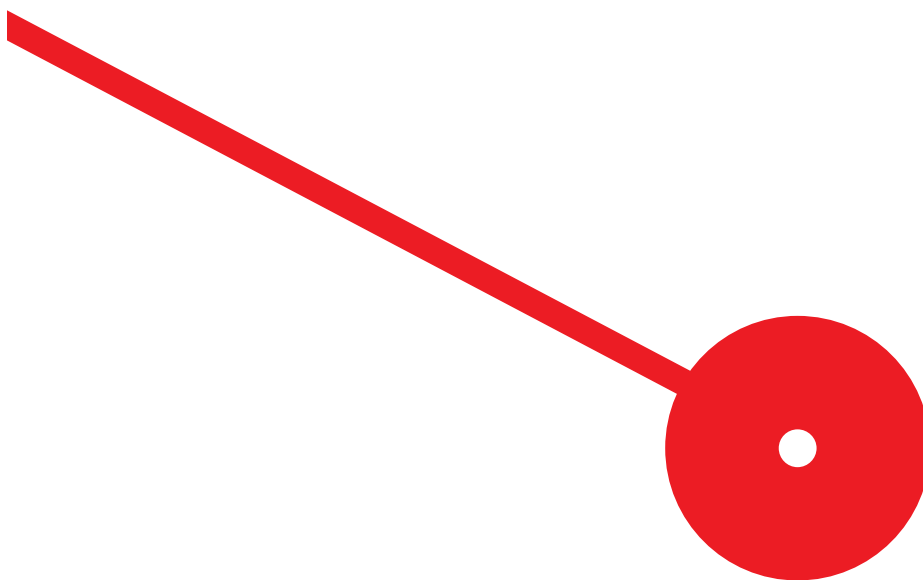




# A Tributação na Economia Digital

Sofia Lucas Ribeiro

09/2025

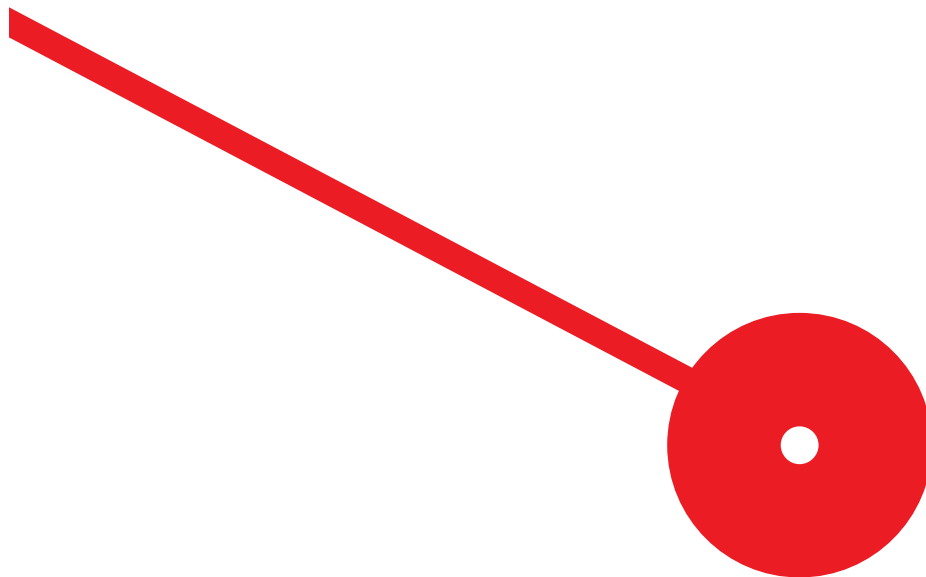




# A Tributação na Economia Digital

Sofia Lucas Ribeiro

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças sob orientação de Professor Doutor José de Campos Amorim.



## **Dedicatória**

Dedico este trabalho à minha família, pelo apoio ao longo deste percurso académico. Aos meus pais, obrigada por estarem sempre lá, pelo apoio incondicional — mesmo quando eu só dizia “estou farta”.

Às minhas irmãs mais novas, que foram consistentemente chatas e difíceis de aturar, obrigada por manterem o caos e a sanidade em equilíbrio. A vossa presença foi irritante, mas essencial.

E à minha melhor amiga, obrigada por estares sempre presente nas noites de estudo e nas crises existenciais. Nem sempre foi fácil, mas foi muito mais suportável contigo por perto.

## **Agradecimentos**

Agradeço a toda a minha família, em especial aos meus pais, Elisabete e Carlos, por todo o apoio, paciência e dedicação ao longo destes anos. Obrigada por nunca me deixarem desistir e por me proporcionarem tudo o que precisei para chegar até aqui.

Às minhas irmãs, Andrea e Leonor, que apesar de serem uma dor de cabeça constante, lá conseguiram apoiar-me quando mais precisei.

À minha melhor amiga, Filipa, obrigada por me teres acompanhado nesta etapa, por ouvires os desabafos (repetidos) e por ajudares a manter a sanidade quando tudo parecia estar a descambar.

Ao Professor Doutor José de Campos Amorim, agradeço a orientação e os conselhos dados ao longo deste trabalho, que foram fundamentais para a sua concretização.

À Arquiconsult, SA, pela forma como me recebeu e pelo apoio prestado durante todo o processo.

A todos os que contribuíram, direta ou indiretamente, o meu sincero obrigada. Sem vocês, isto teria sido bem mais difícil.

## **Resumo:**

A globalização e a transformação digital têm vindo a alterar de forma significativa os modelos económicos e os sistemas de tributação tradicionais. A crescente desmaterialização das operações e a expansão do comércio eletrónico levantam desafios complexos à fiscalidade, em particular no que respeita à definição do local de tributação, à prevenção da erosão da base tributável e à garantia de equidade fiscal entre empresas digitais e tradicionais.

A presente dissertação tem como objetivo analisar os principais desafios da tributação na economia digital e avaliar as soluções propostas a nível internacional e europeu. Numa primeira fase, procede-se a uma revisão teórica e normativa, com destaque para as medidas da OCDE, nomeadamente o Plano BEPS e a implementação dos Pilares Um e Dois, bem como para as iniciativas da União Europeia, em especial o regime One Stop Shop (OSS) e o Imposto sobre Serviços Digitais.

Numa segunda fase, é desenvolvido um estudo de caso aplicado a uma empresa fictícia — Digital Society, Lda. —, que permite testar a aplicação prática do artigo 6.º-A do CIVA e do regime OSS em diferentes cenários de operações B2C e B2B. Através desta análise, demonstram-se as implicações fiscais das novas regras, evidenciando-se tanto os benefícios em termos de simplificação e harmonização, como as dificuldades de adaptação para as pequenas e médias empresas portuguesas.

Os resultados obtidos permitem concluir que, apesar dos avanços alcançados com as reformas em curso, a tributação da economia digital continua a ser uma realidade inacabada, que exige constante atualização normativa e maior cooperação internacional. Esta investigação contribui, assim, para a reflexão sobre a necessidade de repensar os sistemas fiscais, adaptando-os a um contexto global, desmaterializado e em permanente transformação.

**Palavras chave:** Economia Digital, Tributação, União Europeia, IVA

## **Abstract:**

Globalization and digital transformation have significantly altered economic models and traditional taxation systems. The increasing dematerialization of operations and the expansion of e-commerce raise complex challenges for taxation, particularly regarding the determination of the place of taxation, the prevention of base erosion, and the assurance of fiscal equity between digital and traditional companies.

This dissertation aims to analyze the main challenges of taxation in the digital economy and to assess the solutions proposed at both international and European levels. In the first stage, a theoretical and normative review is carried out, highlighting the OECD measures, namely the BEPS Action Plan and the implementation of Pillars One and Two, as well as the European Union initiatives, in particular the One Stop Shop (OSS) regime and the Digital Services Tax.

In the second stage, a case study is developed based on a fictitious company — Digital Society, Lda. — which makes it possible to test the practical application of Article 6-A of the Portuguese VAT Code (CIVA) and the OSS regime in different B2C and B2B scenarios. Through this analysis, the fiscal implications of the new rules are demonstrated, highlighting both the benefits in terms of simplification and harmonization, and the adaptation difficulties faced by Portuguese small and medium-sized enterprises.

The results obtained allow us to conclude that, despite the progress achieved with the ongoing reforms, taxation of the digital economy remains an unfinished reality, requiring constant regulatory updates and greater international cooperation. This research thus contributes to the reflection on the need to rethink tax systems, adapting them to a global, dematerialized, and continuously evolving context.

**Key words:** Digital Economy, Taxation, European Union, VAT

## Índice geral

<b>Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Fundamentos da Tributação .....</b>	<b>4</b>
1    Princípios da tributação do consumo .....	5
1.1    Tributação e Jurisdição .....	7
1.2    Modelos tradicionais de tributação .....	9
<b>Capítulo II – Economia digital: Definição e Impacto.....</b>	<b>11</b>
2    Economia digital.....	12
2.2    A economia digital: definição e características .....	12
2.3    Desafios da economia digital.....	14
2.4    A economia digital em Portugal .....	18
<b>Capítulo III – Tributação da Economia Digital.....</b>	<b>20</b>
3    Tributação na economia digital .....	21
3.1    Regime da OCDE .....	22
3.1.1    BEPS.....	22
3.1.2    Pilar Um – Tributação sobre o lucro .....	26
3.1.3    Pilar Dois – Taxa mínima de imposto .....	28
3.2    Regimes implementados na UE.....	29
3.2.1    Enquadramento jurídico .....	31
3.2.2    Impostos sobre serviços digitais .....	32
3.2.3    Regime de Balção Único .....	35
3.3    Análise dos diferentes impostos na Europa .....	40
<b>Capítulo IV – Estudo de Caso .....</b>	<b>46</b>
4    Caso Prático.....	47
4.1    Metodologia.....	47
4.2    Contexto .....	48
4.3    Apresentação do cenário.....	49

4.3.1	Primeira situação – B2C (com receitas inferiores a 10.000€).....	49
4.3.2	Segunda situação – B2C (com receitas superiores a 10.000€).....	50
4.3.3	Terceira situação – B2B .....	52
4.3.4	Quarta situação – B2C (extra UE).....	53
4.3.5	Quinta situação – Operações com importações de baixo valor.....	54
4.3.6	Sexta situação – Operações triangulares (venda indireta B2C).....	56
4.3.7	Conclusão .....	57
<b>Capítulo V – Conclusões, Limitações e Sugestões Futuras.....</b>		<b>59</b>
5	Conclusões.....	60
5.1	Limitações .....	62
5.2	Sugestões Futuras .....	63
<b>Referências bibliográficas.....</b>		<b>65</b>

## Índice de Figuras

Figura 1. Atividades na Internet .....	18
----------------------------------------	----

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1: Países da UE que não implementaram o ISD .....	43
Tabela 2: Países da UE que implementaram o ISD.....	44

## **Lista de abreviaturas**

ACEPI - Associação do Comércio Electrónico e da Publicidade Interactiva

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

B2A - Business-to-Administration

B2B - Business to Business

B2C - Business to Consumer

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting (Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros)

BRICS - Brazil, Russian, India, China and South Africa (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul)

CE - Comissão Europeia

CDT - Convenção para evitar a Dupla Tributação

CFC - Controlled Foreign Corporations (Sociedade Estrangeira Controlada)

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DST - *Digital Services Tax* (Imposto sobre Serviços Digitais)

DT - Dupla Tributação

EE - Estabelecimento Estável

EMC - Estado Membro do Consumo

ERP - Enterprise Resource Planning (Planeamento de Recursos Empresariais)

EUA - Estados Unidos de América

G20 - Grupo de 20 países mais desenvolvidos

G7 - Grupo de 7 países mais desenvolvidos

GloBE - Global Anti-Base Erosion

IDC - International Data Corporation

IDES - Inovação e Desenvolvimento em Engenharia e *Software*

IIR - Income Inclusion Rule (Regra da Inclusão de Rendimento)

IOSS – Import One Stop Shop

ISD - Imposto sobre Serviços Digitais

IVA - Imposto sobre Valor Acrescentado

MOSS - Mini One Stop Shop (Mini Balcão Único)

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMC - Organização Mundial do Comércio

OSS - One Stop Shop

PIB - Produto Interno Bruto

PME - Pequenas e Medias Empresas

RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

STTR - Subject-To-Tax Rule (Regra de Sujeição a Imposto)

TBE - *Telecommunications, Broadcasting and Electronic services*

TIC - Tecnologias da informação e Comunicação

UE - União Europeia

UE27 - União Europeia composta por 27 países

UTPR - Undertaxed Payment Rule (Regra de Pagamento Subtributados)

ViDA - VAT in the Digital Age



Vivemos atualmente numa era digital, em que tanto indivíduos como empresas recorrem, de forma cada vez mais intensa, a ferramentas eletrónicas, seja no âmbito do lazer, da comunicação ou da atividade económica. A inovação tecnológica permitiu não só o aumento do valor associado aos produtos e serviços, mas também a democratização do seu acesso, com uma abrangência social sem precedentes. As empresas, por sua vez, adaptaram-se rapidamente, disponibilizando modelos de consumo online, através da recolha e análise de dados, oferecendo soluções cada vez mais personalizadas aos seus clientes.

Neste contexto, assistimos também à ascensão da moeda digital e à crescente desmaterialização das operações económicas, o que exige das autoridades fiscais uma reavaliação dos paradigmas tradicionais de tributação. O surgimento de modelos de negócio digitais, com ausência de presença física nas jurisdições onde operam, colocou desafios significativos à tributação internacional, em especial no que toca à identificação do local de incidência do imposto e à partilha de receitas fiscais entre Estados.

Surge assim a denominada Economia Digital, um novo modelo económico que tem vindo a ganhar um papel central nas discussões fiscais internacionais. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a União Europeia (UE) têm desempenhado um papel fundamental na tentativa de adaptar os sistemas fiscais a esta nova realidade, nomeadamente através de propostas de harmonização, definição de regras específicas e criação de regimes simplificados para os operadores económicos.

Entre os marcos mais relevantes encontra-se a apresentação, em 21 de março de 2018, de duas propostas legislativas pela Comissão Europeia, com o objetivo de encontrar soluções provisórias e estruturais para a tributação da economia digital. A nível global, destaca-se o Plano de Ação BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) da OCDE, que lançou as bases para os chamados dois pilares de reforma fiscal internacional.

Neste enquadramento, a presente dissertação tem como objetivo:

- Analisar os fundamentos teóricos e jurídicos da tributação;
- Compreender o conceito de economia digital e os desafios que esta impõe;
- Avaliar as soluções legislativas propostas pela OCDE e pela UE, com especial enfoque no regime do artigo 6.º-A do CIVA, aplicado em Portugal;

- Estudar as diferentes abordagens à tributação da economia digital nos Estados-Membros da UE;

Este estudo adota uma abordagem descritiva e exploratória, de natureza qualitativa, baseada na análise de legislação, relatórios técnicos da OCDE e da UE, documentos fiscais internacionais e bibliografia especializada. A dissertação está dividida em duas partes principais:

1. Parte teórica, onde se fazem revisões conceptuais e legais sobre a tributação tradicional, a economia digital e as propostas de adaptação legislativa internacional. Esta parte inclui exemplos práticos simples ao longo dos capítulos, com o objetivo de facilitar a compreensão de normas complexas e ilustrar a sua aplicação em contextos reais.
2. Parte prática, onde é desenvolvido um estudo de caso centrado numa empresa fictícia — *Digital Society, Lda.* — que presta serviços digitais e comerciais em diferentes contextos territoriais. São analisadas várias situações distintas: operações B2C intracomunitárias (abaixo e acima do limiar dos 10.000€), operações B2B intracomunitárias, operações B2C extracomunitárias, importações de baixo valor ao abrigo do regime IOSS e operações triangulares com consumidores finais. O objetivo é ilustrar, na prática, a aplicação do artigo 6.º-A do CIVA e o impacto dos regimes especiais de IVA, em particular o OSS e o IOSS, destacando as suas implicações fiscais e administrativas para as empresas.

Este modelo metodológico permite conjugar a análise normativa com a aplicação prática, oferecendo uma perspetiva mais completa e realista sobre os desafios da tributação na economia digital.

## **CAPÍTULO I – FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO**

---

## 1 Princípios da tributação do consumo

A tributação do consumo ocupa um lugar central nos sistemas fiscais contemporâneos, constituindo, ao lado da tributação do rendimento e do património, uma das principais fontes de financiamento do Estado. Entre os diversos modelos de tributação, destaca-se o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que se consolidou como o instrumento mais difundido de tributação do consumo, sobretudo no espaço europeu. A compreensão dos fundamentos que orientam este tipo de tributação exige uma análise dos princípios que a estruturam, uma vez que são eles que legitimam a sua aplicação e asseguram a sua coerência com os objetivos de neutralidade, justiça e eficiência económica.

O primeiro princípio estruturante é o da neutralidade fiscal, que determina que a tributação do consumo não deve distorcer a concorrência nem influenciar as decisões económicas dos agentes. No caso do IVA, este princípio concretiza-se através do mecanismo da dedução, que permite que cada operador repercute o imposto na fase seguinte da cadeia de produção e comercialização, ao mesmo tempo que deduz o IVA suportado nas suas aquisições. Desta forma, o imposto recai apenas sobre o valor acrescentado em cada etapa, garantindo que as empresas sejam tratadas de forma equivalente, independentemente da sua dimensão, setor ou localização. A neutralidade é também assegurada pelo princípio da tributação no destino: as exportações são isentas e as importações tributadas, garantindo que os bens e serviços consumidos em cada país suportem a mesma carga fiscal, preservando a concorrência entre operadores nacionais e estrangeiros.

