

1 2 9 0



UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Sara Beatriz Lourenço Silva

**TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO GERADO PELO
COMÉRCIO ELETRÓNICO:
O ESTABELECIMENTO ESTÁVEL DIGITAL**

**Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito – Mestrado em
Ciências Jurídico Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor
Doutor Jónatas Eduardo Mendes Machado e apresentada à Faculdade de Direito
da Universidade de Coimbra.**

Julho de 2019

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO GERADO PELO COMÉRCIO ELETRÓNICO: O Estabelecimento Estável Digital

Sara Beatriz Lourenço Silva

Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito – Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor Doutor Jónatas Eduardo Mendes Machado e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Julho de 2019



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

“... um pesadelo para os fiscalistas, um Apocalipse tributário.”

Sobre a tributação do comércio eletrônico

COURINHA, Gustavo Lopes, *Estudos de direito internacional fiscal*,
AAFDL Editora, Lisboa, 2015, p. 117,
(*apud* **António Sousa Franco**, *O novo ambiente eletrónico e o Direito Fiscal*,
EuroContas, outubro de 1999, p.12).

Agradecimentos

Tal como um edifício que não se sustenta sem pilares, agradeço aos que foram a minha base de sustentação na elaboração da presente dissertação, sem os quais nada disto seria possível.

À minha família pelo apoio incondicional.

Aos meus amigos. Aos que me acompanharam nesta caminhada e aos que mesmo longe nunca deixaram de estar perto.

À sociedade de Advogados, Manuel Rebanda & Associados, pela compreensão.

Um especial agradecimento ao Senhor Doutor Jónatas Machado pela exímia partilha de conhecimentos e pela sua disponibilidade.

Resumo

O comércio eletrônico surgiu do desenvolvimento das novas tecnologias e da internet e está em grande expansão, tendo-se tornado cada vez mais usual pela sua funcionalidade. Através deste, os negócios podem ser realizados a qualquer momento, de forma instantânea e sem necessidade de qualquer deslocalização. Não obstante, o comércio eletrônico trouxe consigo grandes problemas nas várias áreas do Direito, nomeadamente no Direito Fiscal.

Esta nova realidade quando tenha por base o comércio de bens virtuais (imateriais/incorpóreos) ocorre na íntegra no espaço digital, o que origina uma enorme desadequação dos elementos de conexão relativos à distribuição da competência tributária no espaço e leva a situações de não tributação e de erosão da base tributária dos Estados.

Se, nos termos dos cânones tradicionais, para que uma empresa desenvolvesse a sua atividade num determinado Estado era necessária a sua deslocação para o mesmo, passando aí a dispor de estabelecimento estável e a ser tributado pelos lucros a este imputados. Atualmente, em virtude do comércio eletrônico, uma empresa pode desenvolver a sua atividade em todo o mundo, sem possuir qualquer instalação fixa, em qualquer Estado, desta forma escapando à tributação dos rendimentos obtidos nos vários Estados em que atua.

Urge, portanto, encontrar uma solução que permita a tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrônico. Sendo que nos parece que, ainda que não exista qualquer instalação fixa que determine a existência de estabelecimento estável nos vários Estados em que estas empresas atuam, existe uma presença digital significativa, a qual será suficiente para atribuir a esses Estados o direito e o poder de tributar o rendimento neles originado.

Palavras-chave: comércio eletrônico, tributação do rendimento, estabelecimento estável digital, BEPS.

Abstract

E-commerce has emerged from new technologies and internet development and it is in great expansion, becoming more and more usual every day because of its functionality. Business can occur at any time, instantly and without the need for offshoring. Nevertheless, it has brought massive problems in some areas of the Law, namely in Tax Law.

This new reality, when based on virtual goods trade (immaterial/intangible), which takes place integrally in the digital space, has caused colossal problems related to tax jurisdiction distribution in space. This currently leads to situations of non-taxation and State's tax base erosion.

Under the terms of the traditional canons, for an enterprise to carry on its activity in a particular State, it was necessary to settle there, which would constitute a permanent establishment allowing the State to tax its imputed tax. Nowadays, due to the electronic commerce, a company can carry on its activity all over the world, without having any fixed installation, in any State, thus avoiding the taxation of the income obtained in the several States in which operates.

It is, therefore, urgent to find a solution that allows the taxation of income when generated by electronic commerce. It seems to us that, even if there is no fixed installation that ascertains the existence of a permanent establishment in the various States in which these companies operate, there is a significant digital presence which will be sufficient to give those States the right and the power to tax the income there originated.

Keywords: electronic commerce, income taxation, digital permanent establishment, BEPS.

Lista de siglas e abreviaturas

AR – Assembleia da República

AT – Administração Tributária

CDFUE – Carta de Direitos Fundamentais da EU

CDT – Convenções para evitar a Dupla Tributação

CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas

CIRS – Código de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

CLEN – *Capital and Labour Export Neutrality*

CLIN – *Capital and Labour Import Neutrality*

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CRP – Constituição da República Portuguesa

FSI – Fornecedor de Serviços de Internet

IP – *Internet Protocol*

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MAU – *Monthly Active Users*

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

VPN – *Virtual Private Network*

Índice

Agradecimentos.....	4
Resumo	5
Abstract.....	6
Lista de siglas e abreviaturas	7
Índice	8
Introdução	11
1 A FRAGMENTAÇÃO DA SOBERANIA FISCAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	12
1.1 A Soberania Fiscal.....	12
1.2 A globalização e os limites à soberania fiscal.....	15
1.2.1 Direito Tributário Internacional	15
1.2.1.1 A dupla tributação jurídica internacional.....	18
2 FISCALIDADE E DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA	24
2.1 Fiscalidade e mercado interno	24
2.1.1 Breves noções sobre a União Europeia	24
2.1.2 O Mercado Único.....	27
2.2 Fiscalidade direta e UE.....	29
3 A CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL	35
4 O DESAFIO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO	37
4.1 A digitalização e a erosão da base tributária.....	37
4.1.1 Surgimento e tipos de comércio eletrónico	37

4.1.2	A regulamentação do comércio eletrónico enquanto meio de celebração de negócios jurídicos	39
4.1.3	A problemática e a erosão da base tributária	40
4.1.4	Princípios base da tributação do comércio eletrónico	43
4.1.4.1	Princípio da Neutralidade	43
4.1.4.2	Princípio da Justa Alocação dos Factos Tributários	48
4.1.4.3	Princípio da eficiência, simplicidade e viabilidade	48
5	A APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO ESPAÇO E O COMÉRCIO ELETRÓNICO.....	50
5.1	Residência e fonte	50
5.2	Estabelecimento estável	58
5.2.1	Evolução histórica.....	58
5.2.2	O conceito de estabelecimento estável no ordenamento jurídico português	60
5.2.3	O conceito de estabelecimento estável na Convenção Modelo da OCDE	61
5.3	Limitações do conceito de estabelecimento estável	65
5.4	Manutenção dos princípios de tributação	67
6	ESTABELECIMENTO ESTÁVEL DIGITAL	70
6.1	Instalações fixas.....	70
6.1.1	Servidor <i>web</i> (<i>hardware</i>).....	70
6.1.2	<i>Web Site</i> (<i>software</i>)	73
6.1.3	Computador do consumidor	74
6.1.4	Infraestruturas de telecomunicações	75

6.1.5	<i>Cloud computing</i>	75
6.2	Agente	76
6.2.1	Fornecedor de Serviços de Internet	76
6.2.2	<i>Web site</i>	77
6.3	Exclusão do elemento estático	78
6.4	<i>Base Erosion Approach</i>	79
6.5	<i>Refundable with-holding approach</i>	80
6.6	Teoria da cadeia de valor	81
7	PLANO DE AÇÃO BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)	84
7.1	Ação 1 - <i>addressing the tax challenges of the digital economy</i>	85
7.1.1	Propostas da OCDE	88
7.1.1.1	A presença económica significativa como novo elemento de conexão 88	
7.1.1.2	Retenção na fonte do imposto nas transações digitais	90
7.1.1.3	Criação de um imposto de equalização – equalisation levy	92
7.1.2	O caso de Itália – a implementação do <i>Levy on Digital Transactions</i>	96
8	A UNIÃO EUROPEIA E A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO NO <i>E-COMMERCE</i> 98	
9	APRECIACÃO CRÍTICA	107
	Conclusão.....	114
	Bibliografia.....	116

Introdução

Esta dissertação pretende estudar os problemas criados pelo comércio eletrónico, mais especificamente a problemática da tributação do rendimento nele gerado e que é originada pela desadequação dos princípios de distribuição da lei fiscal no espaço a esta realidade virtual. A partir da análise das propostas da doutrina e das instituições internacionais, esperamos chegar a uma potencial solução.

Começaremos por estudar a Soberania Fiscal, no sentido de perceber de que forma é que esta está limitada pelo Direito Internacional Tributário e pelo Direito da União Europeia e de perceber qual o papel destes na harmonização dos impostos diretos.

Faremos uma breve análise sobre o comércio eletrónico e, de seguida, perceberemos de que forma é que este leva à erosão da base tributária dos Estados.

Para encontrar uma solução consistente será necessário perceber quais os princípios em que deve assentar a tributação do comércio eletrónico.

De seguida, estudaremos a aplicação da lei fiscal no espaço e de que forma é que o comércio eletrónico choca com os cânones tradicionais de tributação.

Para percebermos como será possível distribuir a competência tributária no espaço perante as especificidades do comércio eletrónico, analisaremos as sugestões da doutrina e as propostas de solução da OCDE e da União Europeia.

Por fim, concluiremos com uma proposta de solução para a tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrónico: o estabelecimento estável digital.

1 A FRAGMENTAÇÃO DA SOBERANIA FISCAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

1.1 A Soberania Fiscal

Tal como refere o artigo 103º da CRP, *o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e entidades públicas e a justa repartição dos rendimentos e da riqueza*. Os impostos representam a fatia mais substancial da receita efetiva do Estado¹.

Estamos, portanto, perante um *Estado Fiscal* que, através dos impostos, se procura financiar com o objetivo de estar apto a proporcionar aos cidadãos os direitos sociais consagrados, nomeadamente a saúde, a educação, a habitação, a segurança social, entre outros. Esta construção de Estado Fiscal é distinta da construção de Estado Patrimonial, típica da Idade Média, em que o Estado se financiava com base nos rendimentos do património do monarca², e também do Estado Empresarial, com influências iluministas e fortemente financiado pela industrialização^{3 4}.

O Estado tem como elementos essenciais e caracterizadores: a soberania, a população e o território. A **Soberania Estadual**, que foi pela primeira vez reconhecida no Tratado de Vestfália⁵, abrange, contudo, os restantes elementos (a população e o território), como se compreenderá adiante. Podemos distinguir **soberania pessoal** de **soberania territorial**, sendo que a primeira diz respeito ao poder de legislar sobre pessoas que pela sua

¹ As receitas efetivas podem ser receitas patrimoniais (aquelas que advêm da venda de produtos e da prestação de serviços a preços contratualmente estabelecidos), taxas (prestação de serviços a preços autoritariamente fixados) e impostos. (RIBEIRO, 2013), p. 239.

² Na Idade Média, os impostos eram cobrados a todos os cidadãos com o objetivo de remunerar um grupo de pessoas privilegiadas, em especial o monarca pelos serviços prestados à coletividade. (ZAVASCKI, 2010), p. 16.

³ (Coord. NABAIS, et al., 2011), p. 12.

⁴ Aqui o imposto passa a ter um carácter mais comunitário e solidário. O objetivo era arrecadar os meios financeiros necessários à administração da justiça, à proteção da propriedade privada e à realização de obras de manutenção das instituições privadas, que os particulares não podiam realizar. (ZAVASCKI, 2010), p. 16 (apud. ROCHA, Armandino, *A ética e os tributos ao longo dos tempos*. RCA: Revista de Controle e Administração, p. 32).

⁵ Inicialmente reconheceu-se a soberania como sendo do príncipe. Mais tarde, a soberania foi associada ao Estado. (VILELA, 2016), p. 9.

nacionalidade se integram no Estado e a segunda diz respeito ao poder de legislar sobre pessoas, coisas ou factos que se localizem no seu território⁶.

A **Soberania Fiscal** decorre da Soberania Estadual e “*atinge fatos que (i) ocorram dentro do seu território ou (ii) que envolvam o seu povo. São estes elementos (território e povo) que determinam qual país, ou seja, qual jurisdição fiscal terá o direito de cobrar o tributo*”⁷. Ou seja, consiste no “*poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito e de estabelecer proibições de natureza fiscal*”⁸.

Segundo SALDANHA SANCHES, pode dividir-se em soberania legislativa, soberania administrativa, soberania judicial e soberania quanto às receitas. A **soberania legislativa** diz respeito à competência para criar normas fiscais gerais e abstratas, nos moldes que se descreverão adiante, e que é limitada pelos tratados internacionais celebrados entre os vários Estados, nomeadamente as Convenções para evitar a Dupla Tributação, e pelas normas da União Europeia. A **soberania administrativa** diz respeito ao conjunto de poderes que autorizam a aplicação efetiva e coativa das normas fiscais e que é limitada pela obrigação de cooperação entre Administrações Tributárias. A **soberania judicial** é a competência para julgar litígios resultantes da aplicação de normas fiscais, a qual é limitada pela competência do Tribunal Judicial da União Europeia. Por último, a **soberania quanto às receitas** traduz-se no direito sobre as receitas fiscais, que é limitada pelas regras de financiamento europeias⁹.

O poder fiscal tem de ser exercido nos termos do princípio da legalidade fiscal, reflexo da fórmula *no taxation without representation*, segundo a qual se pretende que o sistema fiscal consista essencialmente *na tributação dos cidadãos, pelos cidadãos e para os cidadãos através do consentimento democrático-representativo*¹⁰ (art. 103º/3 da CRP).

No que diz respeito ao princípio da legalidade na vertente formal, os impostos têm de ser criados mediante Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo autorizado¹¹ (art. 103º/2 (primeira parte) e art. 165º/1/i) da CRP). Deste modo, a matéria

⁶ (XAVIER, 2014), p. 14.

⁷ (FILHO, 2017), p. 52.

⁸ (NETO, 2015), p. 15 (*apud* MARTÍNEZ, Pedro Soares).

⁹ (SANCHES, 2007), pp. 76 e 77.

¹⁰ (MACHADO, et al., 2018), p. 69.

¹¹ A AR deve emitir uma lei de autorização legislativa ao Governo, a qual deve conter o seu objeto, sentido, extensão e duração, sob pena de inconstitucionalidade.

fiscal constitui uma reserva relativa de competência legislativa da AR. É, ainda, possível às Regiões Autónomas exercerem poderes tributários próprios, nos termos da lei, e adaptar o sistema fiscal tendo em conta as especificidades regionais (art. 227º/1/i) da CRP) através de Decreto Legislativo Regional, em conformidade com o disposto nos Estatutos Político-Administrativos e na Lei das Finanças Regionais Autónomas. Por último, nos termos do disposto no art. 238º, n.º 4 da CRP e na Lei das Finanças Locais, as Autarquias Locais, embora em menor medida, por não disporem de poder legislativo, possuem poder tributário através de Regulamento Autárquico¹².

Já no que diz respeito ao princípio da legalidade na vertente material (princípio da tipicidade tributária), previsto no art. 103º/2 (última parte) da CRP e no art. 8º da LGT, exige-se que a lei (nos termos anteriormente expostos) determine com clareza e precisão *a incidência*¹³, *a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes* da forma mais completa possível¹⁴. Claro que as normas anti-abuso, como a prevista no art. 38º da LGT, (normas de hipótese legal aberta) atribuem maior discricionariedade à AT e contribuem para a luta contra a evasão fiscal¹⁵. Todavia, sempre que existam conceitos indeterminados, estes devem ser complementados através de circulares e de ofícios circulados para garantir a uniformidade e coerência das decisões em matéria de aplicação da lei fiscal.

¹² Note-se que estamos perante um Estado Unitário com Regiões Autónomas que são político-administrativamente autónomas e Autarquias Locais que são administrativamente autónomas, segundo o art. 6º da CRP, bem distinto do Estado Federal, característico, nomeadamente, dos EUA, pois no caso português é o legislador nacional quem especifica *as regras em matéria de receitas tributárias próprias dos níveis de governo e administração infra-estaduais, mesmo quando estes dispõem de autonomia legislativa*. (SILVA, 2015), pp. 59 a 62.

¹³ A incidência objetiva (material, temporal, quantitativa e espacial) e a incidência subjetiva (sujeito ativo, sujeito passivo, contribuinte e responsáveis subsidiários).

¹⁴ A doutrina e a jurisprudência divergem sobre a inserção ou não da liquidação e da cobrança dos impostos na reserva de lei parlamentar, uma vez que se subsumem às garantias dos contribuintes. (MACHADO, et al., 2018), pp. 72 e 73.

¹⁵ A evasão fiscal em sentido amplo inclui a fraude fiscal (evasão fiscal em sentido estrito) e a elisão fiscal. Segundo JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA “*A fraude fiscal (a tax evasion anglo-saxónica) consubstancia o domínio do ilícito fiscal: verifica-se quando há uma violação (directa) da lei, ou seja, quando se encontram preenchidos os pressupostos das normas de incidência e, todavia, há “fuga” ao imposto devido*”. Já a elisão fiscal traduz-se “*num comportamento formalmente não contrário à lei, mas pelo qual se atinge resultado idêntico ao que esta visa(va) impedir*” (SILVA, 2006).

1.2 A globalização e os limites à soberania fiscal

1.2.1 Direito Tributário Internacional

Se anteriormente as situações da vida estavam em conexão com apenas um Estado (*situações puramente internas*), atualmente, devido à mobilidade dos agentes económicos, são vulgares as situações em conexão com dois ou mais Estados. Pelo que se colocam problemas novos de Direito Tributário Internacional¹⁶.

Hoje, devido à globalização, que se deve, essencialmente, ao aumento da mobilidade, em virtude do mercado interno da União Europeia, e à evolução da tecnologia que permitiu o desenvolvimento do comércio eletrónico, estamos perante *cross-border-situations*, isto é, situações da vida que, pelo facto de os seus elementos terem conexão com diversos ordenamentos jurídicos, existem dois ou mais Estados com poder de tributar¹⁷. Pense-se no exemplo da tributação do rendimento de uma empresa com sede estatutária em Portugal, cuja direção efetiva seja em França e cujos lucros sejam provenientes da atividade desenvolvida em Espanha.

Assim, a Soberania Fiscal encontra-se limitada pelas normas de direito fiscal externo, ou seja, pelas normas produzidas unilateralmente por cada Estado com vista à resolução das situações em conexão com vários Estados e pelas normas de Direito Tributário Internacional constantes das CDT.

Surgiram, assim, situações suscetíveis de se enquadrar na incidência e no âmbito de eficácia tributária de mais do que um Estado. A incidência implica saber se a norma tributária interna pode abranger na sua previsão, pessoas, coisas e factos localizados no território de outro Estado. Já o âmbito de eficácia implica saber se a norma tributária interna é suscetível de ser coercivamente aplicada em território estrangeiro e se, inversamente, uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercivamente aplicada em território nacional¹⁸.

¹⁶ O Direito Tributário Internacional compreende o conjunto de normas tributárias internas e internacionais destinadas a regular as relações tributárias em conexão com diversos Estados soberanos.

