.com.br/alibaba-futuro-negocios/>