Associado à neutralidade surge o princípio da eficiência económica, que pressupõe que o imposto deve ser simples de administrar, pouco oneroso para os contribuintes e eficaz na arrecadação da receita pública. O IVA é frequentemente considerado um imposto eficiente precisamente porque a sua cobrança é partilhada entre os diversos agentes económicos, o que dificulta a evasão fiscal e permite uma fiscalização mais abrangente. A exigência de emissão de faturas e a obrigação de reporte periódico criam uma cadeia de controlo que reduz significativamente as possibilidades de fraude. Nos últimos anos, esta eficiência tem sido reforçada através da digitalização, da introdução de mecanismos como o *One Stop Shop* (OSS) e o *Import One Stop Shop* (IOSS), bem como

da futura implementação do pacote *VAT in the Digital Age* (ViDA), que introduz a faturação eletrónica e o reporte em tempo real das operações transfronteiriças.

Outro fundamento essencial é o princípio da equidade ou da justiça fiscal, que procura garantir que a carga tributária seja repartida de forma justa entre os cidadãos. Contudo, o IVA, à semelhança de outros impostos sobre o consumo, é muitas vezes criticado pelo seu carácter regressivo: proporcionalmente, os contribuintes com menores rendimentos afetam uma parte maior do seu orçamento ao pagamento deste imposto. Para atenuar este efeito, os sistemas fiscais recorrem a taxas reduzidas ou isenções em bens e serviços considerados essenciais, como alimentos, medicamentos, livros ou transportes públicos, procurando proteger os consumidores mais vulneráveis. Esta diferenciação de taxas é reconhecida pela própria União Europeia, que permite aos Estados-Membros alguma flexibilidade na aplicação de taxas reduzidas ou superreduzidas, precisamente para equilibrar eficiência arrecadatória com justiça social.

Complementarmente, deve mencionar-se o princípio da proporcionalidade, segundo o qual a carga fiscal deve ser adequada à capacidade de consumo de cada indivíduo. Ao tributar o consumo, presume-se que quem consome mais revela maior capacidade contributiva. Apesar das críticas quanto à regressividade, este princípio assegura uma base fiscal ampla e relativamente estável, permitindo aos Estados arrecadar receita de forma previsível e menos dependente das flutuações cíclicas do rendimento.

Outro pilar da tributação do consumo é o princípio da territorialidade associado ao princípio do destino. Em matéria de IVA, a regra é que o imposto é devido no Estado onde ocorre o consumo efetivo. Esta lógica garante a neutralidade no comércio internacional, uma vez que as exportações são isentas, para que os bens cheguem ao mercado estrangeiro sem carga fiscal, e as importações são tributadas no país de destino, colocando-as em igualdade de condições com os bens produzidos internamente. No entanto, a aplicação deste princípio tem-se revelado particularmente desafiante no contexto da economia digital e do comércio eletrónico, em que a desmaterialização das operações torna difícil determinar o local exato de consumo. Foi precisamente para responder a estas dificuldades que a União Europeia criou regimes como o OSS e o IOSS, que simplificam o cumprimento das obrigações fiscais, assegurando que o IVA seja pago no Estado de consumo, independentemente da localização do fornecedor.

Por fim, é relevante considerar os princípios da transparência e da simplicidade, segundo o qual a tributação deve ser facilmente compreensível e previsível para os agentes económicos e para os consumidores finais. No caso do IVA, a transparência traduz-se na obrigatoriedade de o imposto ser discriminado nas faturas, permitindo ao consumidor identificar claramente a parcela do preço correspondente ao imposto. Já a simplicidade prende-se com a necessidade de um sistema de fácil aplicação e fiscalização, reduzindo custos administrativos tanto para o Estado como para as empresas. A digitalização da administração tributária e a harmonização das regras a nível europeu têm contribuído para reforçar este princípio, procurando criar um quadro legal mais claro e adaptado à realidade da economia digital.

Em síntese, os fundamentos da tributação do consumo assentam em princípios que procuram equilibrar objetivos de arrecadação com preocupações de neutralidade, justiça e eficiência. O IVA, enquanto imposto harmonizado a nível europeu, constitui a materialização mais clara destes princípios, refletindo a tentativa de conciliar a necessidade de financiamento público com a preservação da concorrência e da equidade social. Contudo, a crescente digitalização da economia coloca novos desafios à concretização destes fundamentos, exigindo uma adaptação contínua das regras fiscais e a cooperação internacional para assegurar que os princípios estruturantes da tributação do consumo continuem a ser respeitados num contexto global em rápida transformação.

## **1.1 Tributação e Jurisdição**

A tributação do consumo distingue-se da tributação do rendimento ou do património pelo facto de incidir sobre a despesa dos agentes económicos, assumindo que a capacidade contributiva de cada indivíduo se manifesta através do nível de consumo que realiza. Esta característica implica consequências relevantes em termos de jurisdição fiscal, sobretudo quando se consideram as operações transfronteiriças.

Enquanto na tributação do rendimento ou do património a jurisdição fiscal é tradicionalmente atribuída ao Estado de residência ou ao Estado da fonte, na tributação do consumo vigora, em regra, o princípio do destino, segundo o qual o imposto é devido no Estado em que ocorre o consumo efetivo. Esta regra procura garantir a neutralidade

concorrencial entre bens e serviços nacionais e importados, já que todos suportam a mesma carga tributária no mercado onde são adquiridos.

Este princípio está intimamente ligado ao princípio da territorialidade, que determina a competência de cada Estado para tributar operações que possuam uma conexão territorial suficiente com o seu ordenamento jurídico. No caso do IVA, essa conexão é estabelecida pelo local onde ocorre o consumo. Assim, a territorialidade assegura que não exista sobreposição entre diferentes jurisdições (evitando a dupla tributação) nem lacunas fiscais (evitando a não tributação), preservando a justiça fiscal e a neutralidade do imposto.

No ordenamento jurídico português, o artigo 6.º do Código do IVA (CIVA) traduz este princípio, ao definir as regras de localização das operações. Considera-se que uma operação ocorre em território nacional sempre que o consumo se verifique em Portugal, ainda que o prestador esteja estabelecido noutro Estado-Membro ou fora da União Europeia. Por exemplo, quando um consumidor português adquire online uma licença de software a uma empresa sediada nos Estados Unidos, a operação é localizada em Portugal e o IVA é devido neste território, dado que é aqui que se concretiza o consumo. De forma simétrica, se uma empresa portuguesa exportar serviços digitais para um consumidor no Brasil, a operação é localizada fora do território nacional e, por isso, encontra-se isenta de IVA em Portugal, em conformidade com o princípio do destino.

A crescente globalização e, em especial, a digitalização da economia, têm colocado à prova estas regras tradicionais de jurisdição. Nas operações de comércio eletrónico e de prestação de serviços digitais, a determinação do local de consumo pode ser complexa, sobretudo quando o prestador não possui presença física no país do consumidor. Para responder a estes desafios, a União Europeia tem desenvolvido mecanismos específicos, como o regime One Stop Shop (OSS), que permite às empresas declarar e pagar o IVA devido em diferentes Estados-Membros através de um único portal eletrónico. Este modelo assegura que a tributação respeita o princípio do destino, ao mesmo tempo que reduz a carga administrativa para as empresas e aumenta a eficácia do controlo fiscal.

Em síntese, a jurisdição na tributação do consumo encontra-se intrinsecamente ligada ao princípio da territorialidade e ao princípio do destino. Ambos refletem a necessidade de adaptação permanente das regras fiscais às novas formas de transação que

emergem num contexto globalizado e digital, procurando equilibrar justiça fiscal, neutralidade concorrencial e eficiência administrativa.

## **1.2 Modelos tradicionais de tributação**

Ao longo da história, a tributação do consumo assumiu diferentes configurações, refletindo as opções políticas e os contextos económicos de cada época. Estes modelos podem agrupar-se em três categorias principais: os impostos monofásicos, os impostos plurifásicos sem direito a dedução e os impostos plurifásicos com dedução, sendo este último o modelo que deu origem ao atual IVA.

O modelo monofásico caracteriza-se pela cobrança do imposto numa única fase do circuito económico, normalmente na produção ou na venda a retalho. Este modelo apresenta a vantagem da simplicidade administrativa, mas acarreta importantes limitações, sobretudo no controlo da evasão fiscal. Por exemplo, se um imposto for cobrado apenas no momento da venda ao consumidor final, o Estado depende exclusivamente do cumprimento das obrigações por parte dos retalhistas. Se estes não declararem corretamente as suas vendas, a receita fiscal perde-se.

O modelo plurifásico sem direito a dedução incide sobre todas as fases do processo produtivo e de comercialização, mas sem permitir a dedução do imposto pago nas etapas anteriores. Este mecanismo gera o chamado “efeito cascata”: o imposto acumula-se sucessivamente ao longo da cadeia, incorporando-se no preço final. Imagine-se, por exemplo, uma fábrica que paga imposto na compra de matérias-primas e volta a pagar imposto quando vende o produto acabado ao grossista, que, por sua vez, volta a pagar imposto ao vender ao retalhista. No final, o consumidor suporta não apenas o imposto sobre o valor do bem, mas também o imposto acumulado das fases anteriores, o que encarece artificialmente o preço final.

O modelo plurifásico com dedução, correspondente ao atual imposto sobre o valor acrescentado (IVA), surgiu como resposta a estas limitações. Neste sistema, cada operador económico repercute o imposto sobre o adquirente, mas pode deduzir o IVA suportado nas suas próprias aquisições, garantindo que a tributação incide apenas sobre o valor acrescentado em cada etapa. Por exemplo, se uma empresa comprar matérias-primas no valor de 1.000 € e pagar 230 € de IVA, ao vender o produto final por 2.000 €

com 460 € de IVA, poderá deduzir os 230 € já pagos, entregando ao Estado apenas 230 € (a diferença). Assim, o imposto não se acumula em cascata, é transparente para o consumidor e assegura maior neutralidade entre empresas e setores.

Foi precisamente por estas razões que o IVA se generalizou a partir da segunda metade do século XX, tornando-se hoje o principal modelo de tributação do consumo em mais de 170 países. No espaço da União Europeia, a adoção de um IVA harmonizado permitiu não só reduzir distorções no mercado interno, mas também criar uma fonte de receita estável e eficiente para os Estados-Membros.

Em suma, a evolução dos modelos de tributação do consumo evidencia uma transição de sistemas mais simples, mas economicamente distorcidos, para um modelo mais sofisticado e equilibrado, que combina eficiência com maior neutralidade económica.

## **CAPÍTULO II – ECONOMIA DIGITAL: DEFINIÇÃO E IMPACTO**

---

## **2 Economia digital**

### **2.2 A economia digital: definição e características**

Ao longo dos tempos, as definições de economia digital foram-se simplificando, até que nos dias de hoje, a economia digital é retratada como uma simples economia. Porém, o conceito de economia digital surgiu pela primeira vez em meados da década de 1990 e foi evoluindo com o decorrer dos anos, passando por inúmeras fases. As definições do termo não são precisas e não determinam uma diferença evidente entre as economias tradicionais e digitais. Foi no final dos anos 90 que a economia ganhou maior dimensão graças, essencialmente, à adoção da Internet. No entanto, só as economias dos países desenvolvidos é que perceberam qual o impacto desta inovação para as suas economias.

A partir da década de 2000, quando a Internet começou a ser mais utilizada, as empresas iniciaram estudos políticos e tecnológicos, através de relatórios, de forma a avaliar possíveis formas de promover a digitalização dos seus serviços, produtos e tecnologias. Alguns destes serviços aplicam-se ao nível das sociedades ou dos consumidores.

O processo integral de digitalização pelo qual passam as empresas é chamado transformação de negócios e recorre à utilização de tecnologia e de produtos digitais. Se antes a tecnologia era limitada em algumas áreas, hoje não existem fronteiras. Os produtos e serviços estão a sofrer grandes mudanças em grande escala e o desenvolvimento do digital fez com que a tecnologia se tornasse um elemento essencial para as empresas. Esta tecnologia soma um valor acrescentado aos produtos que pode representar alguma dificuldade no que diz respeito ao cálculo correto do valor do bem ou serviço. Concluimos, portanto, que as características principais da economia digital são a mobilidade da informação; os serviços em tempo real e a pedido; a facilidade de análise de dados e a personalização dos serviços e produtos.

A OCDE, organização internacional composta por 38 países, fundada depois da Segunda Guerra Mundial tem como objetivo melhorar o comércio mundial e construir melhores políticas. Antes de criar o plano BEPS que irá alterar o funcionamento da economia digital, em 1998, sugeriu a uma possível definição para a economia digital,

nomeadamente, “Um conjunto de serviços e indústrias transformadas que cobre a transmissão e exibição de dados e informações em formato eletrónico”. Richard Hicks aperfeiçoou a definição da OCDE e apresentou uma definição mais ampla: "os bens são: Fabricação de produtos de TIC de consumo, como hardware de computador e telecomunicações digitais, em conjunto com bens de capital: bens de capital (como equipamentos automatizados para a produção de computadores pessoais) e produtos intermediários (microchips, placas-mãe, discos rígidos, Leitores de DVD e outros produtos utilizados na fabricação de computadores); *Software*: design, produção, comercialização de *software* acabado; Infraestrutura: projetar e usar uma infraestrutura de rede acessível; isso refere-se tanto à infraestrutura básica de telecomunicações quanto aos serviços de rede criadores de valor; Serviços: serviços profissionais que não se enquadram em outras categorias, como consultoria, formação e manutenção; Recursos de informação: produção e distribuição de dados, processamento de transações e digitalização".

Podemos, portanto, deduzir que os elementos principais que compõem a economia digital são as plataformas financeiras, transações e promoções online. Sendo assim, concluímos que as economias e as políticas estão interligadas pelo digital e é extremamente difícil que as sociedades se desenvolvam sem recorrer ao uso das novas tecnologias digitais.

Esta transformação incentivou um crescimento fulminante da economia digital, principalmente nos países desenvolvidos. Todos estes novos setores económicos tiveram origem numa revolução de tecnologia e de grande inovação em todos os setores. Foram criadas ferramentas acessíveis a todos, a um preço acessível e com benefícios e desvantagens. São uteis para o dia a dia dos utilizadores, mas podem representar uma elevada falta de segurança, tornando-se suscetíveis a possíveis burlas.

No contexto empresarial, os ERP revolucionaram a indústria. O *software* permite gerir várias áreas da empresa tal como contabilidade, vendas, compras, produtos e recursos humanos numa única aplicação. Este tipo de *software* é um exemplo que nos mostra que a presença física de uma empresa não é importante, pois, as corporações reúnem todos os requisitos necessários para gerirem tudo à distância, até mesmo expandir os seus negócios em qualquer território. Nestas situações, o valor das sociedades é maioritariamente composto por dados, relações com os utilizadores e de ativos intangíveis

que representam bens sem existência física e abstratos visualmente tais com direitos de autor, marcas, patentes, *softwares*, licenças, etc.

Este mercado digital é a principal prioridade da Comissão Europeia. A Comissão Europeia é um órgão executivo independente da União Europeia composto por uma direção política constituída por 27 comissários representando os 27 Estados-Membros da UE chefiado por um Presidente, criada em 1958 e sediada em Bruxelas, na Bélgica. A Comissão Europeia tem a finalidade de: propor novas leis, principalmente para preservar os interesses da UE e dos membros da sua comunidade; gerir as políticas europeias e distribuir os fundos europeus, tal como definir prioridades, elaborar orçamentos e controlar despesas; zelar pelo cumprimento do direito europeu e representar a UE a nível internacional nas áreas da política e da ajuda humanitária. No que toca à economia digital, a CE tem por objetivo oferecer oportunidades digitais às empresas e às pessoas singulares, dado que a tendência da tecnologia está a desenvolver-se de forma mais célere do que a economia atual. A UE tem dificuldades em impor limites na economia digital dada a falta de fiabilidade dos dados, custos e as atividades “invisíveis”.

Uma vez atribuída a definição e a respetiva explicação ao conceito de economia digital, podemos concluir que as regras da economia tradicional não podem ser aplicadas a esta, uma vez que os bens não são físicos. Dado esta facto e a velocidade da expansão da economia digital, confrontamo-nos com a necessidade e de criar novas regras e, assim, garantir que todo o tipo de atividade, online ou offline, é tributado.

### **2.3 Desafios da economia digital**

Sendo a economia digital, uma nova vertente da economia tradicional, um novo comércio se desenvolveu, o e-commerce. A OCDE define este tipo de comércio 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 têm que ser realizados online. Uma transação de e-commerce pode ser entre empresas, famílias, indivíduos, governos e outras organizações públicas ou privadas”. Em conclusão, este tipo de comércio permite às corporações gerir os seus negócios através da internet sem contacto físico com qualquer colaborador em qualquer país. Almeida (2018),

descreve que existem quatro tipos de relações dentro deste e-commerce: de empresa para empresa, de empresa para consumidor, de consumidor para consumidor e de consumidor para empresa. O comércio eletrônico facilitou a entrada às empresas no digital. Por este modo, é imperativo que as regras fiscais acompanhem esta evolução, dado que, por vezes, a economia e a fiscalidade revelam alguma dificuldade neste sentido.