¹⁷ (XAVIER, 2014), p. 3.

¹⁸ (XAVIER, 2014), pp. 3 a 6

O Direito Tributário Internacional utiliza, tal como o Direito Internacional Privado¹⁹, o **método conflitual** que é composto por três elementos: o conceito-quadro, o elemento de conexão e a estatuição/consequência. O **conceito-quadro** permite saber a matéria regulada pela regra de conflitos, isto é, o conceito-quadro é o que determina o âmbito de aplicação da regra de conflitos (por exemplo: obtenção de rendimentos relativos a imóveis por não residentes). O **elemento de conexão** é a circunstância a que o julgador tem de olhar para determinar a lei aplicável, ou seja, é a ligação do facto descrito no conceito-quadro à ordem jurídica que em definitivo se irá aplicar à questão (por exemplo: localização do imóvel que originou tais rendimentos). Por fim, a **estatução ou consequência** é a designação de uma lei aplicável.

As normas do Direito Tributário Internacional têm dois objetivos: delimitar leis – estabelecer o âmbito de aplicação das leis tributárias no espaço – e gerir o concurso de leis – gerir a sobreposição de pretensões tributárias.

Além disso, abrange normas indiretas ou de conflitos (*normas de conexão*) e normas de regulação direta ou material. As **normas de conflitos** podem ser internas, como é o caso do art. 13º da LGT que prevê que o sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português seja nele tributado por todos os rendimentos, independentemente do local onde forem obtidos, e podem ser internacionais, as quais derivam das CDT, como é o caso da alínea a) do n.º 2 do art. 4º da Convenção Modelo da OCDE que prevê que quando uma pessoa singular for considerada, em virtude das normas internas, residente em ambos os Estados contratantes atender-se-á, para efeitos de tributação, em regra, ao local onde tiver habitação permanente, e se tiver habitação permanente em ambos os Estados, atender-se-á ao centro de interesses vitais, isto é, ao Estado com o qual sejam mais estreitas as relações pessoais e económicas. Já as **normas de regulação direta ou material** atuam depois de resolvida a questão da distribuição de competências, quer sejam internas, como o art. 71º do CIRS que estabelece que fica sujeito a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, o rendimento de trabalho dependente e

¹⁹ Mas, note-se que o Direito Tributário Internacional é distinto do Direito Internacional Privado. É que o Direito Internacional Privado não tem como objetivo operar uma repartição de soberanias, muito menos quando cria no Estado um direito de crédito que se traduz na aplicação da sua pretensão tributária, a qual se reconduz ao direito público. Assim, a diferença entre o direito público e o direito privado consiste no “*facto de – diferentemente do que acontece neste último -, relativamente ao primeiro, o Estado não pode ser um simples medianeiro entre interesses contrapostos, mas antes ser ele próprio, uma parte diretamente interessada*”. (SANTOS, 1991), p. 781. Por isso, o Direito Tributário Internacional situa-se a par quer do Direito Internacional Público, quer do Direito Internacional Privado.

rendimentos empresariais ou profissionais obtidos em território português por não residentes, ainda que através de ato isolado. Assim, a título de exemplo, se um médico alemão vier a Portugal prestar um serviço remunerado, esse rendimento estará sujeito a uma taxa liberatória de 25%. Quer sejam normas de regulação direta internacionais, como a que consta do art. 7º da CMOCDL que determina que o estabelecimento estável situado num dos Estados contratantes seja tributado pelo lucro a este imputado. Portanto, se uma empresa com direção efetiva em Espanha cá desenvolver atividade através de estabelecimento estável, este é sujeito a tributação em sede de IRC pelo lucro imputado ao estabelecimento estável, *como se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável*.

Neste âmbito, importa, também, perceber qual a relação das normas internacionais com a ordem interna. Tal implica, desde logo, perceber qual é o **procedimento de celebração dos tratados**. Este procedimento integra duas fases: uma primeira fase relativa às negociações e uma segunda fase relativa à celebração.

A fase das negociações é da competência do governo (alínea b) do n.º 1 do art. 197º da CRP) e termina com a *autenticação*, através da qual as partes declaram concluído o processo de formação de acordo.

Depois, já na fase da celebração, se o tratado abarcar os elementos essenciais dos impostos, o acordo é aprovado, *ipsis verbis*, pela Assembleia da República (alínea i) do art. 161º da CRP) por tal constituir reserva de competências da AR, como se referiu anteriormente. Segue-se a ratificação a cargo do Presidente da República (alínea b) do art. 135º da CRP), através da qual este manifesta a vontade de vincular o Estado às obrigações do tratado. E, por fim, dá-se a publicação oficial no Diário da República que constitui condição de eficácia jurídica.

Assim, o n.º 2 do art. 8º da CRP determina que as convenções internacionais desde que *regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português*²⁰.

²⁰ Assim, e sem maiores desenvolvimentos, vigora entre nós a tese monista com primado do direito internacional, sendo o art. 8º/2 uma cláusula de receção plena de integração das normas constantes de convenções internacionais na ordem jurídica interna, já que pressupõe o cumprimento dos requisitos supra expostos. (RIBEIRO, 2001), pp. 945 a 947. A superioridade hierárquica do Direito Internacional Convencional visível na *racius* do referido n.º 2 do art. 8º, é ainda visível nos artigos 26º e 27º da Convenção de Viena sobre

Apesar da globalização, não existem, ainda, impostos internacionais, nem uma organização ou entidade internacional com competência tributária, pelo que não se pode afirmar a existência de um sistema fiscal internacional. No entanto, existe na doutrina quem defenda tanto a criação de uma Organização Tributária Internacional com o objetivo de influenciar e supervisionar medidas fiscais, como a criação de impostos internacionais, nomeadamente sobre as transações financeiras transnacionais e sobre os bilhetes de avião cuja receita estaria consignada a favor da ONU²¹.

1.2.1.1 A dupla tributação jurídica internacional

A dupla tributação jurídica internacional é um dos problemas mais graves criados pela globalização e implica um concurso de normas, ou seja, que o mesmo facto se integre no mesmo período tributário, no âmbito de incidência de duas ou mais jurisdições, originando mais do que uma obrigação de pagamento de imposto. Assim, são exigidos dois pressupostos para se considerar que estamos perante esta realidade: a identidade de facto e a pluralidade de normas. Verifica-se uma identidade de facto tributário quando há identidade de sujeito²², identidade de objeto, identidade de período de tributação e identidade de imposto. Quanto à pluralidade de normas, importa destacar que devem corresponder a diferentes Estados soberanos^{23 24} e que devem originar um *concurso de pretensões*, no sentido em que ambas as normas dão origem a uma *aplicação autónoma e independente de que resulta a produção conjunta de consequências jurídicas*²⁵.

Assim, coloca-se a questão de saber quem vai ter competência para tributar e o que vai tributar, pelo que a Soberania Fiscal vai sofrendo cada vez mais limitações.

o Direito dos Tratados segundo os quais *todo o tratado em vigor vincula as Partes e deve ser por elas cumprido de boa fé e uma Parte não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado*. (XAVIER, 2014), p. 119.

²¹ (PIRES, 2018), pp. 17 e 18.

²² A identidade de sujeito é essencial para distinguir a dupla tributação jurídica internacional da dupla tributação económica internacional, uma vez que não se verifica nesta última.

²³ Pode acontecer que as normas pertençam a diversos espaços fiscais dentro do mesmo território, que podem ser Estados Federados, Cantões, Regiões, sendo que aí estaremos perante dupla tributação interterritorial. Nestes casos é possível afastar *à priori* a dupla tributação jurídica se a entidade com o poder central impuser, quer através de dispositivos constitucionais, quer através de normas avulsas, quer através de decisões judiciais, a adoção de um sistema único de regras de conflito – *método de atribuição de competências exclusivas*. (XAVIER, 2014), pp. 37 e 38.

²⁴ Tal implica, ainda, que as normas sejam emanadas de entes situados no mesmo nível de governo, entes paritários.

²⁵ (XAVIER, 2014), pp. 43 e 44.

1.2.1.1.1 Métodos para eliminar a dupla tributação

Para obstar à dupla tributação, a doutrina desenvolveu vários métodos, nomeadamente o método de isenção, o método da imputação, o método da redução da taxa, o método da dedução e, por último, o método do crédito por investimento.

No que diz respeito a **método de isenção (*exemption model*)**, o residente que obtenha rendimentos noutra Estado e nele seja tributado, está isento do pagamento de imposto sobre o rendimento no Estado de residência desde que o pagamento do imposto no Estado da fonte fique provado.

A isenção pode ser total ou com progressividade. No primeiro caso, o rendimento obtido no estrangeiro não é considerado, obtendo-se a coleta apenas pela aplicação da taxa ao rendimento obtido internamente. Já no caso da isenção com progressividade tem-se em conta o montante total de rendimento obtido interna e externamente para determinar a taxa, mas a coleta obtém-se através da aplicação da taxa obtida apenas ao rendimento alcançado internamente. Esta distinção é apenas relevante relativamente a taxas progressivas, já que se a taxa for proporcional não existirá qualquer diferença entre a isenção total ou com progressividade.

Este método tem as vantagens de ser de fácil aplicação administrativa, de promover a importação de capitais – já que trata os contribuintes do Estado fonte do rendimento de acordo com a mesma base fiscal – e de evitar o relacionamento do contribuinte com duas autoridades administrativas. Contudo, tem as desvantagens de promover a *tax jurisdiction shopping*, operação através da qual o sujeito passivo procura colocar-se na posição de ser absorvido pela incidência tributária de uma jurisdição fiscal com uma taxa aplicável mais favorável e de reduzir as receitas fiscais do país da residência²⁶.

Ademais, este método é favorável aos países em vias de desenvolvimento e é conforme à diretriz da CLIN – Capital and Labour Import Neutrality²⁷.

²⁶ (MACHADO, et al., 2018), pp. 186-188.

²⁷ (PIRES, 2018), p. 129.

Relativamente ao **método da imputação ou do crédito de imposto** (*tax credit model*), o valor de imposto pago no Estado fonte de rendimento é deduzido da coleta no Estado da residência.

Pode ser de imputação integral ou de imputação ordinária/crédito limitado. No primeiro caso, o contribuinte é reembolsado da totalidade de imposto pago no Estado da fonte. No segundo caso, o contribuinte apenas é reembolsado do imposto pago até ao limite do valor de imposto que teria pago se aqueles rendimentos fossem obtidos no Estado da residência.

As vantagens deste método são a neutralidade face à exportação de capitais já que trata todos os contribuintes do Estado da residência através da mesma base tributária e desincentiva o *tax jurisdiction shopping*.

Mas, tem as desvantagens de ser muitas vezes de difícil aplicação administrativa, especialmente na segunda modalidade de imputação, de originar um reembolso do imposto pago no Estado da fonte superior à matéria coletável do Estado da residência na primeira modalidade de imputação e de eliminar as reduções de imposto e incentivos atribuídos pelo Estado da fonte²⁸. Assim, em virtude desta última desvantagem criou-se a possibilidade de crédito de imposto fictício (*tax sparing credit* ou *matching credit*) que corresponde ao crédito do montante de imposto que teria sido pago no Estado da fonte se não tivesse ocorrido qualquer redução ou incentivo.

Esta solução é favorável aos países desenvolvidos e é defendida pela CLEN – Capital and Labour Export Neutrality²⁹.

O **método de redução da taxa** implica que os rendimentos obtidos no Estado da fonte sejam tributados no Estado da residência, mas a uma taxa mais baixa.

O **método de dedução** permite às empresas utilizar o valor pago a título de imposto no Estado da fonte como custo de atividade até determinado limite, que normalmente corresponde ao montante de imposto que seria pago no Estado da residência se aqueles rendimentos neste tivessem sido obtidos.

²⁸ (MACHADO, et al., 2018), pp. 188-189.

²⁹ (PIRES, 2018), p. 128.

Por último, o **método de crédito por investimento** constitui a utilização do investimento realizado como uma redução imediata ao imposto devido.

Sempre que não exista CDT entre Portugal e o Estado da fonte dos rendimentos, as soluções a adotar serão as seguintes (art. 13º da LGT):

No que diz respeito ao **IRS**, Portugal adota o método de crédito do imposto ordinário, que corresponde ao crédito da menor das seguintes importâncias: *a) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; b) fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código*, tal como se pode analisar pelo art. 81º do CIRS.

Já no que diz respeito ao **IRC**, adotou-se o método da isenção (*participation exemption*). Nos termos do art. 51º do CIRC, *os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos: a) O sujeito passivo detenha direta ou direta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas; b) A participação referida no número anterior tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período; c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º; d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto referido no artigo 7.º, de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º; e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Mas, sempre que os referidos requisitos não sejam preenchidos, os lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo podem ainda beneficiar do crédito de imposto por dupla tributação internacional, previsto nos arts. 91º e 91ºA do CIRC.*

1.2.1.1.2 Convenções internacionais contra a Dupla Tributação

Os Estados viram-se forçados a celebrar tratados/acordos para regular o poder tributário entre si, os quais tem uma função/efeito negativo de autolimitação do seu poder fiscal³⁰.

Uma Convenção para evitar/eliminar a Dupla Tributação (CDT) “*é um acordo escrito de vontades entre sujeitos de Direito Internacional, cujo objetivo se cinge à regulamentação jurídica das situações tributárias internacionais, de modo a prevenir ou eliminar o fenómeno da dupla tributação internacional*”³¹. Como já exposto, as CDT limitam relativamente a incidência das leis, no sentido em que o legislador continua a ter autonomia para determinar a incidência das leis tributárias internas, desde que não incidam sobre pessoas, coisas ou factos sujeitos ao âmbito de aplicação da convenção.

Até este momento, Portugal celebrou 79 CDT, as quais podem ser analisadas no Portal das Finanças³².

As suprarreferidas convenções seguem a **Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e o capital**, desenvolvida pelo Comité de Assuntos Fiscais^{33 34} em 1977 e posteriormente alterada em 1992, 1994, 1996, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2014 e 2017. Trata-se de uma recomendação que, além da dupla tributação, abrange outras questões, como a evasão fiscal, a assistência administrativa, a não discriminação e, mais recentemente, a dupla não tributação – em que ocorre uma valoração insuficiente dos elementos de conexão presentes nos territórios envolvidos.

³⁰ O objetivo das CDT não é o de atribuir pretensões tributárias, mas antes delimitá-las entre as partes contratantes.

³¹ (FONSECA, 2016).

³² (Autoridade Tributária e Aduaneira).

³³ A OCDE é uma organização constituída por governos de 37 países que colaboram na resolução dos desafios económicos, sociais e ambientais da globalização. Os 37 países parte da OCDE são: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coreia, Dinamarca, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suécia, Suíça e Turquia. (OCDE).

³⁴ O Comité de Assuntos Fiscais da OCDE substituiu o anterior Comité Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE) criado em 1948, com o objetivo de desenvolver a economia europeia pós II Guerra Mundial e que em 1963 apresentou os Projetos de Convenções (*Draft Conventions*) em matéria de imposto sobre o rendimento e o património para a eliminação da dupla tributação.

A CMOUDE tem sete capítulos, sendo que o I e o II capítulos circunscrevem as regras de aplicação do tratado, o III capítulo contém as regras de distribuição de competências em matéria de imposto sobre o rendimento, o IV capítulo distribui as competências em matéria de imposto sobre o capital, o V capítulo expõe os métodos a escolher pelos Estados para eliminar a Dupla Tributação, o VI capítulo contém regras instrumentais, nomeadamente no que diz respeito a regras de não discriminação, regras de procedimento amigável, regras relativas a troca de informações, entre outras, e, por último, o capítulo VII contém as disposições finais.

Assim, além do objetivo de evitar a dupla tributação jurídica internacional através da criação de normas que especificam, mediante concessões mútuas entre dois países, nomeadamente, o conceito de residente ou o conceito de estabelecimento estável, os quais mais à frente se desenvolverão, as CDT procuram, também, através da imposição de práticas de cooperação entre administrações fiscais, particularmente através da troca de informações, evitar a fraude ou a elisão fiscal internacionais³⁵.

³⁵ (SANCHES, 2007), pp. 83-85.

2 FISCALIDADE E DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

2.1 Fiscalidade e mercado interno

2.1.1 Breves noções sobre a União Europeia

A União Europeia surgiu em 1992 com o **Tratado de Maastricht**, tendo sido regulada posteriormente pelo Tratado de Lisboa. Tem na sua origem a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), criada em 1951 pelo Tratado de Paris e composta por seis países: Alemanha, França, Itália, Bélgica, Luxemburgo e Países Baixos³⁶; e, posteriormente, a Comunidade Económica Europeia (CEE), criada em 1957 pelo Tratado de Roma, as quais procuraram reerguer a Europa após a II Guerra Mundial³⁷.

A UE é uma organização internacional. Quanto à característica de organização, esta pressupõe estabilidade e permanência. A UE é titular de órgãos próprios e que exprimem a vontade própria da organização, distinta da vontade dos seus membros. É internacional porque teve origem num instrumento de Direito Internacional Público, o Tratado de Maastricht.³⁸

Atualmente a UE é composta por 28 Estados³⁹, sendo **Portugal membro integrante desde 1986**.

A adesão dos Estados à UE criou algumas dúvidas sobre se estes continuam a ser soberanos.

Segundo NEIL MACCORMICK, o exercício do poder interno passa a estar condicionado por uma força externa⁴⁰.

³⁶ “O Governo francês propõe subordinar o conjunto da produção franco-alemã de carvão e de aço a uma Alta Autoridade, numa organização aberta à participação dos outros países da Europa”. Excerto da Declaração de Schuman (Ministro dos Negócios Estrangeiros francês) de 9 de maio de 1950, apelando à cooperação de soberanias e que impulsionou a criação da CECA. (Sítio Web oficial da União Europeia).

³⁷ (GORJÃO-HENRIQUES, 2014), pp. 39-135.

³⁸ (GORJÃO-HENRIQUES, 2014), pp. 21-23.

³⁹ Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Dinamarca, Irlanda, Reino Unido, Grécia, Espanha, Portugal, Áustria, Finlândia, Suécia, República Checa, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, Hungria, Letónia, Lituânia, Malta, Polónia, Bulgária, Roménia e Croácia. (Sítio Web oficial da União Europeia).

⁴⁰ *Externally, a state is sovereign if the exercise of power internally to the state is not subject to external superior power or to other constraints or restrictions legal in nature.* (MACCORMICK, 1993), p. 14.

Nas palavras de ANA MARIA GUERRA MARTINS, *a soberania como um poder ilimitado do Estado sobre as pessoas e coisas dentro do próprio território (soberania no plano interno) e uma liberdade completa nas relações com os outros Estados (soberania no plano externo), com sujeição aos limites que o próprio Estado aceitava está completamente ultrapassada*⁴¹. E continua: “*num Mundo interdependente como é o atual, nenhum Estado consegue sobreviver isolado. A ideia de interdependência caminha hoje a par da ideia de soberania, limitando-a*”⁴².

Sustentamos que os **Estados mantêm a sua soberania embora limitada** pelas regras impostas pelos acordos celebrados e pelas regras emanadas das instituições e organizações de que fizerem parte, nomeadamente das regras emanadas pela UE. Aliás, o próprio direito de celebrar contratos (*jus tractum*) é uma das características de um Estado soberano.