Observemos, um exemplo de um bom negócio totalmente digital, a Netflix. A maior empresa de *streaming* começou a alugar DVD's e enviar pelo correio, e assim, oferecer às pessoas uma maior variedade de filmes do que as lojas físicas. Em 2007, a Netflix investiu na sua transformação digital e criou a plataforma de serviço online disponível em mais de 190 países, e é atualmente a empresa mais bem-sucedida na área de serviço de *streaming*.

Outro exemplo, a Amazon, empresa multinacional de tecnologia fundada em 1994 por Jeff Bezos. Inicialmente, a organização foi criada como um mercado online de livros. Mais tarde, a Amazon expandiu-se e começou a vender produtos eletrônicos, jogos, brinquedos, etc. A empresa acabou por entrar do comércio eletrônico e revolucionou a maneira de como as pessoas fazem as suas compras de forma rápida e permitiu que os clientes encontrassem todas as suas necessidades num único sítio.

Este mercado digital é a principal prioridade da Comissão Europeia. O objetivo desta passa por oferecer oportunidades digitais às empresas e às pessoas singulares, dado que a tendência é a tecnologia desenvolver-se de uma forma mais célere do que a economia atual, nomeadamente após a pandemia Covid-19. A pandemia deu um empurrão ao uso das tecnologias e permitiu às empresas com serviços digitais crescerem. F. D. Dakhaeva e L. U. Khatsieva (2021), da universidade da Rússia, afirmam que a economia digital é representada por cerca de 5% do PIB global e abrange cerca de 3% do mercado de trabalho mundial. Quanto aos Estados, estes viram as suas receitas diminuir consideravelmente. Estes resultados negativos incentivaram os Estados a solicitarem uma revisão aos seus sistemas tributários.

Tal como foi dito anteriormente, as empresas de hoje passam a depender cada vez mais, ou até, totalmente, dos ativos intangíveis e não exclusivamente da presença física. Todas as organizações têm de ser tributadas, por um mundo mais justo, com mais equidade e com menos fraude. Assim dizendo, existem grandes desafios da economia digital que devem ser solucionados. Em primeiro lugar, a evasão fiscal e a falta de

tributação. Isto porque as empresas com atividades online, obtêm mais lucro, mais oportunidades ficando mais suscetíveis a fraudes fiscais.

Em segundo lugar, a presença em todo o mundo. As sociedades passam por várias jurisdições, o que dificulta a sua tributação. Uma reformulação da legislação, permitirá unir os países, nomeadamente, a UE.

Em último lugar, a vontade de tributar a economia digital leva-nos à criação de um imposto, o ISD. Este novo imposto permitirá aos Estados enriquecerem mais, desenvolverem-se e recuperar após a pandemia e a guerra na Ucrânia. Estamos perante uma possível solução para ajudar os países em desenvolvimento.

Para isso, a OCDE teve de introduzir uma legislação justa face à economia digital e progressiva.

Para evitar a evasão fiscal e a dupla tributação, a OCDE criou uma série de soluções baseadas nas abordagens descritas no Relatório “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” de 2015:

- Estabelecimento Estável (EE): a proposta divulga um sistema fiscal para os Estados-Membros poderem tributar os lucros das entidades que tenham presença nos seus territórios, quer seja fisicamente, ou apenas digitalmente.
- Tributação: o objetivo é criar uma taxa de retenção na fonte e adaptar as regras do Acordo para evitar a Dupla Tributação (ADT). Esta taxa aplicar-se-ia às empresas residentes e não residentes nos territórios, tendo assim uma igualdade fiscal.

Este mesmo relatório apresenta também medidas que têm de ser impostas, e os desafios trazidos pela economia digital. A OCDE apresenta três grandes categorias de desafios:

- Ligação: Estuda a existência de regras que estabelecem uma ligação entre as sociedades com uma presença exclusivamente digital e a tributação dos países em questão.
- Dados: A área numérica permitiu proceder a recolhas de dados de grande quantidade à velocidade luz, porém suscita dúvidas sobre a qualidade dos mesmos.

- Qualificação: Nesta categoria, a OCDE questiona-se sobre a qualificação dos pagamentos realizados através de produtos especializados na área, tais como MBWay ou o Paypal, o líder dos pagamentos online.

Em 2018, a Comissão Europeia apresentou duas propostas de Diretiva sobre a tributação das atividades digitais, denominadas Pilares, descritos mais tarde no ponto 3.1.2.

Desde o início, a UE quis impor uma harmonização na fiscalidade, porém estas medidas não agradaram a muitos países. Os Estados Membros comprometeram-se a encontrar uma solução global e países como a Espanha, Reino Unido e Itália, implementaram a sua própria tributação às empresas digitais.

Após a pandemia da COVID-19, a União Europeia investiu na digitalização oferecendo fundos de apoio à transformação digital, complementando, assim, o apoio económico já fornecido previsto no Quadro Financeiro Plurianual 2021-2027 e no instrumento temporário NextGenerationEU. Para incentivar as comunidades à transformação digital, a UE criou o Regulamento 2021/241: Art. 27, contudo este último obriga igualmente à transformação da sustentabilidade, emprego inteligente, educação, e saúde de cada Estado Membro.

Da mesma forma, no Regulamento 2021/694, a UE criou o Programa Europa Digital também estabelecido em 2021 que terá uma longevidade de sete anos, entrando em vigor a 1 de janeiro de 2021 até 31 de dezembro de 2027, baseado no programa Horizonte 2020. Cerca de 7,588 bilhões de euros serão distribuídos pela computação de alto desempenho (29%), inteligência artificial (27%), segurança cibernética (22%), implantação e capacidade digital (14%) e uso das tecnologias digitais na economia e na sociedade (8%).

A UE demonstra vontade de ajudar os Estados-Membros na adaptação a uma economia mais digital através da criação de dois pilares, regulamentos e atribuição de apoios financeiros, para além dos desafios impostos.

Atualmente, o tamanho da economia digital é subestimado devido às dificuldades apresentadas, o número de empresas na área do digital é superior ao reportado.

## 2.4 A economia digital em Portugal

Em Portugal e como no resto do mundo, o digital introduziu-se muito rapidamente na vida quotidiana. Em 2021, cerca de 55% dos portugueses tinham competências digitais básicas e a inteligência artificial é utilizada por cerca de 17%. Ambos os indicadores estatísticos apresentam valores superiores à média europeia.

Em 2000, foi criada a ACEPI com a missão de auxiliar a economia digital em Portugal. Esta associação estabelece a ligação entre empresas líderes, start-ups inovadoras e um grupo de especialistas na área. Esta tem como objetivo inspirar, educar, promover e impulsionar a participação na economia do futuro. A ACEPI em conjunto com o .PT e o IDC, realizaram um relatório sobre a comparação da tecnologia digital em Portugal com a UE que tem em vista a análise às competências digitais do país em diversas áreas. Concluiu-se que os portugueses utilizam as novas tecnologias nas redes sociais e no seu quotidiano, nomeadamente a ver filmes e séries. Após a pandemia COVID-19, a população passou a usar mais a internet na educação, na administração pública, nos bancos e na saúde, nomeadamente na marcação de consultas de forma online.

Na figura abaixo, podemos ver como é que a população portuguesa utiliza a internet.

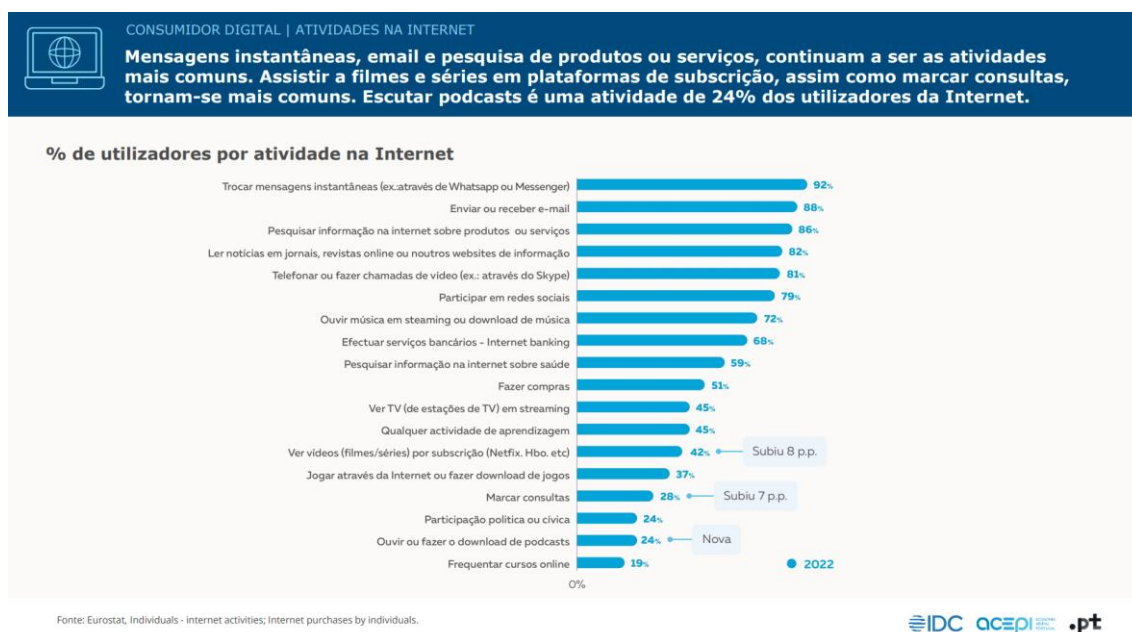


Figura 1. Atividades na Internet

Para além do estudo focado na utilização da tecnologia, também foi analisado o comércio eletrónico, tendo em consideração o aumento gradual que se tem feito sentir nos últimos anos. Os jovens até aos 25 anos efetuam as suas compras online com o intuito de receber as encomendas em casa com entrega gratuita. Para efetuar estas compras, o equipamento mais usado é o *smartphone* e o pagamento é feito através do multibanco, *MBway* ou *Paypal*.

De forma geral, Portugal está acima da média europeia. Segundo o IDES, o país encontra-se no 16º lugar face ao UE27 e é dos países com melhores qualificações nos seguintes indicadores: volume de negócio das PME via comércio eletrónico; adoção de práticas digitais com impacto na sustentabilidade ambiental e serviços públicos digitais disponibilizados às empresas e aos cidadãos, entre outros.

Para além destes indicadores, as PME têm crescido muito ao nível de competências digitais, na adesão à banda larga de pelo menos 100Mbps e no número de diplomados em tecnologias da informação.

No que diz respeito às PME, cerca de 90% das empresas têm presença no mundo do digital. Neste momento, as PME implementaram as tecnologias digitais com o objetivo de alcançar mais público através das redes sociais e dos *websites*. Algumas das sociedades, estão a implementar a tecnologia na mobilidade dos colaboradores e na aplicação dos ERP, com o propósito de obter maior produtividade, aumentar as receitas, fidelizar os seus clientes e inovar os seus produtos e serviços. Porém, estas transformações têm custos elevados, razão pela qual muitas pequenas empresas demonstram alguma resistência face a esta nova era.

Para ajudar as infraestruturas, o governo português disponibilizou cerca de 22% do Plano de Recuperação e Resiliência para priorizar as competências digitais, a transformação digital e investimentos na administração pública.

## **CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL**

---

### **3 Tributação na economia digital**

Como referido, a economia digital é recente e como em toda e qualquer economia, todos os setores têm de contribuir com a sua parte dos impostos, fomentando o seu bom funcionamento.

As atuais regras fiscais foram criadas para empresas com presença física e para combater as fraudes fiscais das mesmas. Graças à evolução exponencial da área do digital e à falta de preparação relativamente ao método de tributação a aplicar, a evasão fiscal e, conseqüentemente, os lucros têm-se intensificado. Portanto, é necessário implementar medidas de forma a dar resposta a esta nova realidade.

O avanço das tecnologias de comunicação e a globalização dos mercados têm permitido que empresas de diversas dimensões expandam significativamente suas operações além das fronteiras nacionais. Segundo Roriz (2017), muitas organizações ao redor do mundo têm recorrido à internet como plataforma para a comercialização dos seus produtos e serviços, ultrapassando, assim, as limitações impostas pelas legislações e regras tributárias que regulamentam o comércio internacional. Isso facilita a transposição de barreiras aduaneiras e comerciais, promovendo uma maior fluidez nas transações transnacionais.

Essa dinâmica é corroborada por Almeida (2018), que destaca a mobilidade proporcionada pelo avanço das Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs), que permitem a realização de atividades comerciais de bens tangíveis e intangíveis de forma remota. Tal característica dificulta, em muitas situações, a identificação do local ou país de origem da transação, dado que as operações podem ser realizadas sem a necessidade de uma presença física em mercados específicos. Esta afirmação coloca em questão o conceito jurídico de EE descrito no art.5 do CIRC. Este conceito é essencial para a tributação de rendimento, pelo facto que determina se a instalação da sociedade possui, em território nacional, uma presença permanente física tal como um escritório, fábrica ou oficina nos quais são exercidas atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Além disso, Moura (2017) observa que, graças às TICs e à economia digital, muitas empresas, incluindo aquelas de pequena e média dimensão, têm se transformado em micromultinacionais. Esse fenômeno é explicado pela possibilidade de alcançar múltiplos mercados e operar em diferentes continentes, o que foi amplamente facilitado pela digitalização e a conectividade global.

De forma a encontrar uma solução viável a longo prazo para a questão em que as organizações que não têm sede em determinados locais, a G20 e a OCDE formaram uma aliança.

A G20 é um grupo formado pelos ministros das finanças e pelos chefes dos bancos centrais em que reúne o grupo G7 (grupo composto pelos países mais industrializados do mundo), a UE e a BRICS (grupo formado pelo Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), representado 60% da população mundial. O G20 foi criado em 1999 para gerir a globalização.

Estes dois grupos, em conjunto, criaram várias propostas para resolver e dar resposta a esta temática.

### **3.1 Regime da OCDE**

Tal como referido, a OCDE apresentou algumas soluções no âmbito da imposição de impostos às economias digitais de modo a evitar que os lucros sejam transferidos para países em paraíso fiscal, ou seja, países com baixa tributação ou até mesmo inexistente.

#### **3.1.1 BEPS**

O plano BEPS, Base Erosion and Profit Shifting, como o seu nome indica, é um plano de ação que tem como objetivo combater a erosão da base tributária e os desvios dos lucros para jurisdições de baixa tributação. Este foi elaborado mediante uma solicitação à OCDE e foi publicado a 12 de fevereiro de 2013 pelos membros do grupo G20, após a consciencialização de que a economia tradicional foi alterada e deve incluir o digital. O relatório apresenta um plano de ação com 15 recomendações a seguir por cada país, bem como um calendário com as possíveis datas-limite para a introdução das medidas e a metodologia a aplicar e as instruções nacionais e internacionais que permitem alinhar a tributação.

Estas medidas permitem um maior controlo entre o território tributado e a localidade onde as atividades tributáveis são realizadas, favorecendo assim, a transparência entre os contribuintes e as administrações fiscais. O BEPS marca o início da vontade de tributar as atividades digitais das empresas e o fim da liberdade nos desvios dos lucros.

A OCDE disponibilizou um livro chamado “Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros” onde descreve o plano BEPS com as suas 15 ações, o seu calendário e metodologia.

Antes de analisar o efeito do plano BEPS, é necessário rever alguns conceitos tradicionais descritos no Modelos de Convenção da OCDE relativamente ao país onde os rendimentos devem ser tributados.

Nos termos do artigo 7 do Modelo, os rendimentos das empresas serão tributados exclusivamente no estado de residência, salvo se as atividades forem desenvolvidas através de um estabelecimento estável. Por outras palavras, a Convenção dá o direito ao estado residente de tributar os lucros das empresas, sendo o estabelecimento estável uma exceção.

A Ação 7 – *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Discussion draft)*, iniciada a 21 de janeiro de 2015 visa rever a definição do conceito estabelecimento estável, EE. Consequentemente, esta ação sugere alterações ao artigo 5º do Modelo de Convenção da OCDE.

O artigo 5º do Modelo Convenção remete para a definição da legislação interna sobre o conceito de estabelecimento estável com o objetivo de evitar a dupla tributação de lucros. Segundo a Convenção, a definição do EE corresponde a “*uma instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade*”.

O termo instalação fixa significa que tem de existir uma presença física, tal como um edifício num ponto geográfico do mapa. Contudo, as empresas têm tendência a alargar os seus negócios para além da fronteira, e assim, obtém lucros em jurisdições diferentes. Por este motivo, surgiu o conceito de EE, permitindo definir os critérios de tributação baseado em três requisitos:

1. A existência de uma instalação (local físico);
2. Instalação fixa (permanência temporal mínimo de 6 meses e geográfica onde deve existir uma interligação entre um território e uma instalação física);
3. Atividade (é necessário que seja efetuado um ou mais atividades na instalação fixa).

Tal como mencionado, o plano BEPS veio alterar o conceito de EE descrito no artigo 5º do Modelo e veio reajustar o local de tributação descrito pelo artigo 7º do mesmo Modelo. Estas alterações foram necessárias devido à incapacidade de separar o mundo digital da economia tradicional e da necessidade de controlar os riscos de evasão fiscal.

Desse modo, a Ação 1 do projeto BEPS planeia novos impostos, descreve os desafios que traz o digital e questiona as regras tradicionais insuficientes face à nova era económica. Por outro lado, a ação 7 vai estender a definição desatualizada de EE de modo a abranger a economia digital e tradicional como um todo. Conforme descrito anteriormente, o conceito de EE exige um estabelecimento permanente que seja considerado uma presença física para que os lucros sejam tributados no estado da fonte. No entanto, o crescimento da internet na vida dos indivíduos veio desafiar o conceito de presença física e a OCDE percebeu que, em algumas situações, as sociedades podiam realizar atividades sem presença física, daí a importância de redefinir o conceito de EE.

Assim sendo, a ação 7 traz alterações à definição de EE estabelecido pelo artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, ajustando a tributação com a localização das atividades económicas e não com a presença física das sociedades. Ou seja, a ideia é que as empresas que realizam atividades em determinado país, devam ser tributadas como se tivesse um estabelecimento estável. Concretamente, a OCDE previu alterar as condições de isenção das atividades especificadas na alínea 4 do artigo 5º adicionando a condição de que as atividades só são isentas de estatuto de EE caso sejam de fato de carácter preparatório e auxiliar. Segue um exemplo, para entendermos melhor esta nova condição:

Imaginemos uma empresa internacional de tecnologia com sede em Portugal com atividades comerciais em vários países. Numa destas jurisdições, a empresa contrata pessoas para vender o *software* e prestar suporte aos clientes locais sem a existência de um escritório físico no país.

- Antes da ação 7: a empresa evitava de pagar impostos sobre os lucros visto que não possui um estabelecimento físico.

- Com a ação 7: se as atividades de venda e de suporte são consideradas como substanciais para a sociedade e não preparatórias ou auxiliares, a empresa pode ser considerada como tendo um estabelecimento estável neste país e seria sujeita a pagar impostos sobre os lucros destas atividades.

A ação 7 teve que igualmente definir regras para a alínea 5 do artigo 5º da Convenção que descreve que um simples agente pode constituir um EE. Neste contexto, um agente é uma pessoa que age em nome de uma sociedade e realiza atividades comerciais para a mesma num país diferente daquele onde a empresa está registada. No contexto digital, uma empresa pode vender aos seus bens e serviços através de um agente para gerar mais vendas e angariar clientes. Este agente constitui um EE dependendo das suas funções.

Exemplificando, um agente que venda produtos aos clientes, negocia contratos e conclui os mesmos, desempenha um papel importante para a empresa porque tem o poder suficientemente amplo para concluir contratos. Cria, portanto, um EE para a empresa.

Por outro lado, se um agente consegue convencer os clientes a comprar os seus serviços ou produtos, chega mesmo a negociar contratos, mas não os conclui, então não cria um EE para a empresa. Neste caso, a remuneração do agente será tributada no estado da fonte, mas não os lucros das vendas, visto que não foi ele que concluiu o contrato.

Em resumo, as ações 1 e 7 têm como objetivo evitar que as empresas fujam ao pagamento dos impostos apenas por não possuírem uma presença física no país onde realizam atividades substanciais. As alterações apresentadas pela OCDE permitem que a tributação esteja alinhada com as atividades económicas das empresas. O conceito de estabelecimento estável é atualizado para um conceito virtual, no qual a presença da empresa, o tipo de serviço e a localização do consumidor não necessitam de ser físicos. A OCDE adicionou características à definição tradicional para se adaptar à nova era da economia onde o digital está a substituir a presença física.

A iniciativa do Quadro inclusivo da OCDE/G20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros atingiu pelo menos 140 países. Estes chegaram a acordo em 8 de outubro de 2021 a respeito dos lucros das empresas multinacionais e, nos dias de hoje, algumas destas recomendações foram adotadas.

Este acordo resultou numa solução de dois pilares, conhecida por “Declaração de outubro de 2021 do Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre a BEPS”.

Espera-se que o ritmo do plano seja rápido e que a maioria das ações estejam em vigor em dois anos. O projeto foi implementado pelos membros da OCDE e G20. Os países em desenvolvimento, tal com empresas privadas, foram convidados a participar e a comentar as ideias propostas.

Tal como mencionado acima, os participantes do BEPS, chegaram a um acordo que resultou numa solução de dois pilares, conhecida por “Declaração de outubro de 2021 do Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre a BEPS”. Os autores do BEPS concordaram que seria necessário aplicar uma solução mundial sobre a economia digital.

Por um lado, o Pilar Um inclui regras que permitem a redistribuição dos direitos de tributação para as maiores jurisdições do mercado e que estas não sejam só aplicadas a empresas com presença física.

Por outro lado, o Pilar Dois estabelece regras que garantem uma tributação mínima efetiva das grandes empresas. Este Pilar tem por objetivo reduzir a erosão da base tributável e transferência de lucros, através de uma taxa fixa global de 15%.

### **3.1.2 Pilar Um – Tributação sobre o lucro**

O Pilar Um tem como objetivo adaptar o sistema fiscal à nova economia, ou seja, estender a tributação à atividade das sociedades e não só no território onde possui uma presença física. O Pilar é composto por duas grandes componentes:

- (1) Uma nova tributação imposta nos lucros (Montante A);
- (2) Um rendimento fixo em algumas atividades de distribuição e de comercialização (Montante B).

Os autores definiram que este pilar deve aplicar-se às sociedades que comercializam produtos e/ou serviços digitais ou que tenham atividades que possuam uma relação direta com os consumidores, através da recolha de dados. A nova imposição aplica-se a um largo número de empresas e não a um só setor específico, o que faz com que as novas regras se sobreponham às regras já existentes. No caso de o Pilar I passar à execução, as leis nacionais poderão vir a desaparecer.

Na primeira componente, o Montante A representa um limite fixo e todo o volume de negócio superior a esse mesmo nível é um benefício que deve ser tributado. Este limiar

está fixado em 20 milhares de euros, sendo que pode ser revisto a cada sete anos. Para que as administrações fiscais se adaptem e se organizem à nova tributação, o valor fixado, irá diminuindo ao longo dos anos, até que a totalidade das empresas que possuem negócios digitais, sejam tributadas. Para evitar a sobreposição da tributação do Montante A, serão criadas regras para eliminar a dupla tributação dentro do próprio Estado e entre os Estados devido à tributação dos preços de transferência já existente. Relembrando que os preços de transferência são preços estabelecidos a transações comerciais (bens ou serviços) entre empresas situadas em jurisdições diferentes. O objetivo é garantir que os preços praticados sejam consistentes e prevenir a erosão fiscal. Para eliminar a dupla tributação existem dois métodos descritos no Capítulo V da Convenção Modelo – Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. Por um lado, o artigo 23ºA da convenção descreve o método de isenção, destacando que um residente de um determinado Estado é isento se os seus rendimentos poderem ser tributados noutra Estado. Por outro lado, o método de imputação descrito no artigo 23ºB da convenção refere: quando um residente de um Estado obtiver rendimentos e estes possam ser tributados por outro Estado, então, o primeiro Estado mencionado poderá deduzir imposto sobre rendimento/património ao imposto pago sobre o rendimento /património pago no segundo Estado.

Exemplo: Se uma empresa de *software* nos Estados Unidos, sem presença física no Reino Unido, gerar 10 bilhões de dólares de receita global em que 1 bilhão dessa receita foi obtida com consumidores no Reino Unido, o Reino Unido tem direito a tributar parte do lucro de acordo com o Montante A.

Quanto ao Montante B, o presente corresponde à remuneração das empresas num determinado mercado.

Este Montante B contém dois objetivos. Sendo o primeiro, simplificar as regras sobre os preços de transferência e reduzir os seus custos. Em segundo, permitir melhorar a segurança jurídica reduzindo a evasão fiscal.

Para entender melhor o conceito de Montante B, podemos utilizar como exemplo uma empresa de publicidade com sede nos Estados Unidos e com uma subsidiária em Portugal na qual é realizado o marketing e vendas. Tradicionalmente, a empresa e a subsidiária deveriam estabelecer os preços de transferência com base na performance para determinar os lucros. Esta prática pode tornar-se complexa. Porém, com a aplicação das

regras do Montante B, os preços de transferências seriam um valor fixo com base numa percentagem de receita e com um valor máximo fixado baseado numa matriz dependendo do tipo de atividade e da localização. O Montante B traz simplicidade, transparência e previsibilidade.

### **3.1.3 Pilar Dois – Taxa mínima de imposto**

O objetivo do Pilar Dois é introduzir uma taxa mínima de imposto de 15% sobre uma base de três regras para uniformizar as regras entre os membros da UE, tal como desejado pela CE.

1ª - Regra da inclusão de rendimentos ou income inclusion rule (IIR);

2ª – Regra de pagamentos subtributados ou undertaxed payment rule (UTPR);

3ª – Regra de sujeição a imposto ou subject-to-tax rule (STTR).

O conjunto formado pelas regras IIR e UTPR constitui as regras mundiais GloBE, “the Global Anti-Base Erosion”. A GloBE aplica-se aos grupos multinacionais em que o volume de negócios bruto anual ultrapassa os 750 milhões de euros. Deste grupo multinacional, exclui-se entidades públicas, organizações sem fins lucrativos, fundos de investimento, fundos de pensões, etc.

No âmbito da IIR, a empresa-mãe deve pagar um diferencial de imposto, chamado imposto complementar, no Estado onde se situa, no caso das suas filiais não serem tributadas corretamente. Este cenário acontece onde algumas jurisdições aplicam uma taxa de tributação, mais baixa do que a taxa mínima de 15%. O diferencial calcula-se pela diferença entre a tributação local e a taxa mínima imposta pelo Pilar Dois. No caso em que o país onde reside a empresa-mãe não tenha aplicado a IIR, o mesmo será tributado à empresa-mãe intermediária. A UTPR complementa a IIR nos casos em que o país onde se situa a entidade-mãe não aplica a IIR tal como descrito anteriormente. A UTPR substitui a IIR, para que todas as sociedades sejam sujeitas à obrigatoriedade legal. Nestas situações o imposto complementar será aplicado a uma ou várias filiais quando estas realizam pagamentos às empresas-mãe tributadas a menos de 15%.

A esta medida são excluídas as sociedades que não atinjam uma receita média de 10 milhões de euros e liquidem prejuízos médios inferiores a 1 milhão de euros.

A STTR é uma taxa de retenção na fonte sobre um pagamento feito por organizações no estrangeiro, sendo que existe um montante mínimo a ser respeitado. É importante diferenciar a taxa mínima retida pela STTR, de 7,5% a 9%, da taxa mínima imposta pelo GloBE, de 15%.

Para exemplificar o Pilar Dois, imaginemos uma empresa que obtém lucros numa jurisdição onde a taxa de imposto efetiva é de 10%, a diferença de 5% para o imposto mínimo global de 15% pode ser cobrada como imposto adicional (imposto complementar) pela jurisdição de residência da empresa ou outra definida nas regras da OCDE.

### **3.2 Regimes implementados na UE**

A atual presidente da CE, a alemã Ursula von der Leyen, propôs um plano a ser realizado até 2030 em todos os Estados-Membros, sendo a CE responsável pela apresentação dos relatórios de progressividade das medidas a nível europeu. No futuro, a UE espera ser digitalmente independente, aplicar políticas digitais e eliminar as suas fragilidades. A Europa projeta um futuro vasto em tecnologias que habilitem as pessoas e as empresas. Para poder completar esse objetivo, o plano proposto pela UE é composto por um guião com metas que a CE pretende atingir até 2030. Este plano é igualmente sustentado por todo um sistema de acompanhamento baseado sobre o IDES, que se apresenta totalmente transparente e partilhado, através de um relatório anual, com todos os Estados-Membros para que todos possa acompanhar a evolução. Para além do apoio à execução do guia, em cada ano desenrolar-se-á um debate para poder discutir os progressos e encontrar uma solução para os temas que regredirem.

A proposta da presidente da CE, baseia-se assim numa estratégia digital, as Orientações para a Digitalização, que apresenta um conjunto de princípios digitais, projetos plurinacionais e uma proposta digital.

No plano dos princípios digitais, a UE visa a garantir os direitos dos europeus no mundo real e virtual através de melhorias no acesso à conectividade de qualidade a todos, competências digitais, acessos aos serviços públicos e à não discriminação de serviços digitais. Estes princípios ainda serão discutidos mais tarde e serão adicionados no Pilar Europeu dos Direitos Sociais que tem por objetivos proteger os direitos e os princípios

dos cidadãos europeus relacionados com a igualdade de oportunidades e acesso ao mercado de trabalho; as condições de trabalho justas e a proteção e inclusão sociais.

Por projetos plurinacionais, entende-se que parte das fontes de financiamentos da UE, tal como o Mecanismo de Recuperação e Resiliência, servirão para corrigir as lacunas. Para além disso, os Estados-Membros comprometeram-se a direcionar para a sua digitalização 20% das despesas previstas no seu plano de recuperação e resiliência.

Por último, a proposta digital inclui desafios globais centrados nos cidadãos e nas parcerias internacionais com objetivos comuns. Estas últimas são possíveis mediante os investimentos e os financiamentos por parte da UE. Neste momento, para a UE é importante investir e melhorar a conectividade com os seus parceiros externos, para responder a este objetivo a CE sugeriu a criação de um novo Conselho de Comércio.

Para concluir, as Orientações para a Digitalização da Europa focam-se em quatro vertentes:

1. Competências dos cidadãos europeus e profissionais qualificados. A Europa espera que até 2030, 80% dos adultos tenham competências digitais básicas e que o número de especialistas em TIC seja superior a 20 milhões.
2. Infraestruturas digitais seguras, eficazes e sustentáveis. Até 2023, todas as casas deverão contar com alta conectividade, todas terão de ser abrangidas pela rede 5G. A Europa terá de produzir ela mesma 20% dos semicondutores sustentáveis da produção mundial e deverá possuir o seu primeiro computador quântico.
3. Transformação digital das empresas. Três quartos das empresas europeias deverão usar serviços digitais e a inteligência artificial. Quanto às PME, 90% delas deverão atingir um nível básico de digitalização.
4. Digitalização dos serviços públicos. Até 2030, todos os serviços públicos terão de estar à disposição de todos os cidadãos via internet.

Em suma, a estratégia digital da CE apoia-se em três fundamentos: investir nas competências e proteção dos Europeus; ajudar as empresas nas suas transformações digitais, bem como garantir que a legislação europeia esteja adequada à nova economia digital e por fim na área do ambiente, alcançar a neutralidade climática através das tecnologias e reduzir as emissões de carbono emitido pelo digital.

Com estas estratégias, a Europa tem tudo para tornar-se uma referência mundial no digital e ser o líder mundial na área. Ela pretende ajudar as economias nas suas transições digitais e apresentara-se como um exemplo com a aplicação das suas normas digitais na UE até que promoverá as mesmas ao mundo.

### **3.2.1 Enquadramento jurídico**

A tributação do consumo na União Europeia encontra-se estruturada em torno do regime comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), cuja base jurídica assenta na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006. Esta diretiva estabeleceu um quadro harmonizado de regras essenciais para o funcionamento do IVA nos Estados-Membros, garantindo que, apesar de cada país manter a sua autonomia quanto às taxas e procedimentos internos, todos aplicam princípios comuns como a neutralidade, a proporcionalidade e a não discriminação.

Com a rápida expansão da economia digital, tornou-se evidente que este regime-base precisava de ser adaptado para lidar com novas realidades económicas, nomeadamente o crescimento das transações eletrónicas transfronteiriças. A primeira grande reforma ocorreu com a Diretiva 2008/8/CE, de 12 de fevereiro de 2008, que alterou as regras de localização de certas prestações de serviços. Em particular, determinou que, no caso de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos (os denominados serviços TBE), o IVA passou a ser devido no país do consumidor e não no do prestador, reforçando assim o princípio do destino como critério central.

Para operacionalizar esta alteração e reduzir a carga administrativa das empresas, a União Europeia introduziu em 2015 o regime Mini One Stop Shop (MOSS), que permitia às empresas prestadoras de serviços digitais declarar e pagar o IVA devido em diferentes Estados-Membros através de uma única declaração no Estado de identificação. Embora constituísse um avanço significativo, o MOSS tinha um âmbito limitado, uma vez que não abrangia a venda de bens à distância.

Ciente dessas limitações, a Comissão Europeia aprovou posteriormente o chamado Pacote do IVA do Comércio Eletrónico, estruturado em duas diretivas fundamentais:

- Diretiva (UE) 2017/2455, de 5 de dezembro de 2017, que alargou gradualmente o regime MOSS e introduziu a base para o regime *Import One Stop Shop* (IOSS), aplicável a importações de baixo valor;
- Diretiva (UE) 2019/1995, de 21 de novembro de 2019, que completou a reforma, permitindo a entrada em vigor, a 1 de julho de 2021, do novo regime *One Stop Shop* (OSS) e do IOSS, ampliando substancialmente o âmbito de aplicação do balcão único.

Com estas reformas, a União Europeia consolidou um regime mais abrangente e coerente de tributação do consumo, baseado no princípio do destino e na harmonização mínima entre Estados-Membros. O OSS e o IOSS não só reduziram os encargos administrativos, como também reforçaram a equidade fiscal, garantindo que o IVA é efetivamente cobrado no país de consumo e combatendo práticas de evasão ou concorrência desleal.

Este enquadramento jurídico demonstra que a estratégia europeia para a tributação da economia digital assenta em duas dimensões complementares: por um lado, a harmonização normativa através das diretivas comunitárias; por outro, a criação de mecanismos práticos de simplificação, como o OSS e o IOSS, que aproximam as exigências fiscais da realidade operacional das empresas, em especial das PME que atuam no mercado único.