Segundo o artigo 13º do TFUE, as **instituições da UE** são o Parlamento Europeu (arts. 14º e 223º e seguintes do TFUE), o Conselho Europeu (arts. 15º e 235º e seguintes do TFUE), o Conselho (arts. 16º e 237º e seguintes do TFUE), a Comissão Europeia (arts. 17º e 244º e seguintes do TFUE), o Tribunal de Justiça da União Europeia (arts. 19º e 251º e seguintes do TFUE), o Banco Central Europeu (arts. 282º e seguintes do TFUE) e o Tribunal de Contas (arts. 285º e seguintes do TFUE).

Segundo o **princípio do primado**, as normas de Direito da UE têm primazia sobre as normas de direito interno⁴³. Podemos dividir as **fontes de direito da União** em: direito originário/primário e direito derivado/secundário.

No direito originário encontramos a *Constituição Comunitária*, trata-se do direito criado pelos Estados-Membros através dos tratados internacionais, nomeadamente as

⁴¹ (MARTINS, 2018), p. 45.

⁴² (MARTINS, 2018), p. 46.

⁴³ Tal demonstra o Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Stefano Melloni vs. Ministerio Fiscal C-399/11: “*com efeito, é jurisprudência assente que, por força do princípio do primado do direito da União, que é uma característica essencial da ordem jurídica da União (v. pareceres 1/91, de 14 de dezembro de 1991, Colet., p. I-6079, n.º 21, e 1/09, de 8 de março de 2011, Colet., p. I-1137 n.º 65), a invocação, por um Estado-Membro, de disposições de direito nacional, ainda que de natureza constitucional, não pode afetar o efeito do direito da União no território deste Estado (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 17 de dezembro de 1970, Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, Colet. 1969-1970, p. 625, n.º 3, e de 8 de setembro de 2010, Winner Wetten, C-409/06, Colet., p. I-8015, n.º 61)*”.

normas que criaram a UE e as que modificam ou completam esses tratados, ou seja, essencialmente o TUE, o TFUE e a Carta de Direitos Fundamentais da UE (CDFUE).

Já o direito derivado é constituído pelos atos adotados pelos órgãos da UE no âmbito das competências que lhes são atribuídas pelos tratados, os quais têm diferente natureza e alcance. Dentro do direito derivado existem atos legislativos e atos não legislativos. Os atos legislativos podem ser adotados pela Comissão, Parlamento Europeu e Conselho através do processo legislativo ordinário⁴⁴ ou do processo legislativo especial⁴⁵. Dividem-se em regulamentos, diretivas e decisões legislativas. Os regulamentos (art. 288.º§2 do TFUE) aplicam-se à generalidade dos destinatários, têm aplicabilidade direta e são obrigatórios em todos os seus elementos. As diretivas (art. 288.º§3 do TFUE) impõem aos Estados certo resultado, deixando uma margem de discricionariedade quanto à forma e aos meios a adotar para a sua implementação. As diretivas têm como destinatários imediatos diretos apenas os Estados, os quais deverão proceder à transposição para a sua ordem jurídica. As decisões legislativas (art. 288.º§4 do TFUE) são obrigatórias em todos os seus elementos, podendo ser gerais ou individuais.

Já os **atos não legislativos** dividem-se em recomendações e pareceres, sendo que normalmente os primeiros são da iniciativa de determinado órgão para o exterior e os segundos são atos internos, preparatórios e adotados no procedimento de decisão (art. 288.º§5 do TFUE).

O **Tribunal de Justiça da União Europeia** é composto por dois graus de jurisdição: o Tribunal Geral⁴⁶, que, em regra, funciona como tribunal de primeira instância (art. 256º do TFUE) e o Tribunal de Justiça.

Das decisões do Tribunal Geral cabe recurso, a título prejudicial, para o Tribunal de Justiça, relativo à matéria de direito. Ao Tribunal de Justiça cabe a fiscalização das

⁴⁴ O processo legislativo ordinário consiste na adopção de um regulamento, de uma directiva ou de uma decisão conjuntamente pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho, sob proposta da Comissão (289.º/1 do TFUE).

⁴⁵ O processo legislativo especial pode ocorrer em casos específicos, previstos pelos Tratados, através da *adoção de um regulamento, de uma diretiva ou de uma decisão pelo Parlamento Europeu, com a participação do Conselho, ou por este com a participação do Parlamento Europeu* (art. 289º/2 do TFUE).

⁴⁶ Corresponde ao anterior Tribunal de Primeira Instância, criado através da Decisão 88/591/CECA, CEE, Euratom, de 24/10/88, com o objetivo de descongestionar o Tribunal de Justiça, que era demasiado moroso em virtude da quantidade de processos pendentes e de estabelecer na ordem jurídica comunitária o duplo grau de jurisdição. (MARTINS, 2018), p. 431.

convenções internacionais de que a UE seja parte, a fiscalização dos atos adotados pelos outros órgãos e a fiscalização do cumprimento de obrigações pelos Estados-Membros.

Ora, no âmbito deste estudo é relevante desenvolver esta última competência do Tribunal de Justiça, a fiscalização e a condenação no cumprimento das obrigações impostas aos Estados-Membros⁴⁷. Nos termos do art. 258º do TFUE, a Comissão pode recorrer ao TJUE sempre que um Estado, após receber parecer fundamentado desta, impondo o cumprimento de determinada obrigação, mantiver o incumprimento. Pode, ainda, qualquer Estado-Membro recorrer ao TJUE sempre que verificar um incumprimento por parte de outro Estado-Membro, devendo, anteriormente, comunicar esse incumprimento à Comissão para que esta elabore um parecer depois de os dois interessados exercerem o contraditório, tal como dispõe o art. 259º do TFUE. Decorre depois do art. 260º que o Estado-Membro que seja condenado deve cumprir a sentença, sob pena de lhe ser aplicada sanção pecuniária⁴⁸. Por último, sempre que uma questão que se prenda com a interpretação de tratados ou com a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos e organismos da União seja colocada perante um órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, este pode, se entender que a decisão sobre a questão é necessária ao julgamento da causa, ou deve, no caso de não existir possibilidade de recurso da decisão no direito interno, submetê-la ao Tribunal de Justiça – esta competência é denominada de **reenvio prejudicial** e está prevista no art. 267º do TFUE.

2.1.2 O Mercado Único

A União Europeia dispõe de um Mercado Único cujo objetivo passa pela abolição das fronteiras internas e a criação de uma União Aduaneira, com uma pauta aduaneira comum. Procura-se, desde logo, uma União Económica e Monetária através da utilização do Euro como moeda única.

Para cumprir os referidos objetivos do Mercado Único, foram instituídas as seguintes liberdades fundamentais: liberdade de circulação de mercadorias, liberdade de

⁴⁷ Esta é uma das situações excecionais em que o Tribunal Geral não funciona como tribunal de primeira instância.

⁴⁸ Tal não significa que o Estado-Membro não possa à priori ser condenado pelo TJUE no pagamento de uma quantia fixa ou uma sanção pecuniária compulsória.

circulação de pessoas, liberdade de estabelecimento, liberdade de prestação de serviços e a liberdade de circulação de capitais, as quais só podem ser derrogadas por motivos de ordem pública, segurança pública e saúde pública.

Relativamente à **livre circulação de mercadorias**, esta decorre da proibição de tributação interna discriminatória, nos termos da qual *nenhum Estado-Membro pode fazer incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares* (art. 110º do TFUE) e, ainda, da proibição do favorecimento de produtos nacionais em detrimento de outros produtos estrangeiros, ainda que não similares (arts. 28º a 37º do TFUE).

A **liberdade de circulação de trabalhadores** está prevista nos arts. 45º a 48º do TFUE e pretende abolir qualquer tipo de discriminação com base na nacionalidade ou residência dos trabalhadores nos Estados-Membros, quer no que se refere à remuneração, quer relativamente às demais condições de trabalho, quer através da tributação. Pretende-se, no fundo, salvaguardar a livre e igual circulação, residência e permanência de pessoas na União. Implica uma equiparação dos não residentes que nele obtenham a maior parte do seu rendimento aos residentes desse Estado⁴⁹, um limite à possibilidade de os Estados escolherem conceitos de residência que coloquem em causa a liberdade de circulação dos trabalhadores⁵⁰ e, ainda, a proibição de os Estados criarem benefícios como o que estava inicialmente plasmado no art. 10º, n.º 5 do CIRS⁵¹, que previa a possibilidade de exclusão da incidência do imposto sobre o rendimento de mais-valia obtida em virtude de alienação de habitação própria e permanente do sujeito passivo desde que tal fosse reinvestido na compra de novo imóvel, terreno para construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel com o mesmo fim no mesmo território⁵².

A **liberdade de estabelecimento** está prevista nos arts. 49º e seguintes do TFUE e estabelece a proibição de restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro, ainda que através da constituição de

⁴⁹v. Acórdão do TJUE, proc. C-279/93, *Schumacker*.

⁵⁰v. Acórdão do TJUE, proc. C-513/03, *Van Hilten-Van Der Heijden*.

⁵¹ O artigo 10º do CIRS sofreu uma alteração substancial através da Lei 82-E/2014 de 31/12/2018, na sequência do Acórdão do TJUE, proc. C-503/14, *Comissão/Portugal*.

⁵² (DOURADO, 2010), p. 76.

agências, sucursais ou filiais⁵³, quer essas restrições sejam impostas pelo Estado de entrada, quer sejam impostas pelo Estado de saída.

A **liberdade de prestação de serviços** está regulada nos arts. 56º e seguintes do TFUE e diz respeito à proibição de discriminação do prestador de serviços com base na sua nacionalidade, residência ou sede, devendo este ser equiparado aos prestadores de serviços desse Estado-Membro. Enquadram-se aqui, nomeadamente, as atividades de natureza industrial, atividades de natureza comercial, atividades artesanais e atividades das profissões liberais⁵⁴.

Por fim, a **liberdade de circulação de capitais** (arts. 63º e seguintes do TFUE) proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais e aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros, nomeadamente a não discriminação dos contribuintes que não se encontrem em igual situação no que se refere ao local de residência ou ao local em que o seu capital é investido (art. 65º do TFUE)⁵⁵.

2.2 Fiscalidade direta e UE

A fiscalidade direta diz respeito às normas relativas aos **impostos diretos**, nomeadamente os que incidem sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que se distinguem dos impostos indiretos (IVA e impostos especiais sobre o consumo, nomeadamente sobre o tabaco e sobre as bebidas alcoólicas). No primeiro caso, há identidade entre o suportador económico do imposto e o sujeito passivo. Já no segundo caso, o valor dos impostos é repercutido no adquirente final de bens e serviços que não é sujeito passivo⁵⁶ desse imposto⁵⁷.

⁵³ v. Acórdão do TJUE, proc. 270/83, *Avoir Fiscal* e Acórdão do TJUE, proc. C-307/97 de 21/09/1999, *Saint-Gobain*.

⁵⁴ v. Acórdão do TJUE, proc. C-422/01, *Skandia e Ramstedt*.

⁵⁵ V. Acórdão do TJUE, proc. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*.

⁵⁶ O sujeito passivo é a pessoa à qual a lei impõe o cumprimento de uma obrigação fiscal, nomeadamente a entrega da declaração de rendimentos, como sucede no IRS ou no IRC e, ainda, a entrega do imposto liquidado ao consumidor final, como sucede no IVA.

⁵⁷ Para a distinção usou-se o critério da repercussão legal. Não obstante, a doutrina portuguesa prevê vários critérios para a distinção, entre eles: o critério da contabilidade nacional, segundo o qual a qualificação depende da integração ou não destes impostos nos custos de produção das empresas (no caso dos impostos indiretos, uma vez que são entendidos como custos de uma empresa, teremos de o deduzir do produto nacional para obter o rendimento nacional); o critério da relação jurídica base do imposto (quando a relação jurídica é duradoura, exigindo a renovação periódica do imposto, estamos perante um imposto direto, quando a relação

A repartição de competências entre a União e os Estados-Membros, obedece ao **princípio da atribuição**, plasmado no art. 5º do TUE, nos termos do qual a UE só pode agir dentro do limite de competências definido pelos Estados-Membros nos tratados e com o fim de alcançar as metas nestes definidas. Essa atuação da União deve obedecer ao princípio da subsidiariedade⁵⁸ e ao princípio da proporcionalidade⁵⁹ (art. 5º/3 e 4 do TUE).

Ora, os **impostos diretos são competência exclusiva e reservada dos Estados-Membros** no exercício da sua prerrogativa de soberania, já que não há qualquer atribuição de competências à União.

No entanto, a União pode intervir, desde logo, segundo a chamada **teoria dos poderes implícitos (*implied powers*)**, prevista no art. 352º do TFUE (designada *cláusula de flexibilidade*) e aplicável em virtude do princípio do primado. Assim, quando seja necessário à persecução de objetivos dos tratados, a União pode intervir em matérias fora da sua atribuição, através de deliberação unânime do Conselho, sob proposta da Comissão e após aprovação do Parlamento Europeu⁶⁰. Esta é uma forma de harmonização positiva, nomeadamente quando a harmonização dos impostos diretos for necessária à estabilização e preservação do mercado interno.

No que diz respeito à aproximação de legislações, também o art. 115º prevê a possibilidade do Conselho, mediante deliberação por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adotar **diretivas de aproximação de legislações dos Estados-Membros que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno**. Também desta forma se pode efetuar a referida harmonização positiva.

No âmbito da harmonização positiva deve destacar-se: a Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes; a Diretiva

é instantânea, composta por um facto isolado, estamos perante um imposto indireto). (SILVA, 2015), pp. 32 e 33.

⁵⁸ *De acordo com o princípio da subsidiariedade, qualquer acção comunitária no âmbito de uma área em que não seja atribuída competência exclusiva às instituições comunitárias só deverá ser considerada legítima se, por tal acção ter efeitos e dimensão comunitários, a sua prossecução for mais eficaz ao nível comunitário e os Estados, através da sua actuação, não conseguirem atingir de forma suficiente os objectivos a alcançar.* (MARQUES, 2006), p. 186.

⁵⁹ *O princípio da proporcionalidade estabelece que qualquer actuação comunitária se deve cingir ao necessário para a prossecução dos objectivos do Tratado.* (MARQUES, 2006), p. 186.

⁶⁰ (MACHADO, 2014), pp. 92-95.

2009/133/CE do Conselho de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro; a Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes; e a Diretiva 2003/48/CE do Conselho de 3 de junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos de poupança sob a forma de juros.

A **Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011**, transposta pelo suprarreferido art. 51º do CIRC, estabelece que quando uma sociedade-mãe recebe, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos, o Estado-Membro da sociedade-mãe deve abster-se de tributar estes lucros, ou tributá-los autorizando simultaneamente a sociedade-mãe a deduzir do montante do imposto devido a fracção do imposto sobre as sociedades paga pela sociedade afiliada sobre esses lucros. Estabelece, ainda, que os lucros que uma sociedade afiliada distribui à sua sociedade-mãe devem ser isentos de retenção na fonte⁶¹.

A **Diretiva 2009/133/CE do Conselho de 19 de outubro de 2009** institui que o direito fiscal deve permanecer neutro relativamente às operações nela mencionadas. Assim, *o regime fiscal comum deverá evitar a tributação das fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções, salvaguardando os interesses financeiros do Estado-Membro da sociedade contribuidora ou adquirida*⁶². Instituiu, ainda, que *a decisão de uma SE ou SCE de proceder a uma reorganização das suas actividades transferindo a sua sede não deverá ser indevidamente entravada por normas fiscais discriminatórias ou por outras restrições, desvantagens ou distorções resultantes de legislações fiscais nacionais contrárias ao direito comunitário*⁶³.

A **Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003** pretende evitar a dupla tributação no pagamento de juros e royalties entre sociedades associadas de diferentes Estados-Membros. Deste modo, *os pagamentos de juros ou royalties gerados num Estado-Membro estão isentos de todos os impostos incidentes sobre esses pagamentos no Estado em questão, quer mediante retenção na fonte quer mediante liquidação, desde que o*

⁶¹ Considerandos n.ºs 7 e 8 da Diretiva.

⁶² Considerando n.º 5 da Diretiva.

⁶³ Considerando n.º 11 da Diretiva.

beneficiário efectivo dos juros ou royalties seja uma sociedade de outro Estado-Membro ou um estabelecimento permanente situado noutro Estado-Membro de uma sociedade de um Estado-Membro. As sociedades consideram-se associadas se uma delas detiver uma participação direta de pelo menos 25% no capital da outra sociedade e, ainda, se uma terceira detiver uma participação direta de pelo menos 25% no capital de ambas as sociedades. O regime previsto pela Diretiva deve apenas aplicar-se ao eventual montante de juros ou royalties que teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo na ausência de uma relação especial. De ressaltar que os Estados-Membros mantêm a possibilidade de adotar medidas para combater fraudes ou abusos.

Por último, a **Diretiva 2003/48/CE do Conselho de 3 de junho de 2003** *tem por objectivo final permitir que os rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos num Estado-Membro a beneficiários efectivos que sejam pessoas singulares com residência fiscal num outro Estado-Membro, sejam sujeitos a uma tributação efectiva em conformidade com a legislação deste último Estado-Membro*⁶⁴ através de um intercâmbio automático de informações entre Estados-Membros.

Existe, pelo **TJUE**, uma harmonização negativa através do referido **reenvio prejudicial**, quer mediante as ações judiciais propostas pelos particulares, quer mediante a fiscalização pela Comissão. A harmonização é feita pela desaplicação de normas por violação do Direito da União, nomeadamente por criarem restrições às liberdades fundamentais do mercado interno. Portanto, através do caso julgado, este tribunal consegue (indiretamente) que aquela norma seja eliminada de um sistema jurídico.

Para melhor se compreender, vejamos um caso específico: segundo o n.º 1 do art. 130º do CIRS, *os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes em território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses devem, para efeitos tributários, designar uma pessoa singular ou coletiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Autoridade Tributária e Aduaneira e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.* Ora, no caso Comissão vs. República Portuguesa⁶⁵ o Tribunal de Justiça declarou que tal disposição é contrária ao Direito da União, por violar a liberdade de circulação. Por isso, foi introduzido o n.º 2 do referido artigo que cria uma exceção aquela regra: a designação é meramente facultativa,

⁶⁴ Art. 1º da Diretiva.

⁶⁵ Tribunal de Justiça de 5 de Maio de 2011, proc. C-267/09.

sempre que o não residente ou o residente se ausente *para Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia*⁶⁶.

Por fim, é ainda possível a harmonização tributária silenciosa através da coordenação estratégica das normas fiscais entre Estados⁶⁷.

Um dos problemas que se coloca ao nível de tributação direta, em virtude da globalização, é o da discriminação com base na residência, a qual, levada ao TJUE, é dividida em: (1) tratamento fiscal *relativo* ou *justificado* e (2) tratamento fiscal *absoluto* e *injustificado*⁶⁸. Só o primeiro é aceite em virtude, nomeadamente, da coerência do sistema fiscal ou do combate à fraude ou elisão fiscal⁶⁹.

Resumidamente, no que diz respeito à **fiscalidade indireta**, ao contrário do que sucede com a fiscalidade direta, existe uma atribuição específica de competência à União, a qual está prevista no art. 113º do TFUE, segundo a qual *o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência*.