### **3.2.2 Impostos sobre serviços digitais**

Atualmente, as regras de tributação em vigor foram criadas para empresas tradicionais, focadas em convencer os seus clientes a comprar os seus produtos ou serviços através de campanhas publicitárias e têm dificuldades em proceder a alterações. A tributação foca-se nos lucros onde o valor é criado, sendo as empresas tradicionais, empresas com presença física. Sendo assim, os lucros das empresas tradicionais são tributados no país em que a organização possui um estabelecimento estável. Porém, estas regras já não podem ser aplicadas às empresas digitais. Este tipo de empresa tem como objetivo resolver um problema do seu futuro cliente com produtos e serviços inovadores onde a presença física já não é requisito e todas as atividades da empresa são feitas à distância.

Até a CE e a OCDE encontrarem uma solução e criarem regras de tributação que se apliquem à nova economia, a CE propôs uma solução provisória, um sistema comum de imposto à taxa única de 3% aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais por sujeitos passivos (ISD). O objetivo da solução é visar as receitas dos serviços digitais caracterizadas pela criação de valor pelos utilizadores e que seja fácil de implementar num mercado único económico. A característica dos serviços à distância no âmbito deste imposto é aquela em que a participação dos utilizadores é essencial, isto é, as empresas só têm receitas com a intervenção dos consumidores. Por exemplo, existem três maneiras das empresas adquirirem valor: 1 - Ao recolher dados através das atividades dos utilizadores e assim personalizar as publicidades que surgem nos dispositivos de cada pessoa ou transmitir os dados a terceiros. 2 - Número de utilizadores a acederem a um *software*, quer seja na Web ou através de aplicações, ou seja, no momento em que uma conta é criada ou um login é feito. 3 – O fornecimento de bens ou serviços pelo meio digital é igualmente uma forma de enriquecer as entidades.

Pelo artigo 4º - Sujeito passivo, da Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (Bruxelas, 21.03.2018), as empresas sujeitas ao ISD têm de satisfazer duas condições:

1. *Montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade para o exercício em causa é superior a 750 000 000 EUR.*
2. *Montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na UE durante o exercício em causa é superior a 50 000 000 EUR.*

Neste mesmo artigo é descrito o cenário em que as receitas obtidas são em moeda diferente de euro, se tal acontecer, é necessário converter as receitas para a moeda euro aplicando a taxa de câmbio atualizada do dia.

No artigo 3º, nº1 da mesma diretiva são mencionadas as receitas tributáveis pelo imposto:

*“As receitas decorrentes da prestação de qualquer um dos seguintes serviços por uma entidade devem ser consideradas “receitas tributáveis” na aceção da presente diretiva:*

- a) *A apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;*

- b) *A disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores;*
- c) *A transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.”*

Já o artigo 5º leva-nos a entender o local de tributação do ISD durante o período de tributação correspondente a um ano civil. Durante esse período são tributadas todas as receitas obtidas num Estado-Membro se os utilizadores estiverem localizados nesse mesmo Estado-Membro. O utilizador é considerado no local no momento em que um serviço tributável descrito acima no artigo 3º é executado.

O nº2 do art. 5º explica cada situação do artigo 3º. No caso do serviço de publicidade do art. 3º, nº1, alínea a), o serviço é tributado assim que a publicidade aparece no aparelho do utilizador ao abrir uma aplicação ou site web no Estado-Membro. A receita deste tipo de serviço é proporcional ao número de vezes que a publicidade surge no dispositivo (art. 5º, nº3, alínea a)).

Quanto à alínea b), está contém duas vertentes; a primeira se o serviço facilitar o fornecimento de bens ou serviços entre os utilizadores, ele é tributado se o utilizador estiver localizado num Estado-Membro no momento em que aceder à interface digital (*software*, aplicações ou site web) para realizar a operação. A segunda aplica-se ao acesso de um *software* ou site web a partir da criação de uma conta no Estado-Membro. Nas duas vertentes, o serviço é tributado consoante o número de utilizadores que realizam o fornecimento de bens ou a prestação de serviços ou que acedem às suas contas no período de tributação.

No caso da alínea c), os dados tributados, são aqueles que foram recolhidos no momento da utilização de um dispositivo no período de tributação no Estado-Membro. Nesta última situação, as receitas são proporcionais ao número de dados recolhidos aos utilizadores nesse mesmo período de tributação ou anterior. Segundo o art. 5º, nº4, não se pode ter em conta a localidade onde o fornecimento de bens e serviços descritos no art. 3º, nº2, alínea b) é ocorrido e o território em que o pagamento é realizado.

Este imposto, como qualquer imposto, tem de ser cumprido pelas empresas que fornecem os serviços tributáveis no Estado-Membro em questão. Porém, como é muito

conhecido, o imposto pode ser alvo de fraude por parte das entidades. De forma a evitar a evasão, os Estados-Membros têm a responsabilidade de estabelecer obrigações contabilísticas e podem tomar medidas para evitar a burla e os abusos fiscais. Estes atos também podem ser adotados pela CE (art.18º da Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais).

O capítulo 4 da Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais descreve como proceder a uma boa cooperação administrativa. Nos artigos deste capítulo é descrita a obrigatoriedade de transmitir as informações à autoridade competente de cada Estado-Membro. Os artigos ensinam-nos que o Estado-Membro de identificação deve informar da identificação da cada entidade devedora, da declaração de ISD e das informações de pagamento do mesmo.

### **3.2.3 Regime de Balção Único**

O regime *Mini One Stop Shop* (MOSS) foi introduzido na União Europeia em 2015 como resposta inicial ao crescimento do comércio eletrónico e à necessidade de simplificar o cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas que prestavam serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos a consumidores finais (B2C) noutros Estados-Membros. Antes da sua criação, uma empresa que vendesse serviços digitais em diferentes Estados-Membros da União Europeia estava obrigada a registar-se para efeitos de IVA em cada jurisdição de consumo, o que representava um elevado encargo administrativo, sobretudo para pequenas e médias empresas.

Com o MOSS, as empresas puderam passar a declarar e entregar o IVA devido em todos os Estados-Membros através de uma única declaração eletrónica submetida no seu Estado-Membro de identificação. Apesar das vantagens, o regime apresentava um âmbito restrito, aplicando-se apenas a serviços digitais, não resolvendo os desafios associados às vendas transfronteiriças de bens físicos.

Reconhecendo estas limitações, a Comissão Europeia aprovou o pacote do IVA do comércio eletrónico, que entrou em vigor em 1 de julho de 2021, criando o regime *One Stop Shop* (OSS) e o *Import One Stop Shop* (IOSS). O OSS substituiu e expandiu o

MOSS, mantendo a lógica de um ponto único de contacto mas alargando o seu alcance a novas operações, como:

- Vendas intracomunitárias de bens à distância (B2C);
- Vendas domésticas de bens facilitadas por plataformas digitais (*marketplaces* e interfaces eletrónicas);
- Todos os serviços prestados a consumidores finais, e não apenas os digitais.

Ou seja, qualquer venda à distância realizada através de uma plataforma eletrónica por um fornecedor estabelecido fora da União Europeia a um consumidor final situado na UE passou a estar sujeita a IVA no Estado-Membro de consumo, sendo o fornecedor responsável pela sua cobrança e entrega.

Tal como já acontecia com o MOSS, o OSS veio reduzir significativamente a carga administrativa para as empresas — estima-se até 95% — ao centralizar obrigações declarativas e de pagamento. As principais simplificações incluem:

- Apenas um registo num Estado-Membro para efeitos de IVA em todas as vendas transfronteiriças;
- A possibilidade de apresentar uma única declaração eletrónica trimestral para declarar e pagar o IVA;
- A interação direta apenas com a administração tributária do Estado-Membro de identificação, no respetivo idioma, mesmo em operações que envolvam consumidores de outros países.

A reforma trouxe ainda alterações relevantes relativamente aos limiares aplicáveis às vendas à distância. Antes de 2021, vigoravam limiares diferenciados (35.000 € ou 100.000 €, consoante o Estado-Membro), acima dos quais o fornecedor era obrigado a registar-se e liquidar o IVA no país do consumidor. Com a entrada em vigor do OSS, estes limiares foram abolidos e substituídos por um limiar único de 10.000 € para todas as operações intracomunitárias de serviços digitais e vendas à distância. Abaixo desse valor, as empresas podem continuar a liquidar o IVA no Estado-Membro de origem; acima do limiar, o imposto deve ser liquidado no país do consumidor, através do recurso ao OSS como ferramenta de simplificação.

Assim, a transição do MOSS para o OSS representou um marco na tributação do consumo na União Europeia: reforçou o princípio do destino, reduziu significativamente os custos de conformidade para as empresas e assegurou maior equidade fiscal entre operadores comunitários e extracomunitários. No entanto, também implicou novos desafios, exigindo das empresas a adaptação dos sistemas de faturação e contabilidade, bem como o acompanhamento permanente das alterações nas taxas e regras nacionais.

O regime MOSS apresentava dois regimes: o regime da União e o regime Extra-União. O OSS adicionou a ótica das importações. Analisando as três óticas: o regime da União é destinado a empresas estabelecidas na UE, ou que tenham EE na UE, que prestam serviços digital a consumidores, não sujeito passivo, também estabelecido na UE (B2C). As sociedades que utilizam o regime OSS devem registrar-se no país onde está estabelecida. A seguir, devem apresentar uma única declaração trimestral de IVA, onde serão informados os valores de IVA devidos nos diferentes Estados-Membros da UE com base nas taxas de IVA desses países. O pagamento é único e será distribuído pela AT às jurisdições correspondentes. Segue um exemplo: se uma empresa localizada em Portugal presta serviços de *streaming* de música a consumidores na França, Alemanha e Espanha, a empresa portuguesa pode fazer o registo no OSS em Portugal e declarar o IVA devido nestes três países através de uma única declaração (art.11º, n.º1 do Regime de balcão único).

O regime Extra-União é destinado a empresas que não disponham de sede, EE ou domicílio na UE e que prestam serviços digitais a consumidores na UE (B2C). O procedimento é similar ao regime da União, apesar de que o registo deve ser feito em um Estado-Membro da UE para que o OSS Extra-União possa ser usado. Este regime é vantajoso para as empresas fora da UE, visto que reduz os custos e evita que as empresas tenham de registrar-se individualmente em cada Estado-Membro da UE. No seguimento das alterações apresentadas relativa ao local do IVA, a tributação da operação será no estado onde está localizado o cliente segundo o Artigo 6º, n.º10 alínea h) do CIVA. Segue um exemplo deste último regime: a Netflix, empresa de serviços de *streaming* de filmes localizada nos Estados Unidos que presta seus serviços para consumidores na UE, pode registrar-se em qualquer país da UE, por exemplo, na Espanha e, a partir de lá, declarar e pagar o IVA devido aos seus consumidores localizados na UE, como a França, Itália e Grécia (art.15º, n.º1 do Regime de balcão único).

Por último, o regime de importação (IOSS), é um regime especial de declaração. Para simplificar a importação de bens de baixo valor, valor máximo de pagamento do IVA é de 150€ para os consumidores na UE. Este regime oferece transparência no preço final, entrega célere e sem taxas extras. Utilizando como exemplo uma encomenda efetuada à loja Amazon no valor de 40€, sem o regime IOSS, seria necessário pagar a taxa de IVA e taxas administrativas quando a encomenda chegasse à alfândega. Com o regime IOSS, no momento da compra, é pago o valor dos bens com o IVA, ou seja, 49,20€. A loja irá pagar este IVA ao país do consumidor e o cliente recebe o produto sem atrasos e sem cobrança suplementar pela alfândega (art. 21º do Regime de balcão único).

É possível analisar o OSS através de três óticas: consumidor, empresas e transportadoras. Começando pela ótica do consumidor, a partir de 1 de julho de 2021, o consumidor não precisa de alterar os seus hábitos de compra. Contudo, este precisa de saber alguns detalhes que terão impacto. Nomeadamente, ao nível da importação de bens com um valor não superior a 22€, uma vez que estes passarão a ser tributados, pois, até este momento a transação era isenta, o que significa que todos os bens importados para a UE estão agora sujeitos a IVA. Esta isenção prejudicava as empresas europeias que tinham de cobrar o IVA. Esta nova medida permitiu ter regras mais justas e um processo de tributação mais simples. No caso da compra de bens não superiores a 150€ fora da UE, não serão adicionados encargos de alfândega, se o fornecedor utilizar o regime IOSS. A vantagem do novo regime para o consumidor final, é ter a certeza do preço final da compra, sem taxas adicionais no momento da entrega.

Do lado das empresas, o OSS ofereceu um sistema simples e uniforme de declarar o IVA cobrado, através do balcão único. As sociedades tiveram de se preparar e garantir que o IVA é sempre cobrado quando ocorre um consumo de bens e serviços. As novas normas irão abranger todos os serviços transfronteiriços prestados a compradores e vendas à distância intracomunitárias e importadas de terceiros até ao valor de 150€. O regime irá simplificar o fluxo de trabalho por permitir que seja necessário um único registo válido para toda a UE e, assim, reduzir em 95% toda a burocracia. Os consumidores irão valorizar a empresa por apresentar o preço total dos bens incluindo a taxa de IVA.

Como mencionado acima, a partir de dia 1 de julho de 2021, foi removido a isenção do IVA sobre as importações de valor inferior a 22€. Caso os fornecedores não efetuem o registo no OSS para as importações, existe um mecanismo para simplificar os

operadores postais e as transportadoras na declaração do IVA. A encomenda apenas poderá ser entregue ao cliente após as autoridades aduaneiras validarem a declaração da transportadora.

Tal como descrito por Almeida (2018), o regime OSS trouxe inovação, simplificou as obrigações fiscais para a tributação de serviços prestados a consumidores finais na UE e reduziu a carga de trabalho para as empresas, tornando o processo de declaração de IVA mais eficiente. As principais diferenças entre os dois grandes tipos de regimes, União e Extra-União, são a localização das empresas e o ponto de registo. Este processo permite que o desalfandegamento e a entrega ao cliente sejam efetuados mais rapidamente, e o pagamento seja efetuado diretamente às autoridades.

A análise de Roriz (2017) revela que o OSS teve um impacto positivo para os Estados-Membros e fornecedores. Cerca de 14.000 empresas do setor de serviços de telecomunicações, televisão e radiodifusão de diversos países registraram-se através do regime, contabilizando uma receita de 3 biliões de euros no primeiro ano.

Apesar deste regime ser inovador e reestabelecer uma concorrência leal entre os intervenientes no comércio eletrónico europeus e estrangeiros, bem como entre as lojas online e físicas, este sistema não é isento de desvantagens. Estas limitações podem afetar as empresas da UE bem como as entidades fora da UE. Das maiores desvantagens, é a complexidade fiscal das taxas de IVA. As empresas têm de ter o conhecimento de cada taxa de IVA por país e manterem-se atualizadas. Esta complexidade pode trazer mais custos administrativos. Adicionalmente, o regime OSS só abrange transações do tipo B2C e não cobre todos os tipos de operações. Esta condição limita as sociedades e obriga a manter registos fiscais locais a cada país onde tenham efetuado transações excluídas deste regime, por exemplo, transações do tipo B2B. Resumidamente, embora o regime OSS apresente uma redução de carga administrativa, a solução não é totalmente simplificada. As empresas podem necessitar de manter obrigações locais paralelas e custos associados ao cumprimento fiscal.

O portal das finanças oferece-nos um exemplo prático de como é que um operador declara os serviços quando Portugal é o Estado de identificação, mas tem um estabelecimento estável noutro Estado membro:

*Um prestador de serviços (i.e. empresa de telecomunicações) possui a sua sede em Portugal (sendo este, obrigatoriamente, o Estado membro de identificação), tendo ainda um estabelecimento estável em Espanha (a partir do qual presta, igualmente, serviços de telecomunicações a consumidores, não sujeitos passivos, sediados em outros Estados Membros).*

*A partir da sede, em Portugal, este sujeito passivo presta serviços para Portugal, Espanha, França, Bélgica e Alemanha. A partir do estabelecimento estável presta serviços para Portugal, Espanha, Reino Unido e Suécia.*

*Assim sendo, a declaração de IVA (MOSS), a entregar pela sede, deve relevar as operações realizadas com França, Bélgica e Alemanha. Nesta declaração devem, ainda, ser inscritas as operações praticadas pelo estabelecimento estável em Espanha, para consumidores (não sujeitos passivos) localizados no Reino Unido e na Suécia.*

*As operações efetuadas pela sede e pelo estabelecimento estável, destinadas a consumidores estabelecidos/domiciliados em Portugal, devem ser relevadas na declaração periódica normal, a entregar pela sede nos termos do artigo 41º do Código do IVA.*

*As operações efetuadas pela sede e pelo estabelecimento estável, destinadas a consumidores estabelecidos/domiciliados em Espanha, devem ser relevadas pelo estabelecimento estável na sua declaração periódica normal (IVA) a entregar em Espanha.*

### **3.3 Análise dos diferentes impostos na Europa**

A economia digital tem vindo a transformar profundamente os modelos de negócio, as formas de produção de valor e as relações económicas a nível global. Na Europa, este fenómeno levanta importantes desafios em matéria de tributação, uma vez que os sistemas fiscais tradicionais nem sempre estão adaptados à natureza imaterial, transfronteiriça e altamente dinâmica das atividades digitais. A crescente importância das plataformas digitais, dos serviços baseados em dados e da desmaterialização das transações exige uma reavaliação das estruturas fiscais vigentes, de modo a garantir equidade, eficiência e arrecadação adequada de receitas públicas.

Neste contexto, torna-se essencial compreender como os diferentes Estados-Membros da UE estão a adaptar os seus sistemas fiscais à realidade digital. Para esse efeito, foi elaborado um quadro comparativo com um conjunto de variáveis-chave relacionadas com a tributação da economia digital na Europa. Este quadro inclui, entre outros elementos, a existência de impostos específicos sobre serviços digitais, taxas de IVA aplicáveis ao comércio eletrónico, políticas de tributação de lucros de empresas digitais, e o nível de implementação de diretrizes da OCDE e da União Europeia neste domínio.

A análise destas variáveis permitirá obter uma visão clara e atualizada da situação fiscal nos diversos países europeus, identificar tendências comuns, divergências significativas e possíveis lacunas a nível regulatório. Este exercício comparativo constitui, assim, um contributo relevante para o entendimento dos desafios e oportunidades que a economia digital coloca à política fiscal na Europa.

A tributação da economia digital na União Europeia tem seguido caminhos distintos consoante os Estados-Membros, revelando a dificuldade em alcançar uma abordagem plenamente harmonizada. Embora exista consenso quanto à necessidade de adaptação das regras fiscais às novas realidades do comércio eletrónico e dos serviços digitais, a resposta tem oscilado entre soluções nacionais unilaterais e a aposta numa estratégia comum através da OCDE e da própria União Europeia.

Entre os Estados-Membros que avançaram com impostos específicos sobre serviços digitais (DST), destacam-se França, Espanha e Itália. A França foi pioneira, implementando em 2019 um imposto de 3% sobre determinadas receitas digitais, aplicável a empresas com faturação global superior a 750 milhões de euros e com pelo menos 25 milhões gerados em território francês. Seguiu-se a Espanha, que em 2021 aprovou um imposto de idêntica natureza e taxa, incidindo sobre empresas de grande dimensão com um mínimo de 3 milhões de euros de receitas no mercado espanhol. Também a Itália introduziu um DST de 3%, em vigor desde 2020, aplicável a empresas com faturação global acima de 750 milhões de euros e com 5,5 milhões de euros de receitas no mercado italiano.

Outros Estados-Membros optaram por soluções setoriais ou mais limitadas. Portugal não criou um DST amplo, mas introduziu uma contribuição de 1% sobre serviços de vídeo a pedido e de 1,5% sobre plataformas de partilha de vídeo, visando

essencialmente o financiamento da produção audiovisual nacional. A Polónia, por seu lado, aplica uma taxa de 1,5% sobre serviços de *streaming* e prepara a implementação de um DST mais abrangente, com taxa prevista entre 3% e 7,5%, direcionado às grandes plataformas digitais.

Por outro lado, jurisdições como Alemanha, Irlanda e Suécia recusaram até ao momento a criação de DST nacionais, argumentando que tais medidas poderiam fragmentar o mercado interno europeu e criar tensões comerciais com os Estados Unidos. Estas jurisdições defendem que a única solução sustentável passa pela via multilateral da OCDE, em particular através da implementação do Pilar Um, que redistribuirá os direitos de tributação, e do Pilar Dois, que já introduz uma tributação mínima global de 15% para grandes grupos multinacionais.

No caso da Bélgica, o tema encontra-se ainda em discussão política, sem legislação aprovada até ao presente, embora a proposta de criação de um DST de 3% tenha sido debatida em 2025. Já a Roménia não dispõe de um imposto digital, mas tem conduzido reformas significativas no âmbito do IVA, incluindo o aumento da taxa normal para 21% e a introdução obrigatória de faturação eletrónica em operações B2B e B2C, alinhando-se com as medidas de modernização em curso na União Europeia.

De forma transversal, todos os Estados-Membros aplicam as regras comunitárias do IVA relativas ao comércio eletrónico, nomeadamente através do regime *One Stop Shop* (OSS) e do *Import One Stop Shop* (IOSS), em vigor desde 2021. Estas medidas simplificaram as obrigações de declaração e pagamento do imposto nas operações transfronteiriças. Mais recentemente, a aprovação do pacote ViDA, em março de 2025, reforçou a harmonização europeia, ao introduzir a faturação eletrónica obrigatória, novos mecanismos de reporte em tempo real e a modernização do OSS/IOSS.

Em síntese, verifica-se que a União Europeia se encontra num contexto de diversidade de regimes nacionais: alguns países já aplicam DST de carácter geral, outros limitam-se a medidas setoriais ou aguardam a implementação da solução multilateral da OCDE. Esta realidade evidencia tanto a urgência de uma harmonização fiscal efetiva como a necessidade de adaptação contínua dos sistemas tributários às exigências de uma economia cada vez mais digitalizada.

Fonte elaborada pela autora.

		Países União Europeia				
		Alemanha	Portugal	Suécia	Bélgica	Roménia
Variáveis	<b>1. Taxa e tipo de imposto</b>					
	No país em questão, existe um imposto digital (ISD)?	não (em curso)	não	não	não	não
	Se sim, qual é a taxa?	10%	23%	25%	21%	19%
	Se não, qual é a taxa aplicável nestes casos?					
	Existem alguns limites (regras diferentes para pequenas/grandes)	Grandes empresas digitais	n/a	n/a	n/a	n/a
	<b>2. Aplicação do IVA sobre empresas estrangeiras</b>					
	Qual é o imposto para empresas estrangeiras, no caso do processo OSS?	19%	23%	25%	21%	19%
	<b>3. Regime faturação e transparência fiscal</b>					
	A faturação eletrónica é obrigatório no país?	sim	sim	sim (B2G)	sim (B2G, B2B em 2026)	sim (B2G, B2B, B2C em 2025)
	Existe algum mecanismo para reportar automaticamente estas transações?	em desenvolvimento	sim	não	sim	sim
	Existem regras para evitar dupla tributação?	bi-laterais	bi-laterais	sim	sim	sim
	<b>4. Alinhamento com Normas internacionais</b>					
	O país aderiu ao imposto mínimo global da OCDE (15%) ?	sim	sim (fase de implementação)	sim	sim	sim
O país apoia a implementação do pacto ViDA?	em fase de implementação	apoia	apoia, fase implementação	apoia, fase implementação	apoia, fase implementação	
Qual é a posição do país fase à harmonização com diretivas fiscais europeias (pilares)	coopera	coopera	coopera	coopera	coopera	

Tabela 1: Países da UE que não implementaram o ISD

Neste primeiro quadro, a amostra inclui cinco Estados-Membros que não implementaram um Imposto sobre Serviços Digitais (ISD) com taxas entre 19% e 25%. Desses cinco, a Alemanha encontra-se em processo de implementação de uma taxa de 10%, razão pela qual surge identificada como “em curso”.

Como não existe um imposto específico adicional sobre as atividades digitais, aplica-se a taxa normal de imposto sobre as sociedades, que varia consoante o país. Essa mesma taxa é aplicada a empresas estrangeiras e utilizada no âmbito do regime OSS.

Observa-se que todos os Estados-Membros da amostra implementaram a faturação eletrónica obrigatória nas operações B2A, e alguns preveem alargar essa obrigatoriedade às transações B2B e B2C.

Ainda que não tenham criado um imposto específico para o setor digital, todas as jurisdições estão alinhadas com as orientações da OCDE. Implementaram o imposto mínimo global de 15%, conforme estabelecido pelo Pilar 2, e encontram-se em fase de negociação ou implementação do pacote ViDA, uma proposta de reforma do sistema de IVA da União Europeia apresentada pela Comissão Europeia em dezembro de 2022.

A sigla ViDA, que significa VAT in the Digital Age (IVA na Era Digital), visa modernizar, digitalizar e simplificar a cobrança do IVA no contexto da economia digital e globalizada. Uma das suas propostas é a expansão do regime OSS.

Fonte elaborada pela autora.

		Países União Europeia				
		Espanha	França	Irlanda	Itália	Polónia
Variáveis	<b>1. Taxa e tipo de imposto</b>					
	No país em questão, existe um imposto digital (ISD)?	sim	sim	sim	sim	sim
	Se sim, qual é a taxa?	3%	3%	12,50%	3%	1,5% (em curso)
	Se não, qual é a taxa aplicável nestes casos?	Publicidade online, vendas de dados e intermediação digital	grandes empresas	n/a	grandes empresas	n/a
	<b>2. Aplicação do IVA sobre empresas estrangeiras</b>					
	Qual é o imposto para empresas estrangeiras, no caso do processo OSS?	21%	20%	23%	22%	23%
	<b>3. Regime faturação e transparência fiscal</b>					
	A faturação eletrónica é obrigatório no país?	sim	sim	sim	sim	sim (B2G, B2B em 2026)
	Existe algum mecanismo para reportar automaticamente estas transações?	sim	será implementado	não	sim	sim
	Existem regras para evitar dupla tributação?	bi-laterais	bi-laterais	bi-laterais	bi-laterais	sim
	<b>4. Alinhamento com Normas internacionais</b>					
	O país aderiu ao imposto mínimo global da OCDE (15%) ?	sim (em curso)	sim	sim	sim	sim
	O país apoia a implementação do pacto ViDA?	em curso	apoia	alinhada	alinhada	apoia, fase implementação
Qual é a posição do país fase à harmonização com diretivas fiscais europeias (pilares)	coopera	coopera	coopera	coopera	coopera	

Tabela 2: Países da UE que implementaram o ISD

Nesta segunda tabela, analisam-se cinco dos nove Estados-Membros da UE que implementaram um ISD. Na maioria dos casos, este imposto corresponde a uma taxa de 3% aplicada a multinacionais com receitas globais superiores a 750 milhões de euros. A exceção é a Irlanda, que, embora não imponha um limite mínimo de receita, aplicou uma taxa fixa de 12,5%.

Além do ISD, as empresas estrangeiras continuam sujeitas ao pagamento dos impostos sobre o consumo aplicáveis às vendas realizadas, através do regime OSS. Este imposto corresponde à taxa normal do IVA em vigor em cada Estado-Membro.

Tal como as jurisdições da primeira tabela, todos os Estados-Membros analisados implementaram a faturação eletrónica obrigatória para transações B2A, e alguns encontram-se em processo de extensão dessa obrigatoriedade às operações B2B e B2C.

No que respeita à harmonização fiscal no espaço europeu, todos os Estados-Membros da amostra aderiram ao imposto mínimo global de 15%, conforme definido pelo Pilar 2 da OCDE, e estão a participar na implementação do pacote ViDA.

Importa ainda referir que a esta tabela poderiam ser adicionadas mais quatro jurisdições: Portugal, Grécia, Croácia e Eslovénia. Estes adotaram impostos específicos entre 1% e 4% sobre conteúdos audiovisuais e serviços de *streaming*, aplicáveis a plataformas como *YouTube*, *Netflix*, *HBO* e *Amazon Prime*.

A análise comparativa dos dois quadros permite concluir que, embora a adoção do ISD não seja generalizada entre os Estados-Membros, existe um claro esforço coletivo para modernizar e harmonizar os sistemas fiscais no contexto digital. Todos os Estados-Membros implementaram a obrigatoriedade da faturação eletrónica em transações B2A e demonstram abertura à cooperação europeia, através da adoção das recomendações da OCDE e do compromisso com o pacote ViDA. Assim, verifica-se um movimento convergente no sentido de uma tributação mais equitativa e adaptada à economia digital, mesmo sem uma uniformização completa ao nível do ISD.



## 4 Caso Prático

### 4.1 Metodologia

O capítulo prático desta dissertação tem como objetivo ilustrar a aplicação do artigo 6.º-A do CIVA e de regimes conexos no contexto da economia digital, em conformidade com as diretivas europeias e as recomendações da OCDE. Para esse fim, foi criada a empresa fictícia “Digital Society, Lda.”, sediada no Porto, que opera no fornecimento de serviços digitais, comércio eletrónico de bens e licenciamento de *software*.

A opção por uma simulação assente numa empresa fictícia justifica-se pela possibilidade de testar, em ambiente controlado, as diversas regras de localização e de tributação do IVA aplicáveis a operações transfronteiriças, assegurando ao mesmo tempo a diversidade de cenários práticos representativos da realidade empresarial portuguesa.

A Digital Society, Lda. foi concebida com um perfil próximo ao das pequenas e médias empresas nacionais: faturação anual de 500.000 €, predominância de operações B2C (70%) e presença crescente em mercados internacionais. Esta caracterização permite explorar, de forma sistemática, os efeitos da legislação fiscal tanto no plano da simplificação como no da complexidade administrativa.

Para efeitos de análise, foram definidos seis cenários distintos, inspirados em exemplos práticos constantes de dois manuais técnicos da Ordem dos Contabilistas Certificados:

1. Operações B2C com receitas inferiores a 10.000 €;
2. Operações B2C com receitas superiores a 10.000 €;
3. Operações B2B intracomunitárias;
4. Operações B2C extracomunitárias;
5. Operações de importação de baixo valor no âmbito do regime IOSS;
6. Operações triangulares (venda indireta B2C com armazéns noutros Estados-Membros).

Esta estrutura sequencial permite observar a evolução das regras fiscais, desde os casos mais simples (aplicação do limiar de 10.000 €) até às situações mais complexas de logística internacional (IOSS e triangulares), demonstrando na prática como os mecanismos de harmonização fiscal europeia procuram responder aos desafios colocados pela economia digital.

## **4.2 Contexto**

Através de princípios e discussões, a OCDE promoveu a criação do artigo 6º-A do CIVA com o objetivo de atingir uma tributação mais justa e eficaz num mundo cada vez mais globalizado e digitalizado.

A organização tem liderado os esforços para enfrentar os desafios fiscais impostos pela economia digital, tal como a evasão fiscal e a dificuldade em impor impostos nos rendimentos das empresas que operam digitalmente sem presença física nos países. Neste sentido, o art. 6º-A estabelece regras simples e claras sobre a localização das operações tributáveis, alinhando-se às recomendações da OCDE e garantir que o IVA seja aplicado no país em que ocorre a transação.

O artigo 6º-A do CIVA foi introduzido como parte do Decreto-Lei nº 102/2008, publicado em 20 de junho de 2008 e foi originalmente criado para harmonizar a legislação portuguesa com as regras da UE sobre o IVA garantindo que as regras de tributação do IVA sobre os serviços digitais e vendas à distância sejam consistentes em todos os Estados-Membros. Nesse momento, a Diretiva 2008/8/CE introduziu regras que já refletiam as preocupações sobre o impacto das operações transfronteiriças na tributação, foi neste contexto que o artigo foi criado no CIVA, e mais tarde, deram origem ao projeto BEPS. O artigo 6º-A permite assegurar que todas as operações intracomunitárias sejam tributadas no território correto, ou seja, evitar a dupla tributação e evitar a evasão fiscal. Para além deste objetivo, as regras de tributação foram simplificadas para ajudar a determinar onde o IVA deve ser aplicado, especialmente nos serviços digitais e vendas à distância. Para terminar, estas novas regras promovem uma concorrência mais justa, garantindo que todos os Estados-Membros tenham a mesma lei fiscal.

O artigo 6º-A do CIVA introduziu uma derrogação às regras gerais de localização, permitindo que certas operações fossem tributadas no Estado-Membro do adquirente, em

vez do Estado-Membro do prestado. Isso foi particularmente revelante para serviços digitais, telecomunicações e vendas à distância, onde o local do consumidor final passou a ser o critério principal para a tributação.

### 4.3 Apresentação do cenário

O presente trabalho vai avaliar um cenário sobre o regime do artigo 6º-A do CIVA. O caso em questão vai estudar a situação de uma empresa fictícia chamada “Digital Society, Lda.”, é uma sociedade por quotas estabelecida no Porto, Portugal, com início de atividade em 2020. Esta empresa oferece uma plataforma de *streaming online* com os seguintes tipos de serviços:

- Fornecimento de *software* em modelo SaaS (*Software as a Service*), através de subscrições mensais e anuais.
- Comércio eletrónico de bens digitais e físicos, disponibilizados através de uma loja online.
- Prestação de serviços a clientes particulares (B2C) e a empresas (B2B) em Portugal, noutros Estados-Membros da União Europeia e em países terceiros.

O volume anual de negócios situa-se em cerca de 500.000 €, dos quais 70% correspondem a operações B2C e 30% a operações B2B. A escolha desta configuração permite testar a aplicação prática de diferentes regras de IVA em múltiplos contextos, refletindo a realidade de muitas pequenas e médias empresas portuguesas que, ao expandirem os seus mercados através do digital, enfrentam complexidades acrescidas em matéria fiscal.

#### 4.3.1 Primeira situação – B2C (com receitas inferiores a 10.000€)<sup>1</sup>

A sociedade prestou serviços a consumidores finais em Espanha, França e Alemanha. Sendo serviços fornecidos a consumidores finais, estamos perante um cenário do tipo B2C. A receita total não ultrapassou o limite de 10.000€. De forma geral, com o artigo 6º-A, o IVA é aplicável no país do prestado, ou seja, em Portugal. Portanto, a

---

<sup>1</sup> Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais: Aspectos contabilísticos e fiscais* (Manual de formação DIS 11522 / Plug-in 13322, p. 59). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

empresa irá cobrar o IVA à taxa portuguesa de 23% para todos os consumidores da UE. Contudo, a empresa pode optar por tributar no país do adquirente.