Um exemplo de harmonização legislativa ao nível da fiscalidade indireta é o **Imposto sobre Valor Acrescentado**. Este imposto foi criado em 1957 pelos seis Estados-Membros fundadores, o qual em 1967 foi alargado aos Estados-Membros da CEE⁷⁰ e hoje é

⁶⁶ (MACHADO, et al., 2018), pp. 310-311.

⁶⁷ CASALTA NABAIS agrupa a harmonização fiscal ao nível da União em dois grupos: a harmonização jurídica e a harmonização política. A harmonização jurídica divide-se, então, em harmonização positiva ou legislativa e harmonização negativa ou jurisprudencial. A harmonização política é realizada através de instrumentos políticos, nomeadamente códigos de conduta, os quais não são vinculativos. (NABAIS, 2016), p. 178.

⁶⁸ (TEIXEIRA, 2015), pp. 397 a 400.

⁶⁹ Segundo o já referido caso *Gebhard*, existem quatro pressupostos atendíveis para se aceitar a restrição das liberdades fundamentais, sendo elas: “*aplicação não discriminatória, justificação por razões imperativas de interesse geral, natureza adequada para garantir a realização do objectivo prosseguido e não ultrapassagem do que é necessário para atingir esse objectivo*”.

⁷⁰ (COMISSÃO EUROPEIA, 2010)

aplicado em mais de 140 países⁷¹. Trata-se de um imposto sobre o consumo que tributa as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens e que funciona através do método de dedução do imposto suportado nas operações passivas ao valor de imposto arrecadado nas operações ativas, de modo que o contribuinte fiscal seja o consumidor final^{72 73}.

Note-se que a uniformização da tributação do consumo era uma condição necessária para a criação do mercado interno, nomeadamente para a eliminação das fronteiras, pelo que desta forma se justifica a atribuição de competência nessa matéria à União.

No sentido de invadir o menos possível a soberania fiscal dos Estados-Membros, procurou-se que a matéria relativa à fiscalidade direta ficasse na competência exclusiva de cada um dos Estados-Membros, desde que estes, através das suas prerrogativas, não violem o Direito da União.

⁷¹ (Ernst & Young, 2018; Ernst & Young)

⁷² A tributação do consumo não vai ser aqui desenvolvida uma vez que excede o objeto desta dissertação. Para maiores desenvolvimentos *v.* (SILVA, et al., 2014), (MACHADO, et al., 2018), pp. 388 a 421 e (NABAIS, 2016), pp. 553 a 570.

⁷³ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, também designada por Diretiva IVA.

3 A CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

A concorrência fiscal internacional ocorre quando os Estados procuram manusear as regras tributárias de forma a aumentarem a receita.

Foi durante muito tempo qualificada como benéfica por fazer com que os Estados mantivessem os níveis de impostos equilibrados, por permitir aos Estados em vias de desenvolvimento atrair investimento e por permitir resultados mais eficientes em virtude da liberdade de movimentação dos fatores de produção.

A qualificação de prejudicial decorre do facto de estas práticas criarem benefícios para os residentes de outros Estados, o que, em consequência, reduz drasticamente e desproporcionalmente a receita fiscal dos outros Estados afetados por essas práticas. Assim, estas práticas afetam *a localização das actividades financeiras ou outros serviços*, diminuem *as bases tributárias de outros países*, distorcem *os padrões de comércio e investimento e minam a equidade, neutralidade e aceitação social dos sistemas fiscais*. *Estas práticas fiscais prejudiciais diminuem o bem-estar global e minam a confiança do contribuinte na integridade dos sistemas fiscais*⁷⁴.

Tal atuação pode traduzir-se na existência de “paraísos fiscais”, isto é, zonas de baixa ou nula tributação⁷⁵ e na inexistência de prestação de informações, nomeadamente através do segredo bancário e/ou inexistência de colaboração com outras administrações tributárias.

Assim, a concorrência fiscal prejudicial pode colocar em causa a sustentabilidade financeira dos Estados^{76 77}, pelo que é necessária a intervenção das Organizações Internacionais e a intervenção conjunta dos vários ordenamentos jurídicos para definir a distribuição do poder tributário⁷⁸.

⁷⁴ (ANDRADE, 2001), (*apud.* OCDE, 1998, p. 230).

⁷⁵ (SANCHES, 2010), p. 67.

⁷⁶ (Coord. NABAIS, et al., 2011), p. 22.

⁷⁷ *A prática pode generalizar-se, ou seja, outros países podem criar regimes preferenciais; este mecanismo foi já descrito como “corrida para o fundo (“race to the bottom”) que provocaria a erosão das receitas tributárias de todos os países envolvidos no processo de concorrência fiscal.* (ANDRADE, 2001), p. 232.

⁷⁸ *Ultimately, the sovereignty of any one state is dependent upon the acceptance and recognition of that state by other states in the world.* (RING, 2009), p. 25.

O problema da concorrência fiscal prejudicial acrescido do aumento da mobilidade internacional leva à prática da, já referida, *tax jurisdiction shopping*, o que é assustador e avassalador para os cofres do Estado, uma vez que gera diminuição da receita, especialmente da que advém dos agentes com maiores qualificações e, conseqüentemente, com maiores rendimentos.

Se as receitas fiscais se reduzem em virtude do aumento da mobilidade internacional, haverá um aumento da carga fiscal sobre aqueles que não conseguem “fugir” de determinada jurisdição tributária e dos direitos e obrigações nela previstos, pelo que podemos falar de um *apartheid fiscal*⁷⁹.

Tendo a tributação do rendimento limites intransponíveis, é necessário recorrer à tributação do consumo e à tributação do património. Daí que tenhamos assistido ao aumento de impostos indiretos. Contudo, também, estes sofrem limitações, já que apenas incidirão sobre os contribuintes com menor mobilidade, uma vez que os outros, devido ao comércio eletrónico, que pode ocorrer de forma completamente silenciosa, poderão ficar à margem de qualquer controlo e assim, mais uma vez, escolher a jurisdição mais favorável ou, pior, a não tributação. Já a tributação do património é realmente menos permeável à erosão da base tributária, em virtude da tangibilidade do elemento objetivo do imposto, a propriedade⁸⁰. Mas, em virtude de o direito de propriedade ser um direito fundamental (consagrado no art. 62º da CRP) e pela conseqüente proibição de impostos expropriatórios, também esta forma de tributação apresenta limites intransponíveis.

Assim, não é o Estado que, agora, determina o sujeito passivo da relação tributária, mas sim o “*contribuinte móvel*”. É este que escolhe, com base no Estado cujos direitos e obrigações são os mais favoráveis ao seu escopo, qual será o sujeito ativo da relação tributária⁸¹. E, por isso, cada vez mais os Estados tendem a adotar soluções a nível nacional que são exigências internacionais derivadas da globalização, com vista à continuidade de obtenção de receitas.

⁷⁹ (NABAIS, 2016), p.456 a 457.

⁸⁰ Basta atender ao caso do IMI que, nos termos do n.º 1 do art. 1º do CIMI, incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam, sendo devido por quem for proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar (art. 8º/1 do CIMI).

⁸¹ (PIRES, 2018), p. 41.

4 O DESAFIO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO

4.1 A digitalização e a erosão da base tributária

4.1.1 Surgimento e tipos de comércio eletrónico

O comércio eletrónico surgiu na década de 70, através de sistemas desenvolvidos com base na transferência eletrónica de dados (*EDI – Eletronic Data Interchange*), que funcionavam apenas entre empresas e através de uma rede fechada^{82 83}. Desde a década de 80, o comércio tem vindo a ser realizado através da internet, tendo, na década de 90, surgido o primeiro navegador web, o *WorldWideWeb*, e, os dois maiores gigantes do comércio eletrónico, a *Amazon* e o *eBay*⁸⁴.

Entende-se por comércio eletrónico *todas as formas de transações comerciais que envolvam quer organizações, quer indivíduos e, que sejam baseadas no processamento e transmissão de dados por via eletrónica, incluindo texto, som e imagem*^{85 86}.

O comércio eletrónico é distinto do comércio tradicional por não existirem barreiras físicas, desenrolando-se o comércio sem qualquer contacto pessoal entre as partes, muitas

⁸² (GATTASS, 2015), p. 590.

⁸³ No início dos anos 70 surgiu o serviço EFT (*Electronic Funds Transfer*) que consistia na transferência eletrónica de fundos entre bancos, feita através de redes privadas e que serviu como base para o aparecimento do comércio eletrónico. (PIRES, 2011), p. 150.

⁸⁴ (Estratégia Digital).

⁸⁵ (PIZARRO, 2005), p.8, (*apud* Comunidade Europeia em COM/97/0157 – *Uma iniciativa europeia para o Comércio Eletrónico*).

⁸⁶ A noção de comércio eletrónico não é pacífica. Outras noções:

Desde logo, a noção apresentada pela ANACOM, no seguimento da proposta da International Data Corporation (IDC), que designa o comércio eletrónico de “*todo o processo pelo qual uma encomenda é colocada ou aceite através da Internet, ou de outro qualquer meio electrónico, representando, como consequência, um compromisso para uma futura transferência de fundos em troca de produtos ou serviços*”. (ANACOM, 2004), p. 15.

O Eurostat define o comércio eletrónico como “*a transacção de bens e serviços entre computadores mediados por redes informáticas, sendo que o pagamento ou entrega dos produtos transaccionados não terá que ser, necessariamente, feito através dessas redes*”. (ANACOM, 2004), p. 15 (*apud* Eurostat).

Já GIULIANA BORGES ASSUMPCÃO GATTASS entende o comércio eletrónico como “*a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimento virtual*” (GATTASS, 2015), pp. 594 e 595.

Para ALEXANDRE DIAS PEREIRA o comércio eletrónico é a “*negociação realizada por via eletrónica, isto é, através do processamento e transmissão eletrónicos de dados, incluindo texto, som e imagem*”. (PEREIRA, 2017), p. 188.

Por fim, GUSTAVO LOPES COURINHA prefere que aquele seja definido como “*conjunto das transações comerciais de bens ou serviços, realizada por via de computadores ligados à internet, entre vários sujeitos que podem ou não residir na mesma jurisdição*”. (COURINHA, 2015), p. 119.

vezes sem necessidade de quaisquer canais físicos de distribuição e sem qualquer barreira a nível temporal ou espacial.

O comércio eletrónico pode ser indireto ou direto. Primeiro surgiu o **comércio eletrónico indireto** (*offline*/de bens tangíveis ou corpóreos), o qual possibilita aos consumidores adquirirem bens e serviços através da internet, mas consumi-los fora do sistema eletrónico⁸⁷. Não devendo o facto de se utilizar os canais de distribuição do comércio tradicional relevar para a qualificação do negócio como eletrónico. É o exemplo da compra e venda de roupa, maquilhagem, livros, carros, móveis, eletrodomésticos, entre outros. Depois surgiu o **comércio eletrónico direto** (*online*/de bens intangíveis ou incorpóreos), no qual os bens e serviços são adquiridos através da internet e consumidos dentro do próprio sistema eletrónico⁸⁸. É o caso do *download* ou do *streaming* de músicas, filmes, dos jogos online, dos *e-learning*s, entre outros. É nesta última forma de comércio que se acentuam as características referidas no parágrafo anterior e na qual surgem os maiores problemas de tributação.

Quanto aos sujeitos, podemos falar em comércio eletrónico em sentido amplo⁸⁹, no qual se destacam, essencialmente, as **transações B2B** (*Business-to-Business*), **B2C** (*Business-to-Consumer*), **C2B** (*Consumer-to-Business*) e **C2C** (*Consumer-to-Consumer*)⁹⁰.

Nesta dissertação vamos debruçar-nos em especial sobre o comércio eletrónico direto nas transações B2B e B2C.

⁸⁷ “A internet apenas serve como canal de negociação, conclusão e/ou pagamento do contrato seguindo-se-lhe uma remessa física.” (PINTO, 2002), p. 137.

⁸⁸ *Em que o fornecimento do bem se efetua pela própria rede (a venda de um software que é descarregado diretamente de um web site onde não há qualquer materialidade).* (PINTO, 2002), p. 137.

⁸⁹ O comércio eletrónico em sentido estrito corresponderá apenas às transações comerciais.

⁹⁰ (GATTASS, 2015), pp. 597-599.

4.1.2 A regulamentação do comércio eletrónico enquanto meio de celebração de negócios jurídicos

No sentido de regular esta matéria surgiu o Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de janeiro, que transpôs a Diretiva 2000/31/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de junho de 2000⁹¹ e que foi atualizado pelo Decreto-Lei n.º 62/2009 de 10 de março.

O art. 3º/3 do referido DL estabelece o **princípio da não exigência de autorização prévia para o exercício e prossecução de atividade de prestação de serviços na sociedade de informação**⁹².

Vigora, também, a **liberdade de celebração de contratos pela via eletrónica**, segundo a qual não devem ser criados obstáculos à celebração dos mesmos, nem a utilização de meios eletrónicos deve fazer com que a sua validade ou eficácia sejam afetadas pela utilização desse meio. Assim sendo, são apenas inadmissíveis contratos familiares ou sucessórios, contratos que exijam a intervenção de tribunais, entes públicos ou outros que exerçam poderes públicos, os negócios reais imobiliários e os negócios de caução e de garantia, quando não se integrarem na atividade profissional de quem as presta (art. 25º).

Portugal consagrou, ainda, através do art. 26º do DL, o **princípio da equiparação da forma escrita à forma eletrónica**, desde de que esta ofereça as mesmas garantias de fidedignidade, inteligibilidade e conservação.

Note-se que o artigo 10º impõe aos prestadores de serviços a disponibilização permanente de certas informações, sendo de chamar a atenção para a exigência de divulgação permanente do endereço geográfico (alínea b), o que é, também, uma das exigências da diretiva, prevista no art. 5º/1/b).

Contudo, a matéria fiscal ficou excluída do âmbito do diploma (art. 2º/1/a))⁹³.

⁹¹ Também denominada “*Directiva sobre o comércio electrónico*”.

⁹² Segundo o nº 1 do art. 3º do referido DL, o serviço da sociedade de informação será o serviço prestado à distância, por via eletrónica, mediante remuneração ou pelo menos no âmbito de uma atividade económica na sequência de pedido individual do destinatário.

⁹³ A par da disciplina da concorrência (alínea b), do regime do tratamento de dados pessoais e da proteção da privacidade (alínea c), do patrocínio judiciário (alínea d), dos jogos de fortuna ou azar, incluindo

4.1.3 A problemática e a erosão da base tributária

A internet veio permitir a redução dos custos de comercialização, dos custos de produção e armazenagem, o melhoramento da gestão de stocks e a dispensabilidade dos intermediários.

No entanto, a internet trouxe, desde logo, problemas relacionados com proteção dos dados introduzidos no sistema, com a fiabilidade dos pagamentos e com a proteção dos direitos de autores⁹⁴.

O comércio eletrónico permite às empresas comunicar e negociar com clientes em locais distantes da sua localização mas, pelo facto de não existirem fronteiras físicas/geográficas, levantam-se problemas em vários ramos do direito, nomeadamente no Direito Civil, no que se refere às modalidades de responsabilidade, ao efeito das declarações emitidas eletronicamente e à proteção do consumidor, no Direito Penal através do surgimento de cibercrimes. No Direito Fiscal, uma das questões que se coloca é a de saber qual o Estado competente para tributar o rendimento gerado pelo comércio eletrónico.

Como suprarreferido, o direito tributário internacional possui cada vez mais importância face à globalização económica⁹⁵, procurando responder a problemas como conflitos de jurisdição, que originam situações de dupla tributação e que são resolvidos com base em convenções internacionais celebradas entre Estados. No entanto, apesar da cooperação internacional que permitiu a criação de regras contra a dupla tributação, as normas vigentes, porque agarradas a elementos físicos, criam oportunidades de erosão da base tributária.

Os Estados têm agora de lidar com o problema da tributação do comércio eletrónico, que se traduz num aproveitamento das lacunas de regulamentação nessa matéria, para obter uma vantagem tributária que se pode traduzir na escolha da jurisdição tributária aplicável (tax shopping) ou em fraude/elisão fiscal.

lotarias e apostas, em que é feita aposta em dinheiro (alínea e) e da atividade notarial ou equiparadas (alínea f).

⁹⁴ (PINTO, 2002), p. 138.

⁹⁵ A livre circulação de capitais e de pessoas e trabalhadores, o deslocamento das indústrias para países com menores custos, a diminuição das barreiras comerciais e o desenvolvimento da tecnologia, levaram à rápida integração das economias e mercados nacionais. (OCDE, 2013), p. 7.

Um conjunto de fatores tem vindo a permitir a erosão da base tributária:

Em primeiro lugar, a erosão da base tributária tem sido propiciada devido ao **desconhecimento e anonimato**, característicos do comércio eletrónico. A utilização de meios de pagamento eletrónicos, a alteração de registos eletrónicos e a criptografia são alguns exemplos de recursos digitais que facilitam o não cumprimento das obrigações de declaração e que dificultam o conhecimento da operação efetuada e do respetivo sujeito passivo. Tal é agravado pelo facto de não existir uma entidade que controle o comércio eletrónico.

A redução dos intermediários⁹⁶ dificulta o conhecimento das operações e dos sujeitos passivos. No comércio eletrónico estamos perante uma relação direta em que o facto tributário surge do negócio jurídico entre o ente originário e o consumidor, o que dificulta o conhecimento da realidade a tributar e a própria cobrança dos impostos.

Por último, o desconhecimento é agravado pela insuficiente troca de informações entre Administrações Tributárias que atuam com base na soberania fiscal do Estado, abstraindo-se da plurilocalização característica do comércio eletrónico.

Em segundo lugar, a **ausência de presença física** obsta à tributação por não se verificarem os elementos de conexão. A própria existência de endereços de IP⁹⁷ móveis dificultam a localização dos sujeitos passivos de imposto.

Entre os esquemas utilizados, podemos falar na utilização dos servidores espelho (*mirror servers*) que permitem baralhar a determinação da localização; na utilização de ligações VNP (*Virtual Private Network*) que permitem o acesso a bases de dados inseridas em determinadas redes, como se o utilizador estivesse fisicamente ligado a essa rede; e na manipulação do endereço IP que permite modificar a localização geográfica do computador.

⁹⁶ Tal como refere RITA CALÇADA PIRES, grande parte dos intermediários tradicionais desaparecem no comércio eletrónico. Contudo, as instituições financeiras assumem enorme importância neste aspeto, devido à necessidade de sistemas de pagamentos eletrónicos acessíveis e seguros. Também os intermediários tecnológicos assumem grande relevo. Esta autora defende que estamos perante um novo desafio em que a Administração Tributária terá de *renovar e rejuvenescer a forma como se relaciona com os novos e antigos intermediários*. (PIRES, 2018), pp. 305 e 306.

⁹⁷ Designa-se por Endereço IP (*Internet Protocol Address*) o conjunto de números, que representam o local de um determinado dispositivo numa rede local ou pública.