Vejamos um exemplo mais concreto:

A empresa vende subscrições mensais a consumidores finais na França. Esta subscrição é de 10€ mensais, sendo o total das vendas de 6.000€. Visto que o valor dos rendimentos não ultrapassa o limite de 10.000€, a empresa pode aplicar o IVA português de 23%. Neste caso, o IVA a pagar em Portugal seria de 1.380€ (6.000€ x 23%).

Porém, a empresa pode optar por tributar no país do consumidor, neste caso, na França, onde a taxa de imposto é de 20%. O IVA a pagar na França seria de 1.200€ (6.000€ x 20%).

Nesta situação, a carga fiscal é mais favorável na França, poupando 180€, devido à diferença nas taxas de IVA. Contudo, é necessário que a sociedade avalie os custos administrativos adicionais. Nomeadamente, a inscrição ao regime OSS descrito neste trabalho. A Digital Society terá de tomar a decisão estratégica mais adequada, optar pelo regime OSS, traz vantagem financeira (imposto mais baixo) e o OSS simplifica a gestão ao consolidar as declarações fiscais. Por outro lado, esta decisão traz uma maior complexidade no sistema de faturação e a necessidade de cumprir com as regras fiscais de cada país.

Caso a empresa decida tributar em Portugal, ela deve permanecer informada sobre os limites anuais de 10.000€ que podem ser ultrapassados e preparar-se para passar a tributar no país do adquirente caso o limite seja ultrapassado.

#### **4.3.2 Segunda situação – B2C (com receitas superiores a 10.000€)<sup>2</sup>**

Neste cenário, vamos analisar a situação da Digital Society, Lda. após um crescimento das suas operações na União Europeia, onde as vendas de serviços digitais a consumidores finais ultrapassam o limite anual de 10.000€, estabelecido no artigo 6.º-A do CIVA.

---

<sup>2</sup> Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais: Aspetos contabilísticos e fiscais* (Manual de formação DIS 11522 / Plug-in 13322, p. 59). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

Durante o novo exercício fiscal, a Digital Society, Lda. obteve os seguintes rendimentos com a venda de subscrições digitais a consumidores finais na União Europeia:

- Alemanha: total de vendas anuais de 5.000€
- Espanha: total de vendas anuais de 4.500€
- Itália: total de vendas anuais de 3.000€

Neste caso, o total das vendas a consumidores finais na UE ascende a 12.500€, ultrapassando o limite dos 10.000€ previsto no n.º 6 do artigo 6.º-A do CIVA.

De acordo com o artigo 6.º-A, quando este limite é ultrapassado, a empresa deixa de poder aplicar a regra da tributação no Estado-Membro de estabelecimento, neste caso Portugal, passando a estar obrigada a tributar no país do adquirente, ou seja, onde o consumidor se encontra localizado.

Isto significa que a Digital Society deve aplicar a taxa de IVA em vigor em cada Estado-Membro do consumidor final e pode registar-se no regime especial do OSS para facilitar a declaração e pagamento do IVA devido nos diferentes Estados-Membros da UE. Assim sendo, segue o cálculo do IVA a aplicar em cada país:

- Na Alemanha, onde a taxa normal de IVA é de 19%, a empresa deverá liquidar 950€ (5.000€ x 19%).
- Na Espanha, com uma taxa de 21%, o IVA a liquidar será de 945€ (4.500€ x 21%).
- Na Itália, a empresa liquidará 660€, resultado da taxa de IVA de 22%.

No total de vendas, o IVA a liquidar total será de 2.555€, com a aplicação das taxas locais. Caso a empresa mantivesse a tributação em Portugal (à taxa de 23%, sem ultrapassar o limite), teria de liquidar 2.875€ em IVA (12.500€ x 23%), ou seja, há uma poupança de 320€ em termos de carga fiscal.

Ao aderir ao regime OSS traz vantagens significativas para a empresa. O pagamento único, permitirá facilitar a gestão administrativa e contabilística evitando os registos individuais em cada país. A sociedade só precisa de submeter uma única declaração trimestral em Portugal. Em contrapartida, o Digital Society necessita de adaptar o seu

sistema de faturação para refletir as diferentes taxas de IVA e manter-se atualizada sobre as regras específicas que cada Estado-Membro e das suas alterações nas taxas de IVA.

Este caso demonstra como a excedência do limite de 10.000€, previsto no artigo 6.º-A, altera significativamente a forma de tributação do IVA nas operações B2C. A empresa deixa de poder aplicar a taxa nacional e passa a estar obrigada a seguir a regra da localização do consumidor. O regime OSS surge como uma solução prática para lidar com esta complexidade, embora exija uma adaptação da empresa a uma nova realidade fiscal mais exigente.

#### **4.3.3 Terceira situação – B2B<sup>3</sup>**

A sociedade celebrou contratos com empresas na Suécia e na Dinamarca. Tratando-se de serviços fornecidos a outras empresas, estamos perante um cenário do tipo B2B. De acordo com o artigo 6º-A, o local de tributação em operações B2B é o país do adquirente. Assim sendo, a empresa portuguesa não terá de cobrar IVA nas suas faturas. As empresas na Suécia e na Dinamarca têm a responsabilidade de autoliquidar o IVA nas suas próprias jurisdições conforme a taxa local. No contexto de operações do tipo B2B, a regra principal é que o IVA é devido no país do adquirente utilizando o mecanismo de autoliquidação.

Um exemplo mais concreto:

A Digital Society vende o licenciamento de *software* anual a uma empresa da Dinamarca pelo valor de 10.000€ isento de IVA devido ao mecanismo de autoliquidação. Ou seja, a fatura não inclui IVA, mas deve conter informação sobre o mecanismo de autoliquidação, para que o adquirente saiba que precisa declarar o IVA no seu país. O texto obrigatório na fatura será: “Operação sujeita ao mecanismo de autoliquidação (art. 196 Diretiva IVA 2006/112/CE)”.

Como o IVA não é cobrado na fatura, o rendimento líquido da empresa portuguesa é de 10.000€. Caso contrário, a empresa teria de cobrar IVA à taxa de 23%, obtendo uma receita inferior, dado que teria de remeter 2.300€ (10.000€ x 23%) às autoridades fiscais

---

<sup>3</sup> Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais: Aspectos contabilísticos e fiscais* (Manual de formação DIS 11522 / Plug-in 13322, p. 127). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

portuguesas. Podemos concluir que o mecanismo de autoliquidação é mais favorável para a empresa e simplifica a sua gestão fiscal.

Este mecanismo implica custos administrativos, nomeadamente a gestão das faturas. Todas têm de conter as referências explícitas ao mecanismo de autoliquidação, incluindo o artigo relevante da Diretiva IVA. A empresa não precisa de registar-se no regime do OSS, mas deve manter os registos detalhados das operações intracomunitárias num relatório para fins de auditoria e declaração.

#### **4.3.4 Quarta situação – B2C (extra UE)<sup>4</sup>**

Neste caso, será analisada a situação em que a Digital Society, Lda. alarga a sua atividade para além do mercado europeu e começa a fornecer serviços de subscrição digital a consumidores finais situados fora da União Europeia, mais concretamente no Brasil e nos Estados Unidos.

Com o objetivo de expandir a sua presença internacional, a Digital Society começa a comercializar subscrições mensais da sua plataforma de *streaming* a consumidores residentes fora da UE. Durante o exercício fiscal, foram registadas as seguintes receitas:

- Brasil: total de vendas anuais (B2C) de 3.500€
- Estados Unidos: total de vendas anuais (B2C) de 4.000€

O artigo 6.º-A do CIVA aplica-se apenas às operações intracomunitárias, ou seja, às transações entre Estados-Membros da União Europeia. Quando se trata de uma prestação de serviços a consumidores finais situados fora da UE, o enquadramento legal é diferente.

Nestes casos, de acordo com o artigo 6.º n.º 6 do CIVA, o local da prestação de serviços B2C passa a ser considerado fora do território da União Europeia, ou seja, fora do campo de aplicação do IVA português e, conseqüentemente, isento de IVA em Portugal. Entre outros, não é devido IVA em Portugal, nem nos Estados-Membros da UE, uma vez que o consumo dos serviços ocorre fora do espaço comunitário. A operação é tratada como uma exportação de serviços. A fatura deve ser emitida sem IVA, com a

---

<sup>4</sup> Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais: Aspectos contabilísticos e fiscais* (Manual de formação DIS 11522 / Plug-in 13322, p. 14). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

menção de que se trata de uma operação fora do campo de aplicação do imposto (ex: “Serviço prestado a consumidor fora da UE – fora do campo de aplicação do IVA, art. 6.º CIVA”).

Contudo, é importante considerar que, mesmo estando isenta de IVA em Portugal, a prestação de serviços poderá estar sujeita a tributação nas jurisdições de destino, dependendo das suas legislações locais. Países como o Brasil e os EUA têm regras próprias para tributação de serviços digitais prestados por empresas estrangeiras.

No Brasil, pode ser exigido o pagamento de impostos como o ISS (Imposto sobre Serviços) ou o ICMS, especialmente em estados que já legislaram sobre a tributação de serviços digitais estrangeiros.

Nos Estados Unidos, a tributação varia de estado para estado. Alguns estados aplicam taxas a serviços digitais, mesmo quando prestados por empresas não residentes.

Por isso, a empresa deve avaliar os riscos fiscais nos países onde opera e consultar especialistas locais ou recorrer a plataformas fiscais que ajudem no cumprimento de obrigações extracomunitárias

Este caso evidencia os limites territoriais de aplicação do artigo 6.º-A do CIVA. Quando a Digital Society presta serviços digitais a consumidores fora da UE, esses serviços não estão sujeitos a IVA português, por tratar-se de operações fora do território de aplicação do imposto. Contudo, esta situação levanta novos desafios, já que a empresa poderá enfrentar obrigações fiscais nas jurisdições de destino. A expansão para mercados extra-UE exige, assim, uma atenção redobrada à legislação internacional e um reforço da gestão fiscal e jurídica da empresa.

#### **4.3.5 Quinta situação – Operações com importações de baixo valor<sup>5</sup>**

Um dos principais desafios para a tributação na economia digital dizia respeito às importações de bens de baixo valor provenientes de países terceiros. Até 30 de junho de 2021, as remessas de valor inferior a 22 € estavam isentas de IVA na União Europeia, criando uma situação de concorrência desleal para os fornecedores estabelecidos na UE.

---

<sup>5</sup> Esteves, L. F., & Bastos, R. C. (2024). *O RITI e o IVA no comércio eletrónico* (Manual de formação Plug-in 19124 / E-Learning 1324, p. 195). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

Esta isenção favorecia plataformas de e-commerce extracomunitárias, como as sediadas na China ou nos Estados Unidos, que conseguiam vender bens a preços mais baixos em virtude da ausência de tributação.

Para resolver este problema, a Comissão Europeia introduziu o regime Import One Stop Shop (IOSS), aplicável desde 1 de julho de 2021, ao abrigo da Diretiva (UE) 2017/2455 e da Diretiva (UE) 2019/1995. O regime elimina a isenção anteriormente existente e estabelece que todas as importações de bens de valor inferior a 150 € destinadas a consumidores finais devem estar sujeitas a IVA no Estado-Membro de consumo.

Na prática, este mecanismo permite que empresas estabelecidas na UE ou fora dela (desde que registadas no IOSS) cobrem o IVA no momento da venda ao consumidor e o declarem de forma centralizada através do portal IOSS. Assim, o imposto é pago antecipadamente, antes da entrada da mercadoria na UE, simplificando os procedimentos aduaneiros e garantindo maior transparência para o consumidor.

Exemplo prático:

A Digital Society, Lda. decide comercializar pequenos acessórios tecnológicos produzidos na China, como auriculares sem fios, com preço de venda de 100 € cada. Um cliente alemão realiza a compra através da loja online da empresa.

- Valor da mercadoria: 100 €
- Taxa de IVA aplicável na Alemanha: 19%
- IVA devido: 19 €
- Preço final pago pelo consumidor: 119 €

A Digital Society, Lda., registada no regime IOSS em Portugal, declara trimestralmente este IVA através do portal eletrónico, que transfere a receita fiscal para a Alemanha. Com este sistema, o consumidor recebe a mercadoria sem custos adicionais na alfândega, uma vez que o imposto já foi cobrado no momento da compra.

Este regime apresenta vantagens evidentes: elimina a fraude e a concorrência desleal, assegura neutralidade entre fornecedores comunitários e extracomunitários e aumenta a confiança dos consumidores no comércio online. No entanto, para as PME portuguesas, a adesão ao IOSS pode implicar custos de adaptação, nomeadamente no desenvolvimento de sistemas que permitam cobrar e remeter o IVA para múltiplos países, bem como no acompanhamento permanente das taxas aplicáveis em cada Estado-Membro.

#### **4.3.6 Sexta situação – Operações triangulares (venda indireta B2C)<sup>6</sup>**

Outra situação que merece destaque no comércio eletrónico europeu são as chamadas operações triangulares, nas quais a logística de entrega não coincide com o local de estabelecimento do fornecedor.

No presente cenário, a Digital Society, Lda. vende um dispositivo eletrónico no valor de 500 € a um consumidor final em Espanha. Contudo, para reduzir custos de transporte, a mercadoria não é expedida de Portugal, mas sim diretamente de um armazém que a empresa mantém na Polónia.

De acordo com as regras do IVA, e em particular com o princípio do destino, a operação deve ser tributada no país do consumidor final — neste caso, Espanha — independentemente de onde os bens sejam expedidos. Assim, a Digital Society, Lda. deve aplicar o IVA espanhol (21%) e declarar a operação no âmbito do regime OSS.

Exemplo prático:

- Valor da mercadoria: 500 €
- Taxa de IVA aplicável em Espanha: 21%
- IVA devido: 105 €
- Preço final pago pelo consumidor: 605 €

---

<sup>6</sup> Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais: Aspectos contabilísticos e fiscais* (Manual de formação DIS 11522 / Plug-in 13322, p. 537. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

Na declaração OSS, submetida em Portugal, a Digital Society, Lda. reporta esta operação e transfere o montante de 105 € para as autoridades fiscais espanholas.

Este exemplo demonstra a importância da rastreabilidade logística e do correto enquadramento das operações no regime de tributação aplicável. Embora a mercadoria seja fisicamente expedida da Polónia, a tributação é devida em Espanha, porque é aí que ocorre o consumo.

Do ponto de vista crítico, as operações triangulares colocam desafios significativos às PME; é necessário assegurar a correta classificação e comunicação das transações, evitar discrepâncias entre os fluxos físicos e fiscais e manter sistemas de gestão capazes de identificar automaticamente o país de consumo. Ao mesmo tempo, esta regra evita distorções de concorrência e garante que a tributação acompanha a lógica do destino, preservando a neutralidade do IVA no mercado único europeu.

#### 4.3.7 Conclusão

A análise desenvolvida através do caso prático da Digital Society, Lda. demonstrou a relevância e a aplicabilidade do artigo 6.º-A do CIVA como instrumento fundamental de adaptação da fiscalidade às novas dinâmicas do comércio eletrónico e dos serviços digitais.

Através da simulação de seis cenários distintos, foi possível destacar os seguintes pontos:

- **Operações B2C intracomunitárias:** o limiar de 10.000 € funciona como um mecanismo de simplificação para microempresas e PME, permitindo tributar no Estado de estabelecimento até esse valor. Contudo, uma vez ultrapassado, a empresa deve aplicar as taxas do país de consumo, sendo o regime OSS um instrumento crucial para reduzir a burocracia.
- **Operações B2B intracomunitárias:** o princípio do destino e o mecanismo de autoliquidação asseguram neutralidade fiscal, ao mesmo tempo que evitam dupla tributação e simplificam a gestão para os prestadores de serviços.
- **Operações extracomunitárias (B2C):** demonstram os limites territoriais do IVA europeu. Ainda que isentas em Portugal, estas operações obrigam as empresas a

atender à legislação fiscal dos países terceiros, colocando desafios adicionais à internacionalização.

- **Operações com importações de baixo valor (IOSS):** evidenciaram a eliminação de práticas concorrenciais desleais, ao tributar todas as importações até 150 €. O regime reforça a equidade, mas implica custos de adaptação tecnológica e administrativa para as PME.
- **Operações triangulares (B2C):** ilustraram a importância do princípio do destino e da rastreabilidade logística, mostrando como a tributação segue o país do consumidor final, independentemente do local de expedição. Apesar de garantirem justiça fiscal, estas operações exigem maior sofisticação dos sistemas de gestão empresarial.

Em síntese, o artigo 6.º-A do CIVA surge como um instrumento essencial na adaptação da fiscalidade ao comércio digital e transfronteiriço. Ele permite:

- Uma aplicação mais justa do IVA;
- A redução da evasão fiscal;
- A harmonização fiscal entre os Estados-Membros;
- Uma flexibilidade operacional para as empresas, especialmente através do OSS.

Contudo, o artigo também implica obrigações acrescidas em termos de *compliance*, nomeadamente quando se ultrapassa o limiar dos 10.000 €, ou quando se presta serviços a consumidores em jurisdições fora da UE.

Esta parte prática demonstrou, através de casos concretos, como o artigo 6.º-A se aplica a diferentes situações reais, e como as empresas podem e devem planear estrategicamente as suas decisões fiscais com base nesse enquadramento. A análise reforça a relevância do artigo 6.º-A como peça-chave no futuro da tributação digital europeia, ao mesmo tempo que evidencia a necessidade de constante atualização normativa e de apoio às PME no processo de adaptação às novas regras.