Para melhor dar a entender a problemática, vamos expor uma situação modelo: suponhamos que uma empresa possui dois ou mais administradores, cada um localizado num continente diferente, os quais comunicam entre si e tomam decisões, tal como os sócios, eletronicamente, através de e-mail e de videoconferência, utilizando sempre a assinatura digital. Os trabalhadores estão, também, espalhados pelos vários continentes e estão ligados entre si e a empresa via eletrónica. Todos os registos e a contabilidade encontram-se em formato digital armazenados numa nuvem. A empresa dedica-se à produção e venda de softwares, os quais não têm qualquer materialização. Ora, sucede que neste exemplo, os elementos de conexão falham, não sendo possível identificar o local da direção efetiva, quer por não existir qualquer local de gestão corrente, quer por não existir qualquer local de reunião e, por último, por serem distintos os locais de residência de qualquer dos administradores ou sócios. Posto isto, qual é o país competente para tributar o rendimento da referida empresa?

Ora, havendo uma degradação da base tributária, tal *significa que o QUE tributar surge afetado, assim como se afetam as realidades que efetivamente podem ser e são tributadas*⁹⁸.

O estudo da tributação do comércio eletrónico apresenta, portanto, crescente importância. Desde logo, por ser necessário proteger a base tributável dos Estados, evitando a referida erosão e fazendo a justa distribuição dos tributos relativos às operações comerciais eletrónicas. Também, por existirem bastantes dificuldades em adaptar as regras de tributação internacionais existentes, nomeadamente em virtude das limitações constitucionais em sede de interpretação e aplicação das normas fiscais⁹⁹. Por último, devido à necessidade de

⁹⁸ (PIRES, 2018), p. 28.

⁹⁹ O art. 11º da LGT refere que *na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis* (n.º 1). Contudo, *sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei* (n.º 2). Se, ainda assim, persistirem dúvidas, deve atender-se à substância económica dos factos tributários (n.º 3). Quanto às situações não previstas na lei, refere o n.º 4 do referido preceito legal que quando digam respeito a elementos essenciais de impostos, não é possível o recurso à analogia. Contudo, neste último caso é possível o recurso à interpretação extensiva, caso se entenda que o legislador queria ter dito mais do que disse, alargando-se assim a letra da lei, mas não o seu espírito. Assim, nestes termos, torna-se bastante difícil, se não impossível, à AT por si só aplicar a lei *ipsis verbis* ao comércio eletrónico, sem qualquer ação da AR.

salvaguardar o comércio eletrónico e garantir que este tem o mesmo nível de proteção que o comércio tradicional evitando, assim, distorções económicas¹⁰⁰.

É necessária cooperação para encontrar tempestivamente uma solução para este problema pois o aumento da erosão das bases tributárias leva à perda de receita, o que pode ser catastrófico, uma vez que o Estado vê dificultada a sua tarefa de assegurar serviços e infraestruturas sociais, bem como o investimento público. Se os Estados adotarem medidas unilaterais e dissonantes podemos chegar à anarquia fiscal: Administrações Fiscais a adotarem práticas fiscais agressivas e prejudiciais, tributando com base na mínima conexão com a jurisdição em busca da maximização de receitas, o que, conseqüentemente, leva à incerteza jurídica e à dupla tributação¹⁰¹, “virando-se o feitiço contra o feiticeiro”¹⁰².

4.1.4 Princípios base da tributação do comércio eletrónico

É unanime na doutrina que a tributação do comércio eletrónico deve pautar-se pelo cumprimento de três princípios: (1) o princípio da neutralidade, (2) o princípio da justa alocação dos factos tributários e (3) o princípio da eficiência, simplicidade e viabilidade.

4.1.4.1 Princípio da Neutralidade

Segundo o princípio da neutralidade a tributação deve ser neutral e equitativa, não devendo induzir os consumidores a adotar determinados comportamentos, em virtude dos encargos tributários¹⁰³. Neste sentido, a tributação não pode ser discriminatória favorecendo uma forma de negócio em detrimento de outra.

¹⁰⁰ (COURINHA, 2015), pp. 117 a 120.

¹⁰¹ G20, 2012: *Apesar dos desafios que todos nós enfrentamos internamente, nós concordamos que o multilateralismo é ainda de maior importância no clima atual e, continua a ser o nosso melhor ativo para resolver as dificuldades da economia global.* (OCDE, 2013), p. 11.

¹⁰² (LEITÃO, et al., 2000), p. 4.

¹⁰³ (TEIXEIRA, et al., 2014), p. 3292, nota de rodapé nº 4.

Devido à adoção deste princípio rejeita-se absolutamente quer a isenção de tributação do comércio eletrônico, quer a adoção de um imposto sobre a transmissão de bits.

Relativamente à isenção:

Existe uma corrente doutrinária que pretende isentar a tributação do rendimento obtido e do consumo realizado através da internet, defendendo que a internet é um território livre, sem soberania e que, portanto, não pode estar sujeito a tributação¹⁰⁴.

Neste contexto, em 1998, surgiu nos Estados Unidos da América uma corrente doutrinária denominada de *Internet Tax Freedom Act* e que impunha uma moratória de três anos na introdução de novos impostos sobre o acesso à internet, por considerar tais impostos discriminatórios^{105 106}. Esta moratória de três anos tem vindo a ser sucessivamente prorrogada. No entanto, os Estados federados contestaram esta situação, já que só podem tributar receitas de residentes nesse Estado federal quando aí possuíam presença física e, no comércio eletrônico tal é cada vez menos provável, levando à perda de receitas tributárias. Essa foi uma das razões que levou a que a moratória a não se tornasse permanente^{107 108}.

Também existe quem defenda uma tributação privilegiada do comércio eletrônico a taxas reduzidas, como forma de auxílio ao seu desenvolvimento.

¹⁰⁴ (GATTASS, 2015), p. 624.

¹⁰⁵ “... state and local governments are prohibited from imposing taxes directly on the internet or online activity. The ITFA categorizes taxes targeted specifically on the internet itself or to online commerce as discriminatory ... the ITFA prohibits states from establishing unique tax rules for internet transactions. It applies to any tax imposed by a state or political subdivision thereof on electronic commerce. The ITFA prohibits States from establishing unique tax rules for internet transactions. It applies to “any tax imposed by a State or political subdivision thereof on electronic commerce. Any such tax is a “discriminatory tax” and therefore banned if it is imposed differently, or if the obligation to collect or pay it is assigned to a different person, “than in the case of transactions involving similar property, goods, services, or information accomplished through other means” than via the internet”. (COX, 2017).

¹⁰⁶ Como bit taxes, bandwidth taxes ou email taxes.

¹⁰⁷ (PIRES, 2011), p. 282.

¹⁰⁸ Não é de estranhar esta posição dos EUA uma vez que é um dos países mais exportadores de tecnologia e onde se encontram muitas empresas digitais. (PIRES, 2018), p. 319.

Como já referido, entendemos que não se pode isentar de tributação o comércio eletrónico¹⁰⁹.

Desde logo, porque tal seria atentatório dos princípios basilares do Estado fiscal. Existe um dever fundamental de contribuir para o custo e funcionamento do Estado. O imposto não pode ser entendido como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, é, antes, um contributo indispensável para o Estado fiscal. E, sendo os impostos a principal fonte de receita do Estado, a isenção de tributação do comércio eletrónico, tendo em conta a sua vulgarização, iria originar uma descida abrupta das receitas do Estado e, conseqüentemente, uma subida gigante dos impostos para compensar essa perda. Oneração que aumentaria o, suprarreferido, *apartaid* fiscal.

A tributação não deve influenciar as decisões empresariais, não devendo, portanto, interferir de forma diferente no comércio eletrónico, nem beneficiando-o, nem prejudicando-o em relação ao comércio tradicional.

Exige-se um equilíbrio entre a *justa expectativa de o fisco arrecadar impostos sempre que houver capacidade contributiva* e a *justa defesa do cidadão relativamente a direitos e garantias individuais*¹¹⁰.

Relativamente à adoção de um imposto sobre a transmissão de bits:

Inicialmente propôs-se a criação do *bit tax* que seria um imposto sobre a produção de riqueza através das novas tecnologias de informação e comunicação e que, portanto, tem uma incidência bastante abrangente. A proposta surgiu na década de 90, por ARTHUR CORDELL e T. RAN IDE, os quais a sustentaram com base na ideia de que se há uma nova forma de criar riqueza, então, deve criada uma forma de tributar essa riqueza¹¹¹.

¹⁰⁹ É, também, este o entendimento de CASALTA NABAIS que refere que tal tipo de solução seria insustentável face ao rápido desenvolvimento do comércio eletrónico. (NABAIS, 2015), p. 130.

¹¹⁰ (GRECO, 2001), p. 167.

¹¹¹ (PIRES, 2011), p. 292.

Este imposto sobre as transações eletrónicas remuneradas seria calculado com base na aplicação de uma taxa à quantidade de bits transmitidos, podendo servir quer para a tributação do consumo quer para a tributação do rendimento.

Ao nível da execução, pretendem os defensores deste imposto, que seja criado um programa, aproveitando os sistemas, as infra-estruturas e os métodos de segurança existentes, gerido por uma entidade tecnológica, designada de *carriers*, de forma a transferir o montante pago a título de imposto para os cofres do Estado.

Este imposto teria as **vantagens** de evitar a erosão da base tributária, já que se aplicaria a toda e qualquer operação na internet; de implicar menos custos de administração do que os outros tipos de soluções¹¹²; de simplicidade, já que não tem de se diferenciar rendimentos; e de se adaptar a esta nova realidade, uma vez que, atualmente, a quantidade de informação que os bens digitais contêm aumenta o seu valor e essa informação é, muitas vezes, determinante na escolha pelo consumidor de um determinado bem ou serviço¹¹³.

Contudo, tal imposto é **totalmente rejeitado** por violar o princípio da neutralidade entre o comércio tradicional e o comércio digital, não se pretendendo nem beneficiar, nem prejudicar qualquer um deles. Além disso, o facto de não ter em consideração o valor real do bem, confundindo-o com a quantidade de bits do ficheiro leva, também, a rejeitar esta opção.

Vejamos: a transação de um e-book seria tributada pela aplicação de uma taxa à respetiva quantidade de bits. Como se pode ver, tal originaria uma tributação que não atenderia ao valor real dos bens e que seria desigualitária, por um lado, porque quem adquirisse esse mesmo livro no formato tradicional/material, veria aplicada uma taxa a um determinado preço (e não a determinada quantidade de bits) e, por outro lado, porque era possível que, com vista à redução do montante de imposto a pagar, a quantidade de bits fosse diminuída através de tecnologias de compressão de ficheiros, sendo o montante de imposto

¹¹² É que sempre seria exequível a criação de softwares que determinassem o montante de imposto a pagar e, uma vez pago, o transferissem diretamente para os cofres do Estado.

¹¹³ (COURINHA, 2015), p. 124.

a pagar diferente relativamente ao mesmo *e-book*¹¹⁴. Além disso, não tributaria o rendimento, mas sim a riqueza produzida pelas novas tecnologias de informação e comunicação¹¹⁵, acabando suportado pelo consumidor final.

Além da violação do princípio da neutralidade, outros aspetos têm sido apontados pela doutrina, nomeadamente por constituir um impedimento às trocas internacionais, por depender de um difícil consenso internacional, por ser suscetível de agravar a dupla tributação e por existirem complicações ao nível da execução¹¹⁶.

Tanto a UE¹¹⁷, como a OCDE¹¹⁸ rejeitaram esta figura, que foi entendida como “*uma edificação extremista, indesejada e capaz de por em causa o desenvolvimento do comércio eletrónico e, em geral, das TIC*”¹¹⁹.

ANTONIO URICCHIO defendeu que, apesar de não se poder aplicar a *bit tax*, esta seria o primeiro passo para a tributação do comércio eletrónico, apresentando quatro propostas alternativas: a primeira proposta passa pela cobrança de um imposto sobre o ato de registo do nome de domínio¹²⁰; a segunda proposta passa pela implementação de uma taxa para a concessão de um endereço IP¹²¹; a terceira proposta prende-se com a tributação da publicidade online, como forma de criação e potenciação de rendimento¹²²; por fim, a quarta proposta assenta num imposto sobre o acesso ao website do sujeito passivo – *hit tax*¹²³.

Não obstante, nenhuma destas propostas são de aplicar por não terem em conta os princípios tradicionais da residência e da fonte, como veremos mais à frente¹²⁴.

¹¹⁴ (TEIXEIRA, et al., 2014), p. 3302, nota de rodapé nº 19.

¹¹⁵ Neste seguimento, CASALTA NABAIS refere que o *bit tax* tem um alvo mais amplo relativamente à tributação do rendimento, procurando tributar, como referimos, a produção de riqueza através das novas tecnologias de informação e comunicação. (NABAIS, 2015), p. 130.

¹¹⁶ (PIRES, 2018), p. 325.

¹¹⁷ (Comissão, 1997), p. 27.

¹¹⁸ (OCDE, 1997), p. 53

¹¹⁹ (PIRES, 2018), pp. 324.

¹²⁰ Esta primeira proposta surge motivada pelo facto de o nome de domínio permitir aceder ao comércio eletrónico que, vastas vezes, inclui a identificação do comerciante e o local da sua sede.

¹²¹ Esta proposta consiste numa taxa anual pelo acesso e troca de informação.

¹²² O objetivo desta terceira proposta seria tributar anúncios publicitários em função dos dias de visibilidade online, por ser um fator que potencia o rendimento no âmbito do comércio eletrónico.

¹²³ Neste caso, o objetivo é tributar o titular do website pelo número de acessos ao mesmo.

¹²⁴ (PIRES, 2011), pp. 297 a 299.

4.1.4.2 Princípio da Justa Alocação dos Factos Tributários

O comércio eletrónico é uma enorme fonte de riqueza e, com o evoluir das tecnologias, a sua utilização tenderá a aumentar. Assim, é necessário que a tributação tenha em atenção, tanto o critério da residência, como o critério da fonte, de forma a existir uma justa repartição das receitas geradas pelo comércio eletrónico. A dificuldade consiste em analisar os critérios atuais de aplicação da lei no espaço, concebidos para o comércio tradicional com materialização num determinado espaço físico e adaptá-los a esta nova realidade do comércio digital.

4.1.4.3 Princípio da eficiência, simplicidade e viabilidade

Exige-se que a solução a encontrar seja eficiente proporcionando aos Estados a receita justa, que seja viável em termos de custos de administração para atingir o referido objetivo e, por fim, que seja simples de modo a que o contribuinte a compreenda e saiba agir, cumprindo todas as suas obrigações fiscais.

As características do comércio eletrónico dificultam a obtenção de soluções com vista à sua tributação: desde logo, existe dificuldade na identificação do contribuinte e da sua real localização; existe, também, dificuldade em identificar os negócios jurídicos e o local da sua celebração para efeitos de determinação do local onde a atividade gera rendimentos; e, sem dúvida, que o facto de o comércio digital não requerer intermediários, nomeadamente, retalhistas ou distribuidores, prejudica seriamente o controlo dos factos que determinam a sua tributação, como já referido anteriormente.

Assim, este princípio impõe que as soluções que se encontrem para a tributação do comércio eletrónico sejam pouco onerosas para os Estados e de fácil compreensão para os contribuintes. Ou seja, impõe que os gastos de implementação do sistema de tributação do comércio digital não sejam superiores aos benefícios a retirar, muito menos devem os

contribuintes ser confrontados com exigências tributárias que dificultem gravemente o exercício da sua atividade económica¹²⁵.

Parece-nos que a única solução que respeita estes princípios é a da adaptação dos critérios de aplicação da lei no espaço a esta nova realidade.

¹²⁵ (COURINHA, 2015), p. 128.

5 A APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO ESPAÇO E O COMÉRCIO ELETRÓNICO

5.1 Residência e fonte

Sempre que queremos determinar a distribuição de competências tributárias entre Estados temos de recorrer, como já referido, aos elementos de conexão, os quais estão agrupados segundo o princípio da nacionalidade ou segundo o princípio da territorialidade.

O **princípio da nacionalidade** na tributação tem cariz político e é um princípio personalista. Determina que uma vez verificado um facto tributário por um contribuinte nacional de determinado Estado, este será sempre nele tributado, independentemente do lugar em que se encontrar e do lugar em que o facto tributário ocorrer. Atualmente este princípio tem pouca aplicação, no entanto, ainda pode ser encontrado no sistema tributário dos Estados Unidos da América. Assim, os EUA têm competência para tributar os rendimentos obtidos em Portugal por um nacional norte-americano, que resida em Espanha. Por isso se diz que este princípio colide com o princípio da territorialidade e cria situações em que um contribuinte se encontra no âmbito incidência de ambos os princípios.

Já o **princípio da territorialidade** na tributação é uma manifestação do princípio da soberania territorial, tem cariz económico e divide-se em princípio da territorialidade em sentido pessoal/subjetivo e em princípio da territorialidade em sentido real/objetivo. No primeiro caso a conexão é determinada pelo local da residência ou da sede ou direção efetiva do sujeito passivo¹²⁶. Já no segundo caso a conexão é determinada por elementos materiais ou objetivos de uma situação tributária internacional, como a localização de bens, o local de exercício de atividade ou o local onde foi gerado o rendimento¹²⁷.

¹²⁶ (PEREIRA, 2010), pp. 96 e 97.

¹²⁷ Relativamente à extensão do poder tributário: trata-se de uma obrigação tributária limitada (*beschränkte steuerpflicht*), que se contrapõe à obrigação tributária ilimitada (*unbeschränkte steuerpflicht*) do princípio da universalidade. (XAVIER, 2014), p. 231.

O **princípio da territorialidade em sentido pessoal** – mais precisamente, o **princípio da residência** é um critério subjetivo (tal como a nacionalidade)¹²⁸ e determina que, uma vez verificado um facto tributário, o Estado da residência do contribuinte é competente para o tributar independentemente da sua nacionalidade e do lugar em que ocorreu. Portanto, a título de exemplo, segundo este princípio, Portugal seria competente para tributar os rendimentos de um residente, ainda que fossem obtidos em Espanha. No rendimento este princípio é conhecido como o princípio do rendimento mundial, *World Wide Income*.

A tributação pela residência tem realmente em conta a capacidade contributiva (*ability to pay principle*) – das pessoas singulares – por considerar elementos pessoais do contribuinte, além de neutralizar a competição fiscal prejudicial. Contudo, exige uma maior coordenação e troca de informações entre AT, tornando-se, por isso, bastante onerosa e complexa, além de não tomar em consideração os diferentes custos de produção nos vários países.

O **princípio da territorialidade em sentido real** – mais precisamente o **princípio da fonte (source principle)**¹²⁹ – determina que o Estado onde ocorre o facto tributário é competente para tributar o contribuinte, independentemente da sua nacionalidade e da sua residência.

Segundo a OCDE, sempre que uma situação tributária é abrangida, quer pelo princípio da residência, quer pelo princípio da fonte, cabe ao primeiro ceder para evitar a dupla tributação¹³⁰.

A adoção deste princípio justifica-se pela utilização e desgaste dos fatores de produção de um determinado Estado. Aliás, foi neste âmbito que GEORG VON SCHANZ desenvolveu o conceito de *economic allegiance*, segundo o qual a partir do momento em que uma pessoa economicamente vinculada a um Estado desenvolve atividade comercial num

¹²⁸ Os elementos de conexão subjetivos são aqueles que se reportam às pessoas. (XAVIER, 2014), p. 224.

¹²⁹ Especificamos, pois, existem outros elementos de conexão reais, como supra exposto, contudo, apenas abordaremos este.

¹³⁰ “...*residence taxation rights should be residual, i.e. when the countries of residence and source both have the right to tax, the onus to relieve double taxation is on the country of residence.*” (OCDE, 2005), p. 12.

outro Estado e neste gera rendimento tributável, então, existe conexão com o Estado da fonte e este torna-se mais importante do que o Estado da residência¹³¹.

Este princípio é aquele que melhor salvaguarda o princípio da soberania fiscal dos Estados uma vez que permite que um Estado tribute todo o rendimento que nele é gerado. Assim, serão, também, tidos em conta os custos de produção efetivos para obter aquele rendimento naquele país. Além disso, a adoção deste princípio reduz os custos administrativos e permite a eliminação do regime CFC (*Controlled Foreign Companies*). Permite, também, repartir a carga fiscal de um Estado por quem retira benefícios dos equipamentos e serviços pertencentes àquele. No entanto, não tem em conta o princípio da capacidade contributiva.

Durante muito tempo, em Portugal vigorou o princípio da nacionalidade na tributação, mas devido a problemas relacionados com os critérios de atribuição de nacionalidade e com o princípio da igualdade entre os nacionais e os estrangeiros, optou-se pela aplicação da lei fiscal no espaço segundo o princípio da territorialidade. Assim, em princípio, as normas tributárias portuguesas aplicam-se aos factos tributários ocorridos em território nacional, salvo a existência de convenções internacionais de que Portugal seja parte e disposições legais em contrário, que têm prevalência segundo o art. 13º/1 da LGT.

Em termos de tributação do rendimento, aplicamos o princípio do rendimento mundial aos residentes, segundo o qual os sujeitos passivos com domicílio, sede ou direção efetiva em território português nele pagam imposto sobre todo o rendimento, independentemente do local onde seja auferido.

Estamos aqui perante uma manifestação da soberania fiscal uma vez que é aos Estados a quem cabe determinar o conceito de residente no respetivo território. Em Portugal, para saber se uma pessoa coletiva é residente é necessário olhar ao local da sede ou direção efetiva, nos termos do art. 2º do CIRC.

¹³¹ (SCHMITT, 2008), p. 30.

Relativamente ao local da sede, não se levantam grandes questões, trata-se de um critério objetivo que diz respeito ao local que está definido nos estatutos como sede. Devido à objetividade este é de fácil manipulação, possibilidade que é agravada no comércio eletrónico. A sede estatutária pode corresponder ao local da constituição ou do registo da pessoa coletiva, ainda que, nestes casos, diga respeito ao Estado da nacionalidade da pessoa coletiva.

A utilização deste critério no comércio eletrónico aumentaria os casos de *tax shopping*, já que os contribuintes escolheriam a sede estatutária que mais lhes permitisse economizar em impostos.

As grandes questões levantam-se relativamente ao conceito de direção efetiva e, no entanto, o CIRC nada diz relativamente a este conceito.

Pelo que para compreendermos este conceito teremos, desde logo, de atentar à doutrina nacional e estrangeira:

RUI DUARTE MORAIS refere que não é possível definir em abstrato os critérios para a determinação da direção efetiva de uma sociedade, sendo que tal só poderá ser determinado através da análise dos elementos do caso concreto¹³².

VOGEL defende que a direção efetiva não é o local onde as decisões de administração têm efeito, mas onde são efetivamente tomadas, sendo que na impossibilidade de determinar esse local, em último recurso, devemos atender ao local de residência do presidente do conselho de administração¹³³.

SOUSA DA CÂMARA sugere um conjunto de elementos que podem ser tidos em conta para determinar o local em que se encontra a direção efetiva de uma sociedade, nomeadamente: onde são realizadas as reuniões do conselho de administração; onde são tomadas as decisões mais importantes; onde é adotada a política societária e quem a determina; se o conselho de administração para deliberar recebe instruções de terceiros residentes noutros Estados, entre outros.

¹³² (MORAIS, 2007), p. 16.

¹³³ (PIRES, 2018), pp. 58 e 59.

Dos vários contributos da doutrina, resultaram duas conceções de direção efetiva, uma que remete para o **local da gestão e controlo centrais** (*Central Management and Control*) (1) e outra que remete para o **local de gestão** (*Place of Management*) (2):

A conceção relativa ao local da gestão e controlo centrais (1) surgiu no Reino Unido através do caso *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe, Surveyor Of Taxes: HI 1906*¹³⁴, segundo a qual uma sociedade deve ser considerada residente no local onde habitualmente são tomadas as decisões de gestão estratégica da sociedade, ou seja, no *local da administração principal ou prevalecente*¹³⁵. Esta conceção é ainda seguida na Austrália¹³⁶, na Irlanda¹³⁷, na Holanda¹³⁸ e em Espanha¹³⁹.

Já no caso da conceção relativa ao local de gestão (2), devemos atender ao local onde, de forma permanente, são tomadas as decisões de gestão corrente da sociedade, ou

¹³⁴ *In that case a company registered in South Africa worked diamond mines, had its Head Office and held its general meetings of shareholders all in South Africa. Its Directors held meetings both in South Africa and in the United Kingdom, but the Directors' meetings held in the United Kingdom were found to be those where real control of the company was exercised. Accordingly the company was found to be UK resident.* (OCDE, 2001), p. 5.

¹³⁵ (PIRES, 2018), p. 58 (*apud* CÂMARA, Francisco Sousa da, *A dupla residência das sociedades à luz das conceções de dupla tributação*, págs. 64 a 75).

¹³⁶ *CM&C is one of the residence tests adopted in a number of different countries for non-individuals. For example, under Section 6(1) of Australia's Income Tax Assessment Act 1936, a company is a resident of Australia if: it is incorporated in Australia; or it carries on business in Australia and is centrally managed and controlled in Australia; or it carries on business in Australia and its voting power is controlled by shareholders resident in Australia.* (OCDE, 2001), p. 5.

¹³⁷ *The company's location of tax residence is determined by the jurisdiction where the company has its place of central management and control.* (PwC, 2019).

¹³⁸ *In the Netherlands, corporate residence is determined by each corporation's facts and circumstances. Management and control are important factors in this respect.* (PwC, 2019).

¹³⁹ A *Ley del Impuesto sobre Sociedades* refere no art. 8º que se consideram residentes em território espanhol as entidades que se tenham constituído de acordo com a lei espanhola, as entidades que tenham o seu domicílio social em Espanha e as entidades que tenham a sua direção efetiva em Espanha, entendendo-se esta como o local da direção e controlo das suas atividades.

seja, o local onde se situa o escritório central da sociedade. Esta concepção é adotada na Alemanha¹⁴⁰ e na Suíça¹⁴¹.

Atendendo ao princípio da unicidade de residência para efeitos fiscais, isto é, ao facto de apenas poder existir uma residência fiscal no sentido de evitar a dupla tributação, em caso de dupla residência fiscal temos de recorrer a regras de preferência (*tie-breaker rules*), as quais estão presentes nos n.ºs 2 e 3 do art. 4º da Convenção Modelo da OCDE. O n.º 3 que se refere às pessoas coletivas menciona apenas que quando uma sociedade for qualificada residente em dois ou mais Estados contratantes, devemos atender ao local em que estiver situada a sua direção efetiva. Disto só podemos retirar que em caso de divergência entre o local estabelecido como sede estatutária e o local da direção efetiva, este último deve prevalecer. Não conseguindo retirar qualquer conclusão relativamente à direção efetiva.

Os Comentários a este número referem que o local de direção efetiva será aquele onde forem tomadas, em substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão, como a nível comercial, necessárias à condução da atividade da sociedade na sua globalidade e que tal só pode ser determinado de forma casuística atentando em diversos fatores, como o local onde têm normalmente lugar as reuniões do respetivo conselho de administração ou órgão equivalente, o local onde o presidente do conselho de administração e demais quadros superiores exercem as suas atividades, o local onde a gestão corrente da sociedade é exercida, o local onde se situa a sede da sociedade, qual a legislação nacional que rege a situação jurídica da sociedade e, ainda, ao local onde são mantidos os registos contabilísticos da mesma¹⁴².

Assim, acabou a OCDE por abranger as duas concepções nos seus Comentários de forma a que a resposta tenha de ser avaliada caso a caso e, assim, aumentar a eficiência no

¹⁴⁰ According to the German case law, a place of management is regarded as the place where the management's important policies are actually made. VOGEL states that "what is decisive is not the place where the management directives take effect, but rather the place where they are given." It is the centre of top level management, i.e. the place at which the person authorised to represent the company carries on his business managing activities. If a controlling shareholder does in fact manage the conduct of the company's business, then that shareholder may be regarded as being in charge of the top level management, and the place where those decisions are made would appear to be the centre of management. However, Vogel indicates that a place from which a business is merely supervised would not qualify. (OCDE, 2001), p. 7.

¹⁴¹ A company is considered resident in Switzerland if its domicile is in Switzerland. Residency is also linked to the place of effective management, which may be the centre from which day-to-day activities are directed or the place from which managerial decisions are taken. (OCDE, 2001), pp. 6 e 7.

¹⁴² (DINIS, 2011), pp. 15 e 16.

combate à fraude e elisão fiscal, ainda que tal signifique menos segurança para os contribuintes.

Além disso, desde 2017 que está previsto na CMOCDE o procedimento amigável, o qual pode ser utilizado como regra de desempate.

Ora, em virtude do desenvolvimento das tecnologias e do respetivo acompanhamento pelo direito societário é possível que as reuniões decorram por videoconferência¹⁴³ e, por isso, torna-se complexo determinar o local onde essas decorrem. Assim, também este critério se mostra obsoleto face a esta nova era digital, pelo que no âmbito do comércio eletrónico se levantam inúmeras questões.

Assim, parece-nos que é inevitável a alteração deste n.º 3 do art. 4º da CMOCDE.

Face a isto, abordaremos, de forma breve, quatro propostas de soluções¹⁴⁴:

Em primeiro lugar, sempre que não seja possível determinar o local da direção efetiva em virtude, nomeadamente, da utilização de videoconferência para a realização das reuniões do conselho de administração e, inclusivamente, para as deliberações relativas aos principais atos de gestão, terá preferência o local da sede social. Contudo, são notórias as fragilidades deste sistema porque é meramente formal. Em primeiro lugar, as empresas escolherão, *à priori*, o Estado que lhes assegure uma menor tributação e, sempre que tal não suceda no momento da constituição a sociedade, sempre poderão, posteriormente, alterar a sede social para um local de tributação favorável ou nula.

¹⁴³ Em Portugal, tal é possível em virtude do DL 76A/2006 de 29 de Maio, que veio alterar o Código das Sociedades Comerciais, estabelecendo que se o estatuto social não o proibir, as assembleias gerais de sócios (art. 377º/6/b) do CSC) e as reuniões do conselho de administração (art. 410º/8 do CSC) (e do conselho fiscal, por remissão do art. 423º/1) podem realizar-se através de meios telemáticos, desde que a sociedade assegure a autenticidade das declarações e a segurança das comunicações, procedendo ao registo do seu conteúdo e dos respetivos intervenientes. Os artigos em causa referem-se às sociedades anónimas, mas aplicam-se aos restantes tipos de sociedades, no caso dos sócios por remissão (arts. 189º, 247º, 474º e 478º do CSC) e, nos restantes casos, por analogia. Tal como já acontecia em alguns Estados norte-americanos, na Alemanha, em França e em Itália. (ABREU, 2010), pp. 21 e 22.

¹⁴⁴ Existe uma proposta mais extremista que, desde já, rejeitamos, que consiste numa espécie de transparência fiscal subsidiária, isto é, sempre que não fosse possível determinar o local da sede ou da direção efetiva, desconsiderar-se-ia a personalidade jurídica da sociedade e imputar-se-iam os lucros desta aos sócios. Crêmos que esta deverá ser a última abordagem possível, caso nada mais sirva para resolver a problemática pois, além de violar o princípio da neutralidade, desconsidera absolutamente o substrato empresarial. (PIRES, 2018), p. 329.

A segunda solução seria, em vez de considerar como direção efetiva o local onde são tomadas as decisões, considerar como direção efetiva o local onde residem os sujeitos que tomam essas decisões. Solução que é bem menos permeável a manipulações.

Em terceiro lugar, outra proposta de solução avançada foi o método do fracionamento segundo fórmula (*formulary apportionment/approach*) que consiste numa fórmula que, com base nas residências dos sócios, administradores, trabalhadores, entre outros, encontraria a residência predominante, a qual seria, então, o local de direção efetiva da empresa. Esta solução não está, igualmente, isenta de críticas. É que a residência dos sócios e administradores pode, também, ser alterada de forma a obter a menor tributação possível. E quando aos trabalhadores, tal solução teria, provavelmente, implicações ao nível da contratação, já que a empresa optaria por contratar trabalhadores residentes em países com menor tributação. Problemas que se acentuam no comércio eletrónico por possível o trabalho remoto.

A última proposta de solução seria a criação de uma hierarquia de critérios de determinação do local de residência, à semelhança do n.º 2 deste artigo, referente às pessoas singulares. Nesse sentido, em primeiro lugar, devemos atender ao local da direção efetiva: verificando qual é o local onde são tomadas as decisões de gestão corrente da sociedade ou, supletivamente, o local onde são tomadas as decisões de gestão estratégica da mesma. No caso de o primeiro critério falhar, podemos verificar o local onde se encontrar o nexo económico mais forte¹⁴⁵. Em último caso, podemos recorrer ao acordo das Administrações Fiscais¹⁴⁶.

¹⁴⁵ “*The preference to the State with which the economic relations are closer is based on the conclusion that, in such cases, the entity should be considered a resident of the Contracting State in which it is making greater use of economic resources as well as the legal, financial, physical and social infrastructures. The application of that test will involve examining various factors, such as in which State the entity has most of its employees and assets, carries on most of its activities, derives most of its revenues, has its headquarters, carries on most of its senior management functions or from which State the entity derives its legal status. If an examination of these and other relevant factors taken as a whole clearly shows that the entity is more economically related to one State than to the other, then it will be considered to be a resident of only that State*”- (OCDE, 2003). Como se pode analisar, para a OCDE o nexo económico mais forte pressupõe a análise de um conjunto de fatores, nomeadamente a determinação do país com mais indivíduos ligados à empresa, onde desenvolve a maior parte das suas atividades, onde obtém a maior parte das suas receitas, onde está localizada a sua sede, entre outros.

¹⁴⁶ Esta proposta foi contruída pela OCDE em 2001 – v. (OCDE, 2001). Em 2003, a OCDE avançou outra hierarquia de critérios, na qual considerava o seguinte: em primeiro lugar devemos analisar se existe um local de direção efetiva. Depois, de forma alternativa, devemos atender: ao Estado com o qual detém uma relação económica mais forte; ao local onde o negócio ou a atividade são primariamente desenvolvidos; ao local onde as decisões são tomadas pelo gerente com mais poder. Em terceiro lugar, devemos considerar o Estado da lei pessoal da empresa. Por último, devem os Estados envolvidos chegar a acordo.

Cada vez mais a residência não passa de um elemento manipulado pelas empresas. Assim, cada vez é mais relevante desenvolver o princípio da fonte (*source principle*), segundo o qual o local onde é exercida a atividade económica e onde o rendimento é obtido é competente para o tributar.

Em Portugal, a tributação na fonte das pessoas coletivas ocorre através do estabelecimento estável, atendendo aos lucros a este imputados (art. 3º/1/c) do CIRC).

5.2 Estabelecimento estável

5.2.1 Evolução histórica

O conceito de estabelecimento estável surgiu no Séc. XIX, na antiga Prússia como forma de evitar a dupla tributação entre municípios, tendo apenas sido reconhecido a nível internacional com a celebração do acordo entre o Império-Húngaro e a Prússia, em 21 de junho de 1899, o qual continha uma noção de estabelecimento estável. Este acordo inovou ao estabelecer como sistema preferencial a tributação na fonte e ao criar o estabelecimento estável pessoal, ainda que sem fazer a distinção entre agente dependente e agente independente¹⁴⁷. A partir deste tratado o conceito generalizou-se, começando a surgir noutras CDT¹⁴⁸.

A recuperação da Primeira Guerra Mundial fez aumentar o comércio internacional e consequentemente a dupla tributação, pelo que houve necessidade de reformular e melhorar o conceito. Tal tarefa ficou a cargo da Liga das Nações, constituída por países desenvolvidos e que, portanto, deram preferência ao princípio da residência.

O Modelo de Convenção da Liga das Nações de 1927 estabeleceu que o lucro das empresas deve ser tributado no Estado da fonte quando exista estabelecimento estável, sendo este, naquele momento, entendido como o *centro real de administração, companhias*

¹⁴⁷ (PIRES, 2018), p. 67.

¹⁴⁸ (SCHMITT, 2008), pp. 40 a 41.

afiliadas, sucursais, fábricas, agências, warehouses, offices e depots. Salvaguardando o Modelo que o agente independente, que realize negócios para uma determinada empresa, não é suscetível de constituir estabelecimento estável (*a contrario sensu*, o mesmo não se entenderá a respeito do agente dependente).

A Convenção de Modelo da Liga das Nações de 1928 determinou que as empresas afiliadas não constituem estabelecimentos estáveis, uma vez que constituem uma entidade legal distinta.

Foi na Convenção multilateral de 1933 que se introduziu o critério de distinção entre agente dependente e agente independente para efeitos de tributação.

Em 1943, ao contrário do que vinha acontecendo, o Modelo do México veio determinar a preferência pela tributação na fonte dos lucros das empresas, ainda que na ausência de Estabelecimento Estável¹⁴⁹.

Em 1946, o Modelo de Londres repôs a necessidade de existência de Estabelecimento Estável para a tributação na fonte¹⁵⁰.

Resumidamente, dos trabalhos da Liga das Nações resultou que era necessária a verificação cumulativa de dois pressupostos: um lugar fixo de negócios e que esse lugar tenha carácter produtivo, ou seja, que gere rendimentos para uma empresa.

Face ao *supra* exposto, podemos concluir que o conceito histórico de estabelecimento estável implica uma presença física e contínua no Estado onde se auferem rendimentos.

Após a Segunda Guerra Mundial aquela tarefa foi assumida pela OCDE, que ainda hoje procura alcançar a melhor solução nesta matéria, enfrentando, agora, enormes desafios em virtude, nomeadamente, do comércio eletrónico.

O conceito de estabelecimento estável surge como um compromisso entre o Estado da residência do vendedor e o Estado de residência do comprador (Estado da fonte), já que este não pode tributar na ausência de estabelecimento estável e a existência deste legitima o

¹⁴⁹ O que se justifica por este Modelo ter sido elaborado por países em vias de desenvolvimento, em virtude da Segunda Guerra Mundial.

¹⁵⁰ (SCHMITT, 2008), pp. 41 a 48.

exercício dos seus poderes tributários¹⁵¹. Note-se que o estabelecimento estável não pode ficar sujeito, no Estado onde se localiza, a obrigação tributária mais onerosa daquele a que estão sujeitas as empresas desse mesmo Estado, em virtude do princípio da não discriminação¹⁵².

O referido conceito está atualmente plasmado no art. 5º do CIRC e no art. 5º da Convenção-Modelo da OCDE.