## **CAPÍTULO V – CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES FUTURAS**

## 5 Conclusões

A revolução económica impulsionada pela globalização e pelo desenvolvimento tecnológico trouxe consigo uma nova realidade: a economia digital. Este fenómeno transformou profundamente a forma como indivíduos e empresas interagem, consomem e gerem os seus negócios, colocando em evidência a importância crescente do comércio eletrónico e da prestação de serviços digitais. Na atualidade, a compra de bens e serviços através de plataformas digitais deixou de ser exceção para se tornar uma prática quotidiana, que molda não apenas os hábitos de consumo, mas também os modelos de negócio e, inevitavelmente, os sistemas fiscais.

Os estudos mais recentes confirmam que a economia digital tem registado um crescimento exponencial em praticamente todos os continentes, com destaque para o comércio eletrónico e para os serviços baseados em dados e em intangíveis. Contudo, esta evolução rápida não foi acompanhada, à mesma velocidade, por uma adaptação dos sistemas fiscais. Enquanto as empresas se reinventam e expandem sem necessidade de presença física nos países onde operam, as administrações tributárias continuam a lidar com instrumentos desenhados para uma economia tradicional, baseada na territorialidade e na materialidade dos bens.

Neste contexto, torna-se clara a necessidade de repensar o quadro fiscal vigente. O princípio da territorialidade, um dos fundamentos clássicos da tributação, encontra-se hoje posto em causa, uma vez que a criação de valor ocorre de forma desmaterializada, muitas vezes em jurisdições diferentes daquelas em que os consumidores residem ou em que os lucros são efetivamente registados. Esta fragmentação acarreta riscos evidentes de dupla tributação ou, em sentido inverso, de ausência de tributação, o que compromete a equidade fiscal e enfraquece as receitas públicas.

Os desafios tornam-se ainda mais evidentes quando se analisam as práticas das grandes empresas tecnológicas. Estas corporações, pelo modelo de negócio que privilegia os ativos intangíveis, beneficiam de uma enorme mobilidade geográfica e têm conseguido, ao longo das últimas décadas, localizar as suas sedes em jurisdições de baixa tributação, maximizando lucros e minimizando a carga fiscal. Esta realidade gera desigualdade concorrencial face às pequenas e médias empresas, que não dispõem da mesma capacidade de planeamento fiscal agressivo, e compromete os princípios de justiça e neutralidade que devem reger qualquer sistema fiscal.

Perante esta situação, organismos internacionais como a OCDE e a União Europeia têm procurado implementar medidas de reforma. A nível global, o Plano BEPS e a proposta dos dois pilares surgem como iniciativas fundamentais para alinhar a tributação com a economia digital. O Pilar Um introduz um novo modelo de redistribuição dos direitos de tributação, aplicável mesmo na ausência de presença física, enquanto o Pilar Dois estabelece uma tributação mínima global de 15%, com o objetivo de reduzir a erosão da base tributável e as práticas de transferência de lucros.

No espaço europeu, destacam-se medidas como o Imposto sobre Serviços Digitais (ISD) e, sobretudo, o regime do One Stop Shop (OSS), que veio substituir o anterior MOSS. A introdução deste regime, em 2021, representou um passo significativo no sentido da simplificação e modernização da cobrança do IVA nas operações transfronteiriças. Ao centralizar as obrigações de declaração e pagamento, o OSS reduziu consideravelmente a carga administrativa para as empresas, garantindo maior transparência, segurança jurídica e equidade na tributação das operações digitais no espaço da União Europeia.

O presente trabalho procurou contribuir para esta reflexão ao abordar a tributação da economia digital sob duas perspetivas complementares. Numa primeira fase, foi realizada uma análise teórica e normativa, destacando os fundamentos clássicos da tributação, os desafios da digitalização e as soluções propostas a nível internacional e europeu. Numa segunda fase, foi desenvolvido um estudo de caso com base numa empresa fictícia — Digital Society, Lda. —, que permitiu testar, em cenários concretos de operações B2C e B2B, a aplicação prática das normas e avaliar os impactos do artigo 6.º-A do CIVA e do regime OSS.

Este exercício evidenciou a utilidade das reformas já implementadas, mas também revelou a persistência de fragilidades. A análise demonstrou que, apesar de medidas como o OSS representarem avanços significativos, ainda subsistem desafios relacionados com a complexidade da legislação fiscal, a dificuldade em acompanhar as constantes alterações regulamentares e as disparidades entre diferentes jurisdições. Para as pequenas e médias empresas portuguesas, em particular, o esforço de adaptação implica custos adicionais e uma necessidade de capacitação contínua, o que pode constituir um entrave à sua competitividade.

Assim, conclui-se que a tributação da economia digital é uma realidade incontornável e que as soluções em desenvolvimento representam passos positivos rumo a uma maior justiça e eficiência fiscal. No entanto, trata-se de um processo inacabado, marcado pela constante evolução da tecnologia e pela necessidade de concertação internacional.

A evolução da economia digital continuará a colocar desafios às administrações fiscais, que terão de encontrar um equilíbrio entre simplicidade, eficácia e equidade. Mais do que reformar pontualmente os regimes existentes, torna-se imprescindível repensar o próprio paradigma da tributação internacional, adaptando-o a uma economia global, interconectada e desmaterializada.

Em suma, este estudo procurou lançar luz sobre uma temática atual, de elevada complexidade e em constante mutação. Ao mesmo tempo que sublinha os progressos alcançados, evidencia também que o caminho a percorrer é longo e exigirá uma cooperação reforçada entre Estados, organizações internacionais, empresas e sociedade civil. Num futuro próximo, será determinante continuar a avaliar os impactos concretos das medidas já adotadas — como o OSS e os Pilares da OCDE —, bem como desenvolver soluções que permitam assegurar uma fiscalidade mais justa, transparente e adaptada às exigências da economia digital.

## **5.1 Limitações**

Apesar do contributo desta investigação, é importante reconhecer um conjunto de limitações que condicionam o alcance dos resultados.

Em primeiro lugar, a dissertação baseou-se predominantemente em fontes secundárias: legislação, relatórios da OCDE e da Comissão Europeia, artigos académicos e documentos técnicos.

Em segundo lugar, o estudo de caso desenvolvido teve carácter ilustrativo e foi construído a partir de uma empresa fictícia. Embora este recurso permita clarificar a aplicação das normas e simplificar a análise, não capta toda a complexidade vivida pelas organizações reais, designadamente em termos de cumprimento fiscal, recursos tecnológicos e custos administrativos.

Outra limitação prende-se com o âmbito geográfico e institucional da investigação. A análise centrou-se essencialmente no contexto europeu, em particular em Portugal, não contemplando em profundidade as abordagens de outras jurisdições relevantes dos Estados-Membros da UE. Esta delimitação pode ter reduzido a abrangência comparativa e a diversidade de soluções possíveis para os desafios da economia digital.

Importa ainda destacar a limitação bibliográfica. Sendo a tributação da economia digital um tema recente e em constante evolução, a literatura académica disponível é relativamente escassa, fragmentada e muitas vezes centrada em perspetivas ainda exploratórias. Esta escassez obrigou a recorrer a fontes institucionais e relatórios técnicos como principal suporte, reduzindo a possibilidade de uma análise crítica sustentada em trabalhos empíricos consolidados.

Por fim, deve-se salientar que a tributação digital é uma matéria em permanente transformação. Muitas das propostas legislativas analisadas encontram-se ainda em fase de negociação ou de implementação parcial, o que significa que as conclusões deste estudo estão condicionadas pela evolução futura do quadro regulatório.

## **5.2 Sugestões Futuras**

Tendo em conta as limitações referidas, identificam-se algumas linhas de investigação futura.

Uma primeira sugestão passa pela realização de estudos empíricos com empresas portuguesas e europeias, de forma a compreender os verdadeiros impactos do OSS, do ISD e das regras do BEPS no quotidiano empresarial.

Outra possibilidade consiste em alargar a análise a outras jurisdições fora da União Europeia, explorando como diferentes países — nomeadamente os Estados Unidos, a China e países em desenvolvimento — estão a adaptar-se à tributação da economia digital, e quais as implicações para a cooperação internacional.

Do ponto de vista metodológico, seria igualmente pertinente recorrer a abordagens quantitativas, como inquéritos ou análise estatística, que permitam medir com maior precisão os efeitos económicos das novas políticas fiscais.

Finalmente, recomenda-se o incentivo à produção de mais literatura acadêmica sobre esta temática, ainda em fase inicial, de forma a consolidar o conhecimento científico e reduzir a dependência exclusiva de relatórios institucionais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

## Referências bibliográficas:

Alin IRIMIA, Attila TAMAS-SZORA, & Iulian Bogdan DOBRA. (2021). On Taxation of the Digital Economy. Where Are We Now and Where Are We Going? *Finanțe: Provocările viitorului*, 1(23), 95–108.

Almeida, J. (2022). Maior acordo comercial do mundo já está em vigor e promete revolucionar trocas no Pacífico. *Jornal de Negócios*.

Aoyama, K. (2021). Challenges of the digital economy on international taxation rules from the perspective of global business society. *Public Policy Review*, 17(1), 1–27. Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan.

Baez, A., & Brauner, Y. (2015). Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy (WU International Taxation Research Paper Series No. 2015-14). Vienna University of Economics and Business.

Baistrocchi, E. (2020). The International Tax Regime and Global Power Shifts. *Virginia Tax Review*, 39(2), 219–340.

Beer, S., de Mooij, R., Hebous, S., Keen, M., & Liu, L. (2020). Exploring residual profit allocation (IMF Working Paper No. 20/xx). Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.

Bernardes, N. I. P. (2021). O imposto sobre os serviços digitais enquanto solução para a tributação da economia digital [Dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa, Instituto de Direito e Prática Jurídica]. Universidade de Lisboa Repositório.

Cunha, T. S. O. (2021). A tributação do comércio eletrónico em sede de IVA [Tese de mestrado, Instituto Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto.

Dakhaeva, F. D., & Khatsieva, L. U. (2021). Digital economy concepts and technologies. *AIP Conference Proceedings*, 2442, 040004.

Daojiong, Z., & Dong, T. (2022). China in international digital economy governance. *China Economic Journal*, 15(2), 187–201.

De Crits, M. (2024). L'avenir de la TVA à l'ère du numérique. *Deloitte*.

Deloitte Portugal. (2015). International Tax e Transfer Pricing (Número 1/2015).

ECD. (2023). Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.

Estêvão Gonçalves, S. (2018). Tributação Da Economia Digital: Os Primeiros Passos De Uma Revolução Fiscal?: Taxation of the Digital Economy: The first steps of a tax revolution? *Actualidad Jurídica (1578-956X)*, 50, 149–154.

Esteves, L. F., & Bastos, R. C. (2024). *O RITI e o IVA no comércio eletrónico* (Manual de formação Plug-in 19124 / E-Learning 1324). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

Gonçalves, S. E. (2018). Tributação da economia digital: os primeiros passos de uma revolução fiscal? *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (50), 149-154.

IDC; ACEPI. (2023). *Economia digital em Portugal, edição 2023*.

Instituto Nacional de Estatística (INE). (2022). *Índice de Digitalidade da Economia e da Sociedade (IDES) – Portugal*.

Irimia, A., Tamas-Szora, A., & Dobra, I. B. (2021). On taxation of the digital economy: Where are we now and where are we going? *Year XXI, No. 23*, 95–123. "1 Decembrie 1918" University of Alba Iulia.

Ivanov, I. (2022). Can we talk about digital economy taxation without Improved administrative cooperation between countries? *Pravni Zapisi*, 13(2), 475–499.

Jafari-Sadeghi, V., Garcia-Perez, A., Candelo, E., & Couturier, J. (2021). Exploring the impact of digital transformation on technology entrepreneurship and technological market expansion: The role of technology readiness, exploration and exploitation. *Journal of Business Research*, 124, 100–111.

Jiménez Vargas, P.-J. (2022). La nueva fiscalidad de la economía digital: Primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional / The new taxation of the digital economy: First step of a true international tax harmonization. *Cuadernos de Derecho Transnacional*. Advance online publication.

Keiji, A. (2021). Challenges of the digital economy on international taxation rules from the perspective of global business society. *Public Policy Review*.

- Krause, J. D. (2019). A economia digital em Portugal [Tese de mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG), Universidade de Lisboa].
- Martins, A. J. (2022). Os desafios da tributação na economia digital [Trabalho acadêmico, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa].
- Martins, J. M. M. (2021, fevereiro). A economia digital e os desafios da tributação em sede de IVA: o papel do mini balcão único [Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa, ISCAL]. Repositório do Instituto Politécnico de Lisboa
- Nambisan, S., Wright, M., & Feldman, M. (2019). The digital transformation of innovation and entrepreneurship: Progress, challenges and key themes. *Research Policy*, 48(8), 103773.
- Nanu, F. G. (2023). Direct taxation of the digital economy. *SHS Web of Conferences*, 177, 01004.
- Ode, J. (2024). La TVA à l'ère du numérique : objectifs et principales mesures. *Symtrax Blog*.
- Pasquale Pistone & Dennis Weber. (2019). *Taxing the Digital Economy* (2265763). eBook Index.
- Pereira, R. C. d. S. C. (2021). A tributação na economia digital: Um caminho para a reformulação do imposto sobre o rendimento das empresas [Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito, Universidade do Porto].
- PwC. (2021). OECD releases Pillar Two 15% minimum effective tax rate Model Rules.
- Ren, S., Li, L., Han, Y., Hao, Y., & Wu, H. (2022). The emerging driving force of inclusive green growth: Does digital economy agglomeration work? *Business Strategy and the Environment*. Advance online publication.
- Richter, C., Kraus, S., Brem, A., Durst, S., & Giselbrecht, C. (2017). Digital entrepreneurship: Innovative business models for the sharing economy. *Creativity and Innovation Management*, 26(3), 300–310.

Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais: Aspetos contabilísticos e fiscais* (Manual de formação DIS 11522 / Plug-in 13322). Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.

Sabayová, M., & Červená, K. (2023). Challenges of Digital Economy. *Financial Law Review*, Issue 31 (3)/2023, Artigo Issue 31 (3)/2023.

Silva, D. S. O. e. (2019). A fiscalidade na economia digital [Tese de mestrado, Instituto Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto.

Tsindeliani, I A., Anisina, K T., Burova, A S., Kopina, A A., Migacheva, E V. & Rodygina, V E., (2019). Main elements of taxation in the conditions of the development of digital e...: Sistema de descoberta para FCCN.

União Europeia. (2023). Regime MOSS | IVA sobre os serviços digitais. Your Europe.

Van, N. T. T., & Duy, N. T. (2020). Digital economy: Overview of definition and measurement criteria. In *Proceedings of the 5th International Conference on Green Technology and Sustainable Development (GTSD)* (pp. 593–596). IEEE.

Vargas, P.-J. J. (2022). La nueva fiscalidad de la economía digital: CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL, 14(1), Artigo 1.

World Economic Forum. (2019). Corporate tax, digitalization and globalization: Platform for shaping the future of trade and global economic interdependence [White paper].

Zha, D., & Dong, T. (2022). China in international digital economy governance. *China Economic Journal*, 15(2), 187–201.

Zhao, F., & Collier, A. (2019). Digital entrepreneurship: Research and practice. In *Proceedings of the 9th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business* (2173-2182). Edith Cowan University, Perth, Australia.

Doutrina AT:

*Website* da AT: Comércio eletrónico. *Link:* [Comércio Eletrónico](#)

*Website* da AT: Declarações. *Link:* [OSS/MOSS > IVA > Declarações](#)

Ofício-circulado n.º 30240/2021: IVA – novas regras aplicáveis ao comércio eletrónico: vendas à distância. Lisboa.

#### Legislação:

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), Artigo 5.º. Diário da República.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), Artigo 6.º A. Diário da República.

Decreto-Lei n.º 345/92. Diário da República, 1.ª série, n.º 199.

#### Comissão Europeia:

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Orientações para a digitalização até 2030: a via europeia para a Década Digital (COM(2021) 118 final) (2021).

Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (COM(2018) 148 final; 2018/0073 (CNS); SWD(2018) 81; SWD(2018) 82) (2018).

Relatório da Comissão ao Conselho: Relatório intercalar sobre o Pilar Um (COM(2023) 377 final) (2023).

Tributação da economia digital. Conselho da União Europeia (2025).

Directorate-General for Communications Networks, Content and Technology. Shaping Europe's digital future – Africa. European Commission (2024).

Directorate-General for Communications Networks, Content and Technology. (2020). Shaping Europe's digital future (COM (2020) 67 final). Publications Office of the EU (2020).

EU-US: A new transatlantic agenda for global change [Press release]. European Commission (2020).

High Representative of the Union for Foreign Affairs and Security Policy. Joint communication to the European Parliament, the European Council and the Council: A new EU-US agenda for global change (JOIN(2020) 22 final) (2020).

Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services (2018).

OCDE:

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 – 2014 Interim Report [Relatório do Projeto OCDE/G20 sobre BEPS] (2014).

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1—2015 Final Report (2015),

Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património: Convenção Modelo da OCDE (2005).

Pillar One – Amount B: Inclusive Framework on BEPS (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) (2024).

Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Rapport du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices) (2013).

Public consultation document: Secretariat proposal for a “Unified Approach” under Pillar One (2019).

OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (2019).

Tax challenges arising from the digitalization of the economy – Nexus rule (Pillar Two): Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 project on base erosion and profit shifting (2023).

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS (2023).

Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) (2020).

Tax report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. G20 India (2023).