5.2.2 O conceito de estabelecimento estável no ordenamento jurídico português

Nos termos do art. 5º do CIRC, o estabelecimento estável corresponde a “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, sendo que nos termos do art. 3º/4 do CIRC, “*são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola, as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo prestações de serviços*”. Satisfeitas as referidas condições, inclui-se na definição de estabelecimento estável: um local de direção; uma sucursal; um escritório; uma fábrica; uma oficina; uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

Dispõe o n.º 8 deste artigo que o conceito de estabelecimento estável não compreende as atividades de carácter preparatório ou auxiliar¹⁵³, à exceção do disposto no n.º 3 do referido artigo: *um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção*

¹⁵¹ (XAVIER, 2014), p. 346.

¹⁵² (MORAIS, 2007), p. 26.

¹⁵³ Nomeadamente: a) instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar; c) depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade da instalação fixa resultante dessa combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

ou exploração de recursos naturais, os quais podem ser considerados estabelecimentos estáveis desde que a *sua duração e a duração da obra ou da atividade exceda seis meses*¹⁵⁴.

O CIRC estabelece, ainda, a possibilidade de uma pessoa, que não seja um agente independente, poder adotar o estatuto de estabelecimento estável, se atuar em território português por conta de uma empresa e exercer habitualmente poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta. Para evitar a manipulação deste critério, o n.º 7 refere que para o agente ser qualificado como independente se exige que atue no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma.

5.2.3 O conceito de estabelecimento estável na Convenção Modelo da OCDE

O art. 5º da CMOCDE estabelece para que existir um estabelecimento estável é necessária uma instalação fixa através da qual uma empresa exerce toda ou parte da sua atividade. E, portanto, abrange nomeadamente um local de direção; uma sucursal; um escritório; uma fábrica; uma oficina; uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

Nos termos da Convenção Modelo da OCDE são necessários 12 meses para que um estaleiro de construção ou de montagem constitua um estabelecimento estável. Para efeitos do cálculo dos 12 meses, entende a OCDE que deve ser contabilizado o tempo que cada empresa e entidade relacionada despense com o mesmo projeto, pelo que os doze meses podem ser calculados de forma interrupta ou ininterrupta¹⁵⁵.

Para estes efeitos, o conceito não compreende: as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem

¹⁵⁴ O n.º 4º do art. 5º do CIRC especifica que para efeitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de atividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas.

¹⁵⁵ (OCDE/G20, 2015)p., 44 a 46.

transformadas por outra empresa; uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas, desde que a atividade da instalação fixa resultante dessa combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

O nº 5 deste artigo vem discutir a questão do agente. Assim, quando uma pessoa atue por conta de uma empresa e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome de uma empresa de outro Estado contratante será considerado que esta tem um estabelecimento estável naquele relativamente a qualquer atividade que o agente exerça, a não ser que essa atividade se limite a alguma das atividades indicadas no parágrafo anterior, as quais, mesmo que fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam a constituição de um estabelecimento estável.

Já não será considerado que uma empresa tem um estabelecimento estável se a atividade for exercida por um corretor, um comissário-geral ou um qualquer outro agente que exerça a atividade de modo independente e no âmbito normal da sua atividade. Note-se que não se pode dizer que alguém atua no âmbito normal da sua atividade se as suas ações têm maior impacto na esfera jurídica da empresa, do que na sua própria esfera jurídica. Além disso, é importante, também, realçar que a capacidade para vincular a empresa não implica a conclusão de contratos, tal como não implica a existência de representação com poderes, bastando que o agente negocie os contratos de forma tão completa que a empresa apenas se limite a finaliza-los formalmente ou a ratifica-los.

Portanto, exige-se o agente seja dependente, ou seja, que tenha poderes para vincular a empresa no exercício de atividades comerciais principais e o faça regularmente/com carácter de habitualidade^{156 157}.

¹⁵⁶ Art. 5º/6 da CMOCDE.

¹⁵⁷ “*The issue which the Model addresses is essentially whether the presence of the agent in the other state creates a permanent establishment of the foreign enterprise, or whether assuming that the agent has a place of business in that state..., it is merely the place of business of the agent, which does not constitute a permanent establishment of the foreign enterprise*”. (COURINHA, 2015), p. 147, nota de rodapé n.º 261 (apud AVERY JONES e DAVID A. WARD).

Por fim, o n.º 7 deste art. 5º refere que o facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma outra que exerça atividade noutro Estado contratante não é suficiente para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

Face ao exposto podemos concluir o seguinte:

A doutrina apresentou duas teorias para delimitar o conceito de estabelecimento estável: (1) a teoria da realização e (2) a teoria da presença económica significativa. Tendo-se adotado esta última, ainda que sem desconsiderar totalmente a primeira. A teoria da presença económica significativa contrapõe-se à primeira, afirmando que as instalações sem carácter produtivo, isto é, as instalações que não obtenham ou não realizem diretamente lucros, podem ser consideradas estabelecimentos estáveis¹⁵⁸.

Para estarmos perante um estabelecimento estável têm de se verificar dois elementos cumulativos^{159 160}:

Em primeiro lugar, é necessária a existência de um **elemento estático (1)**, que se refere à organização através da qual é exercida uma atividade. Tem de se verificar um controlo efetivo do espaço por parte da empresa, manifestado em elementos de disposição, de controlo e de efetiva ligação à atividade desempenhada pela empresa.

A instalação fixa pode abranger estabelecimentos reais ou materiais como um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira, um estaleiro de construção desde que com a duração legalmente definida ou, ainda, estabelecimentos pessoais, como é o caso do agente independente.

¹⁵⁸ (PIRES, 2011), p. 235, nota de rodapé nº 439; (SILVA, et al., 2017), p. 232.

¹⁵⁹ (NABAIS, 2016), pp. 253 a 255; (TEIXEIRA, et al., 2014), p. 3295 e 3296, nota de rodapé nº 10.

¹⁶⁰ No Brasil exigem-se quatro requisitos: (1) a existência de um local para imputação de relações jurídicas; (2) a estabilidade da instalação; (3) a conexão desta instalação com as atividades da empresa e (4) a capacidade de auferir rendimentos para a empresa. (CEZAROTI, 2005), p. 127.

Em segundo lugar, tem de se verificar um **elemento dinâmico (2)**, que se prende com o exercício contínuo de determinada atividade. A atividade desenvolvida não pode ser meramente preparatória, instrumental ou auxiliar.

O conceito de estabelecimento estável plasmado no art. 5º do CIRC é mais amplo do que o previsto pela OCDE¹⁶¹.

Em primeiro lugar, em relação à duração das atividades previstas nos n.ºs 3 e 4 do art. 5º do CIRC, exige-se, para estarmos perante um estabelecimento estável, que aquelas sejam exercidas por período superior a seis meses, já a CMOCDE exige que sejam exercidas por duração superior a doze meses.

Em segundo lugar, o n.º 7 do art. 5º do CIRC estabelece que não se considera que uma empresa tenha um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua atividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma. O n.º 6 do art. 5º da CMOCDE exige apenas que a pessoa atue no âmbito normal da sua atividade.

Ao estabelecimento estável só podem ser imputados, para efeitos de tributação, os lucros nele obtidos, tal como mostra o art. 7º da CMOCDE: *“Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”* e a alínea c) do n.º 1 do art. 3º do CIRC *“o IRC incide sobre: o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português, de entidades referidas na alínea c) do n.º1 do art. 2º¹⁶²”*.

¹⁶¹ Pode parecer que os Estados, especialmente menos desenvolvidos, têm interesse em ter uma definição legal (unilateral) de estabelecimento estável mais ampla, de forma a abranger mais casos. Contudo, sendo exigidos menos “traços exteriores” para o preenchimento da noção de estabelecimento estável, então a sua revelação seria mais escassa. (MORAIS, 2007), pp. 24 e 25.

¹⁶² Art. 2º/1 do CIRC: *São sujeitos passivos do IRC: (...) c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.*

5.3 Limitações do conceito de estabelecimento estável

Tal como se teve oportunidade de verificar *supra*, este um conceito está concebido para uma realidade tipicamente física. Sucede, contudo, que face ao crescente desenvolvimento das tecnologias como meio de comércio, permitindo que este decorra totalmente online, não é possível, muitas vezes, aplicar este conceito às empresas que se dedicam ao *e-commerce*, o que leva a situações de dupla não tributação e, conseqüentemente, à perda de controlo da capacidade de arrecadação, a qual, como também já foi referido, é uma manifestação de soberania fiscal.

Ora, vejamos:

Para sabermos se uma determinada empresa tem estabelecimento estável num determinado país tendemos a verificar se existe ou não uma presença física dessa empresa nesse país e se nele exerce toda ou parte da sua atividade económica.

Relativamente ao elemento estático:

Temos, segundo SKAAR, de efetuar o *place of business test* que consiste na verificação cumulativa de três testes: a empresa deve ter um “lugar de negócios” (1), o direito a usar esse lugar de negócios deve ser mantido com alguma permanência (2), lugar esse que deve ser geograficamente distinto dentro da jurisdição do tratado (3). Mas, para SKAAR é necessária uma conexão qualificada entre o lugar de negócios da empresa e o solo ou fundo marítimo dentro da jurisdição do tratado fiscal.¹⁶³

BAKER, já com um entendimento mais moderno, entende que o lugar de negócios pode existir mesmo que uma empresa não possua uma instalação para o desenvolvimento dos negócios da empresa, sendo o lugar de negócios meramente composto pela existência de um espaço à disposição para tal. Aliás, o próprio equipamento que constitui o lugar de

¹⁶³ (SCHMITT, 2008), pp. 53 a 55 (*apud* SKAAR, Arvid Aage, *Permanent establishment: erosion of tax treaty principle*, Boston, Editorial Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, pp. 123 a 125).

negócios não necessita de estar efetivamente ligado ao solo onde permanece o lugar de negócios, podendo ser amovível dentro desse espaço de negócio.¹⁶⁴

Independentemente da concepção doutrinal a adotar, é notório o seguinte:

No comércio eletrônico, desde logo, temos dificuldade em determinar o elemento instalação, uma vez que este pressupõe uma presença física, o que neste, em regra, não existe.

Além disso, o comércio eletrônico pode ocorrer em várias jurisdições ao mesmo tempo e, portanto, não se vê como se possa dizer que no comércio eletrônico há concentração das atividades numa jurisdição (elemento geográfico) e que essa concentração ocorre por um período de tempo determinado (elemento temporal).

Relativamente ao elemento dinâmico:

O comércio eletrônico é uma atividade tipicamente fragmentada, pois as tarefas encontram-se divididas por vários espaços jurisdicionais, pelo que qualquer conexão com essas jurisdições acaba facilmente por se enquadrar numa atividade preparatória ou auxiliar e, portanto, ficar fora do conceito de estabelecimento estável.

Por último, mesmo em relação ao estabelecimento estável agência encontramos dificuldades de adaptação ao comércio eletrônico. É que o agente, segundo o art. 5º/5 da CMOCDE tem de ser uma pessoa¹⁶⁵ e o negócio jurídico que origina o rendimento tributável é desenvolvido através de softwares e hardwares, que não *atuam* num único Estado, mas sim por todo o mundo em simultâneo¹⁶⁶.

¹⁶⁴ (SCHMITT, 2008), pp. 53 a 55 (*apud* BAKER, Philip., *Double taxation conventions*, Scientia Iurística, t. XLIX, 2000, ns. 283/285, p. 156).

¹⁶⁵ “Pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas” – art. 3º/1/a) da CMODE.

¹⁶⁶ Assim, segundo RITA CALÇADA PIRES ainda que pudéssemos recusar uma interpretação literal e efetuássemos uma adaptação interpretativa não conseguiríamos alargar o escopo do conceito de agente. (PIRES, 2018), p. 318.

Como supra exposto, o comércio eletrónico não se enquadra no conceito tradicional de estabelecimento estável, o qual está construído para uma realidade empresarial física e com presença real num Estado.

Segundo a OCDE é possível que uma empresa tenha uma presença económica significativa num Estado, sem que nele tenha uma instalação fixa de negócios ou um agente dependente e, portanto, há dúvidas sobre o conceito de estabelecimento estável se mantém eficaz no comércio eletrónico¹⁶⁷.

Somos da opinião que é necessário adaptar este conceito a esta nova realidade, aos seus problemas e especificidades, caso contrário o rendimento por aquele gerado tenderá a não ser tributado.

5.4 Manutenção dos princípios de tributação

Parece-nos que são de manter os atuais princípios de tributação baseados na residência e na fonte.

Desde logo, é este o entendimento da UE: *“Os conceitos territoriais subjacentes aos sistemas de impostos directos (“residência” e “fonte” dos rendimentos) devem também ser examinados à luz da evolução comercial e tecnológica”*.¹⁶⁸

É, também, este o entendimento da OCDE: *“The Group supports approaches to taxation based on principles relating to the source and destination of products, be they tangible or intangible, and of residency of companies”*.¹⁶⁹

¹⁶⁷ “As nowadays it is possible to be heavily involved in the economic life of another country without having a fixed place of business or a dependent agent therein, concerns are raised regarding whether the existing definition of PE remains consistent with the underlying principles on which it was based”. (OCDE, 2015), p. 101.

¹⁶⁸ (Comissão, 1997), p. 27.

¹⁶⁹ (OCDE, 1997), p. 17.

As posições maioritárias na doutrina dividem-se entre aqueles que defendem a manutenção das atuais regras de tributação e aqueles que insistem na busca de regras de tributação específicas para o comércio eletrónico.

Os defensores da primeira opção, na linha da OCDE, baseiam-se na estabilidade de um sistema fiscal que até agora tem operado com base nestas regras, sendo apenas necessária a adaptação do mesmo às especificidades do *e-commerce*. Argumentam, também, que o comércio eletrónico está, ainda, em desenvolvimento e qualquer alteração, neste momento, será precoce. Defendem que o poder público deve interferir o mínimo possível numa realidade que está em pleno desenvolvimento, quer seja por forma a favorecê-la, quer seja de forma a desfavorecê-la em relação ao comércio tradicional. Por fim, argumentam que o comércio eletrónico não apresenta nada de novo para o sistema fiscal, sendo, pelo contrário, uma mera evolução das práticas económicas. Os defensores desta posição procuram apresentar uma solução ao analisar redes de ligação entre o comércio eletrónico e o comércio tradicional¹⁷⁰. É o caso de CASALTA NABAIS¹⁷¹, GLÓRIA TEIXEIRA¹⁷² E GUSTAVO LOPES COURINHA¹⁷³, que sugerem que a tributação do rendimento no comércio eletrónico se sustente nos elementos de conexão existentes – da residência e da fonte – adaptando-os a esta nova realidade e que só em último recurso, se nada funcionar, se deve optar por criar novos elementos.

Os defensores da segunda opção, como RITA CALÇADA PIRES, defendem que o comércio eletrónico é uma realidade em crescimento, mas que já suscita problemas tão intensos que tornam as regras tradicionais de determinação da residência e da fonte obsoletas, incapazes de realizar a sua função de distribuição da competência territorial

¹⁷⁰ (PIRES, 2018), pp. 326 a 328.

¹⁷¹ Segundo CASALTA NABAIS, a tributação do rendimento no comércio eletrónico põe à prova os conceitos tradicionais de residência e de estabelecimento estável. Contudo, “*os rendimentos gerados através do comércio eletrónico não-de ser tributados com o recurso aos elementos de conexão tidos por legítimos iure gentium em sede de tributação do rendimento, isto é, a residência e a fonte, sendo certo que estes elementos têm de ser devidamente adaptados à específica realidade do comércio eletrónico*”, nomeadamente através da sua reconceptualização, como sucede com a proposta de estabelecimento estável virtual. (NABAIS, 2015), pp. 130 e 131.

¹⁷² GLÓRIA TEIXEIRA defende a adaptação dos conceitos e regras tributários a esta nova realidade e a necessidade de ajustar o conceito de estabelecimento estável, que tal como está configurado exige a presença física em determinado território, eliminando tal exigência e atribuindo uma maior relevância ao substrato económico da atividade empresarial. (TEIXEIRA, 2015), pp. 196 a 199.

¹⁷³ GUSTAVO LOPES COURINHA refere que a melhor garantia para o cumprimento dos princípios da neutralidade, da justa alocação dos factos tributários e da eficiência, simplicidade e viabilidade “*passa pela manutenção das regras atualmente existentes em sede de tributação internacional; só subsidiariamente, e por total falha de adaptação de tais regras será legítima a alteração da própria estrutura do sistema*”.

tributária, o que a longo prazo se poderá tornar no caos absoluto em virtude do aumento de situações de dupla tributação ou de dupla não tributação. Além disso, argumentam que a realidade social e económica se modificou e que, por isso, se impõe ao direito uma adequação a essa nova realidade, cujo consenso internacional se alcançará.

Nós optamos pela manutenção dos critérios de tributação atuais, desde que adaptados a esta nova e complexa realidade.

Creemos que a solução mais lógica será adaptar o conceito de estabelecimento estável de forma a que este deixe de abranger estabelecimentos tipicamente físicos, passando a abranger, também, esta nova versão de estabelecimentos estáveis digitais¹⁷⁴. Qualquer solução que não passe pelo estabelecimento estável será contrária ao princípio da justa alocação dos factos tributários, o qual impõe que as soluções de tributação considerem sempre, quer o critério da fonte dos rendimentos, quer o critério da residência, com vista a distribuição à escala global de rendimentos.

¹⁷⁴ Foi, também, esta a solução apresentada pela OCDE que introduziu um comentário ao artigo 5º da CMOCD de forma a abranger o comércio eletrónico no âmbito do conceito de estabelecimento estável tipicamente construído para realidades físicas.

6 ESTABELECIMENTO ESTÁVEL DIGITAL

6.1 Instalações fixas

6.1.1 Servidor *web* (*hardware*)

O servidor *web* é um computador que aloja web sites para que estes fiquem visíveis na internet. Normalmente está localizado numa infraestrutura física chamada *data centers*: um espaço criado para concentrar servidores, equipamentos de processamento e armazenamento de dados, entre outros¹⁷⁵. Assim, o servidor web é o ponto de ligação entre a realidade digital e a realidade virtual.

Relativamente ao elemento estático, o servidor *web* é, sem dúvida, uma instalação física. Mas está à disposição da empresa? A empresa pode ser proprietária/locatária de um servidor *web* ou pode meramente usar um espaço do servidor *web* através de um contrato de *hosting* com o Fornecedor de Serviços de Internet¹⁷⁶.

Ora, se a empresa for proprietária ou locatária da totalidade do servidor *web* não se levantam quaisquer questões sobre o controlo efetivo do espaço pela mesma, sendo que uma vez verificados os restantes requisitos, podemos considerar que estamos perante um estabelecimento estável¹⁷⁷.

Já no caso de existir um contrato de *hosting*: o FSI vincula-se a admitir que aquela empresa utilize parte da memória do seu servidor com o seu site e, através deste desenvolva a sua atividade. Ora, a OCDE entende que neste caso o servidor não está à disposição da empresa e que, portanto, não se preenche o primeiro requisito, pelo que não podemos considerar o servidor *web* como estabelecimento estável¹⁷⁸.

¹⁷⁵ (PEREIRA, 2015), p. 16.

¹⁷⁶ *Internet Service Provider* (ISP).

¹⁷⁷ ... “If the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met”. (OCDE, 2000), p. 5. Assim, é entendimento da OCDE que é necessário que a empresa seja proprietária ou locadora do servidor e que o opere, não sendo suficiente a existência de um contrato de armazenagem com o FSI.

¹⁷⁸ “Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the web site, these contracts typically do not result in

Nós discordamos: o contrato de *hosting* permite que a empresa goze daquele espaço na memória de um servidor e é através deste que o site é transmitido via *web* ao mundo. De facto, o servidor não está na sua totalidade à disposição da empresa, contudo, em virtude de um contrato, existe um espaço da memória do mesmo ao dispor daquela, para que através dele transmita o seu web site e, assim, desenvolva a sua atividade. Entendemos que este espaço está realmente à disposição da empresa e que, portanto, preenchendo-se os restantes pressupostos estaremos perante um estabelecimento estável.

Quanto ao aspecto material/espacial, entendemos que a natureza fixa não deve ser interpretada de modo rigoroso pois, como analisámos supra, não se exige uma ligação efetiva ao solo, bastando a permanência numa área delimitada. Aliás, atendendo à atividade em questão, será bastante a permanência dentro do território de determinado Estado para que seja aceite como uma instalação fixa.

Além disso, é aqui relevante analisar o aspecto temporal: a lei apenas exige que a atividade não tenha fins meramente temporários, podendo, assim, permanecer por períodos curtos atendendo à natureza da atividade, o que se verifica no caso concreto. Quanto a este aspecto a OCDE refere que o servidor precisa de estar localizado num determinado local por um período suficiente para se considerar fixo, acabando, contudo, por não concretizar¹⁷⁹.

Quanto ao elemento dinâmico, exige-se que através do servidor seja exercida a atividade económica da empresa.

Note-se que não é necessária a presença de pessoal da empresa a operar o servidor para se considerar que a empresa exerce a atividade económica através de determinado servidor *web*¹⁸⁰.

the server and its location being at the disposal of the enterprise, even if the enterprise has been able to determine that its web site should be hosted on a particular server at a particular location". (OCDE, 2000), p. 5.

¹⁷⁹ "Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed. In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed". (OCDE, 2000), p. 5.

¹⁸⁰ "Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location. This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources". (OCDE, 2000), p. 6.

As maiores questões colocam-se relativamente à necessidade de que a atividade desenvolvida através desse servidor não seja de carácter meramente preparatório ou auxiliar, como: a armazenagem de bens digitais, o fornecimento de links entre consumidores e empresa; a publicidade aos produtos da empresa; o fornecimento de informação, entre outros¹⁸¹.

Ora, o preenchimento deste elemento terá de ser analisado caso a caso, atendendo à natureza das atividades desenvolvidas no caso concreto.

Contudo, parece-nos que, no caso do comércio eletrónico direto, em que a proposta negocial, a celebração do contrato e o cumprimento dos deveres contratuais se desenvolvem através do servidor, de forma que o negócio jurídico nasce e conclui-se através do servidor, este não pode ser considerado como meramente preparatório ou auxiliar. O mesmo já não se diz quanto ao comércio eletrónico indireto, caso em que o negócio surge e, geralmente, celebra-se através do servidor, mas em que o contrato é cumprido fora deste.¹⁸²

Ora, aqui chegados, concluímos que esta solução cumpre, em regra, os pressupostos previstos no art. 5º da CMOCDE para a existência de estabelecimento estável.

Contudo, parece-nos que esta solução falharia do ponto de vista da justa alocação do facto tributário pois o maior fluxo de negócios da empresa pode não se localizar no mesmo local em que se encontra o servidor. Se tal acontecesse estaríamos a atribuir competência a um Estado para tributar um rendimento que tinha sido gerado noutra Estado.

Vejamos a seguinte situação:

Uma empresa de softwares com sede estatutária em Portugal possui um web site, alojado num servidor em Espanha, através do qual efetua uma venda a um cliente residente em Espanha. Neste caso, parece claro que não se levantam problemas ao entendimento do servidor como estabelecimento estável e a que Espanha seja competente para tributar o rendimento obtido por essa empresa.

¹⁸¹ (COURINHA, 2015), pp. 137 a 140.

¹⁸² “If, however, the typical functions related to a sale are performed at that location (for example, the conclusion of the contract with the customer, the processing of the payment and the delivery of the products are performed automatically through the equipment located there), these activities cannot be considered to be merely preparatory or auxiliary”. (OCDE, 2000), p. 6.

Mas será esta solução correta do ponto de vista do princípio da justa alocação dos factos tributários se pensarmos que através desse mesmo servidor não se efetuam apenas negócios com residentes em Espanha, mas com residentes de centenas de países? Seria justo atribuir a Espanha a competência para tributar o rendimento de todos esses negócios? Ou seja, apesar da localização do servidor o maior fluxo de negócios da empresa pode não ocorrer nesse local.

Esta solução falharia, também, pela facilidade de evasão fiscal, já que uma empresa facilmente colocaria o seu site alojado num servidor localizado num Estado com tributação privilegiada ou nula.

O Reino Unido deixou claro, nos comentários ao artigo 5º, que não ia considerar os servidores web como estabelecimentos estáveis¹⁸³.

Pelo *supra* exposto, é de **rejeitar esta proposta**.

6.1.2 Web Site (software)

É através do *web site* que a empresa expõe os seus produtos, os quais os clientes podem seleccionar, comprar e exportá-los, instantaneamente, para os seus computadores e deles usufruírem.

Ora, sem dúvida que o *web site* se trata de uma unidade económica da empresa e, portanto, suscetível de ser analisado como estabelecimento estável. Contudo, apesar de o *web site* estar à disposição da empresa e de através deste se desenvolver o negócio jurídico que dá origem ao rendimento tributável, desde logo percebemos que o site não tem qualquer existência física/material.

E não se trata de sermos demasiado sécticos, a realidade é que o site não tem qualquer localização que constitua um local de negócios e, ainda se entendermos que esse local corresponde ao local onde está o equipamento e a maquinaria que lhe serve de base, sempre estaremos a falar do servidor e não do *web site*.

¹⁸³ (OCDE, 2000), p. 4.

Seria possível, ainda que rebuscado, obrigar a que todos os nomes de domínio de *web sites* fossem indicativos do país em que o *web site* correspondente está registado, (.pt; .uk; .fr) mas, mais uma vez, tal pode não corresponder ao centro de negócios da empresa, correspondendo tão só a um local com reduzida ou nula carga tributária.

A OCDE rejeitou esta possibilidade *ad initio*: “for instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment as far as the software and data constituting that web site is concerned”¹⁸⁴.

Assim, a **proposta** de considerar o *web site* como estabelecimento estável **não pode ser aceite** porque, desde logo, não preenche o requisito do elemento estático pela inexistência de qualquer instalação fixa.^{185 186}

6.1.3 Computador do consumidor

Esta proposta pretende considerar o computador do consumidor como instalação fixa suscetível de preencher o conceito de estabelecimento estável.

No que diz respeito ao elemento estático, não existe qualquer instalação fixa à disposição do vendedor, pois o computador do consumidor está dependente da disponibilidade única do mesmo. A empresa digital não tem qualquer controlo sobre o esse computador.

Nesta proposta, também, falha o elemento dinâmico em virtude do carácter não produtivo do computador do consumidor, tratando-se de um mero instrumento de comunicação.

Assim, é de **rejeitar esta proposta**.

¹⁸⁴ (OCDE, 2000), p. 5.

¹⁸⁵ A conclusão é unanime na doutrina.

¹⁸⁶ (COURINHA, 2015), pp. 143 e 144.

6.1.4 Infraestruturas de telecomunicações¹⁸⁷

A presente proposta sugere que as infraestruturas de telecomunicações são suscetíveis de se enquadrar no conceito de estabelecimento estável.

No entanto, pelas razões apontadas no ponto anterior, é de **rejeitar esta proposta**, salvo quando constitua a atividade económica da empresa. Não podem as infraestruturas de telecomunicações serem consideradas estabelecimento estável já que são um mero instrumento de transporte da informação, não se verificando o cumprimento quer do elemento estático, quer do elemento dinâmico.

6.1.5 *Cloud computing*

Segundo GLÓRIA TEIXEIRA, “o conceito de *cloud computing* refere-se à utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados por meio da Internet, seguindo o princípio da computação em rede. O armazenamento de dados é feito em serviços a que se poderá aceder de qualquer parte do mundo, a qualquer hora, não havendo necessidade de instalação de programas ou de armazenamento de dados. O acesso a programas, serviços e arquivos é remoto, através da Internet - daí a alusão à nuvem”¹⁸⁸.

O desenvolvimento das tecnologias veio permitir toda uma nova forma de armazenamento de bens. É possível, no comércio eletrónico direto, que a empresa digital não necessite de qualquer armazém de bens, bastando, para tal, usar aquilo que comumente designamos de *nuvem*. São exemplos de *cloud computing* a *Dropbox*, a *OneDrive*, a *Drive*, a *iCloud*, entre outras.

Inclusivamente, no comércio eletrónico direto, o consumidor pode aceder a essa nuvem para obter o bem que adquiriu, já que é possível aceder a informações, ficheiros e

¹⁸⁷ (COURINHA, 2015), p. 144 e 145.

¹⁸⁸ (TEIXEIRA, et al., 2014), p. 3293. GLÓRIA TEIXEIRA e ABÍLIO RODRIGUES abordaram a questão do *cloud computing* especificamente do ponto de vista da tributação do consumo. Aqui fazemos uma abordagem distinta tendo em vista a tributação do rendimento.

programas disponíveis da nuvem a partir de qualquer dispositivo eletrónico com acesso à internet e em qualquer parte do mundo.

Ora, tal como sucede no comércio tradicional, quando o *cloud computing* funcione como forma de armazém de bens, este não será mais do que uma atividade preparatória ou auxiliar, salvo quando constitua a atividade principal da empresa. Desta forma, não se verifica o elemento dinâmico.

Além disso, a nuvem que funcione como armazém pertence, em regra, a uma empresa distinta daquela que desenvolve a atividade económica, não estando o mesmo à disposição desta. Assim, nesta proposta falha, também, o elemento estático.

E, ainda que a atividade económica da empresa seja o *cloud computing*, a instalação fixa a partir do qual se desenvolve essa atividade é um servidor, pelo que voltamos à problemática da possibilidade de o servidor constituir um estabelecimento e não, a nuvem em si mesma.

Assim, é, também, de **rejeitar esta proposta**, não se preenchendo quer o elemento estático, quer o elemento dinâmico da noção de estabelecimento estável.

6.2 Agente

6.2.1 Fornecedor de Serviços de Internet

Segundo a OCDE, o Fornecedor de Serviços de Internet é a única possibilidade de preenchimento do conceito de estabelecimento estável agência, opinião com a qual concordamos. É que, como refere RITA CALÇADA PIRES: *este é o elemento pessoal central existente na ligação entre a realidade virtual da empresa que exerce a sua atividade através do comércio eletrónico e a realidade física, uma vez ser esse agente tecnológico aquele que permite, garante e apoia a empresa no acesso ao universo digital*¹⁸⁹.

No entanto, apesar de o FSI ser uma pessoa no sentido dado pela alínea a) do n.º 1 do art. 3º da CMOCDE¹⁹⁰, não pode constituir estabelecimento estável agência por se tratar

¹⁸⁹ (PIRES, 2018), pp. 339 e 340.

¹⁹⁰ Art. 3º/1/a) da CMODE: “O termo “pessoa” compreende uma pessoa singular, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas”.

de uma entidade externa e autónoma que simplesmente permite a proliferação do negócio jurídico da empresa por todo o mundo digital, nomeadamente, como já referido, através do uso de parte da memória de um servidor. O FSI presta, em regra, os mesmos serviços a várias empresas, atuando, assim, no âmbito normal da sua atividade, pelo que sempre seria considerado autónomo em relação à empresa e qualificado como agente independente.

Mas, ainda que assim não entendêssemos:

O FSI é apenas coadjuvante no comércio eletrónico, não faz parte do negócio jurídico que origina o rendimento tributável, nem nele intervém, pelo que se trata de uma atividade meramente auxiliar/preparatória.

Este é, também, o entendimento da OCDE *ad initio*: “... *the ISPs will not constitute an agent of the enterprises to which the web sites belong because they will not have authority to conclude contracts in the name of these enterprises and will not regularly conclude such contracts or because they will constitute independent agents acting in the ordinary course of their business, as evidenced by the fact that they host the web sites of many different enterprises. It is also clear that since the web site through which an enterprise carries on its business is not itself a “person” as defined in Article 3, paragraph 5 cannot apply to deem a permanent establishment to exist by virtue of the web site being an agent of the enterprise for purposes of that paragraph.”¹⁹¹*

É de rejeitar esta proposta.

6.2.2 Web site

Houve doutrina a debruçar-se sobre a possibilidade de o *web site*, por albergar sempre uma prévia intervenção humana, constituir um agente dependente, sendo a sua localização suscetível de constituir, então, um estabelecimento estável agência¹⁹².

¹⁹¹ (OCDE, 2000), p. 7.

¹⁹² Nomeadamente GUSTAVO COURINHA – (COURINHA, 2015), pp. 150 a 152 e RITA CALÇADA PIRES – (PIRES, 2018), p. 340.

De facto, é o *web site* que permite a conclusão do negócio jurídico que dá origem ao rendimento tributável. Muitas vezes o próprio *web site* que elabora a proposta negocial, dispõe de várias modalidades de pagamento e aceita as condições selecionadas pelos clientes. E, portanto, de facto, a empresa fica vinculada através do *web site*, assumindo este uma posição importante no surgimento do rendimento empresarial.

Contudo, como se referiu no ponto anterior, o agente tem de ser uma pessoa física no sentido da alínea a) do n.º 1 do art. 3º da CMOCDE, não se enquadrando o *software* neste termo. E a intervenção humana prévia que existe limita-se a programar o software de forma a que exista correspondência entre as condições do agente e as condições do cliente, de forma a que o negócio jurídico seja celebrado¹⁹³.

Além disso, o *web site* não tem representação física, este está no espaço digital, podendo ser acedido livremente em qualquer parte do mundo. A única conexão existente com o espaço físico é o servidor onde o *web site* está alojado, valendo aqui tudo o que foi exposto no ponto relativo ao entendimento do *web site* como instalação fixa.

Não se pode aceitar esta proposta.

6.3 Exclusão do elemento estático¹⁹⁴

Esta proposta pretende a manutenção da figura do estabelecimento estável no âmbito do comércio eletrónico através da exclusão do elemento estático, de forma a manter indemne o *modus operandi* tradicional¹⁹⁵.

Ora, tendo em conta que o comércio eletrónico é uma realidade virtual, não existindo qualquer lugar fixo de negócios, podendo até aceitar-se não existir qualquer instalação à disposição da empresa, terá de se adaptar o conceito de estabelecimento estável, de forma a que este deixe de o exigir.

¹⁹³ Sobre o *web site (software)*: “cannot accept orders. It can only acknowledge that an order meets the conditions loaded into the machine by the supplier for an order to be accepted”. (COURINHA, 2015), p. 151, nota de rodapé 273 (*apud* PIERRE-YVES BOURTOURAUULT).

¹⁹⁴ (PIRES, 2018), pp. 342 e 343 (*apud* Luc Hinnekens, *Looking for an appropriate jurisdictional framework for source-state taxation of international electronic commerce in the twenty-first century*).

¹⁹⁵ (PIRES, 2018), p. 342.

Deixando o conceito de estabelecimento estável de exigir o elemento estático e necessário encontrar um novo elemento que demonstre a ligação da atividade da empresa a um determinado território.

Sempre se exigirá que a atividade económica principal da empresa seja exercida num determinado Estado de forma contínua e sistemática e que não seja meramente auxiliar ou preparatória.

Os defensores desta proposta entendem que a implementação desta proposta pode ser feita mediante três opções: (1) aditamento ao art. 5º da CMOCDE; (2) realização de uma interpretação ambulatoria do art. 5º da OCDE; (3) criação de um artigo específico relativo ao estabelecimento estável digital. Ora, a interpretação dos artigos relativos aos elementos essenciais dos impostos, nomeadamente à incidência tributária é bastante delicada, como vimos, pelo que esta opção é de desconsiderar. Parece-nos que a primeira opção seria a mais adequada do ponto de vista de sistematização.

Esta é uma solução interessante e o seu desenvolvimento pode ser proveitoso para a tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrónico.

6.4 *Base Erosion Approach*¹⁹⁶

A presente proposta pretende alcançar um compromisso entre o Estado da Fonte e o Estado de Residência de forma a evitar medidas unilaterais contra a dupla tributação e a dupla não tributação.

Nos casos do comércio eletrónico em que não se conseguir aplicar o conceito tradicional de estabelecimento estável por ser necessária a presença física de uma determinada empresa num dado território, opta-se por reter na fonte os pagamento feitos do Estado da fonte para o Estado de residência quando provoquem erosão na base tributável do primeiro Estado. Assim, existe erosão da base tributável sempre que quem procede ao pagamento no Estado da fonte tem possibilidade de deduzir o pagamento efetuado a essa empresa.

¹⁹⁶ (PIRES, 2018), pp. 343 a 345 (*apud* Richard Doernberg, *Electronic commerce and internacional tax sharing*; *Electronic commerce: changing tax treaty principles bit by bit*).

Exige-se, ainda, que seja possível obter, no Estado da residência, o crédito do imposto pago no Estado da fonte, de forma a que o contribuinte não obtenha uma tributação mais onerosa, o que violaria o princípio da neutralidade entre o comércio tradicional e o comércio eletrónico e, portanto, seria dissuasor ao desenvolvimento deste último. Deve, também, ser possível ao contribuinte declarar os lucros obtidos no Estado da fonte, à semelhança do que acontece no caso do estabelecimento estável, de forma a corrigir as retenções efetuadas.

Segundo RICHARD DOERNBERG a taxa da retenção na fonte deve ser reduzida, de forma a não criar limitações ao desenvolvimento do comércio eletrónico, apontando para valores entre os 3% e os 10%, os quais devem ser alvo de negociação a nível internacional.

Esta solução, apesar de interessante e inovadora, peca por deixar o contribuinte desprevenido dependente de um facto que não domina (a erosão da base tributária). Não obstante, acreditamos que é uma proposta a desenvolver.

6.5 *Refundable with-holding approach*¹⁹⁷

A presente proposta de retenção na fonte recuperável conjuga as duas propostas anteriores. Consiste na identificação de uma presença económica significativa a partir de um determinado volume de total de vendas no país da fonte. Neste caso, é necessário estabelecer um limite a partir do qual é considerado que uma empresa tem uma presença económica significativa no país da fonte, adotando assim um critério quantitativo, em vez de qualitativo, já que no comércio eletrónico não existe qualquer presença física suscetível de preencher o elemento estático do conceito de estabelecimento estável.

O valor do limite do volume de vendas a partir do qual se considera existir uma presença económica significativa deverá ser elevado para evitar abranger atividades comerciais esporádicas/ocasionais.

Assim, quando a empresa não atinja o limite do volume de vendas estabelecido, não deve ser tributada e, portanto, pode reaver os montantes retidos. Pelo contrário, quando a

¹⁹⁷ (PIRES, 2018), pp. 345 e 346 (*apud* Dale Pinto, E-commerce and source-based income taxation).

empresa atinja o limite estabelecido está sujeita a tributação na fonte, não sendo os montantes retidos, em regra, devolvidos.

A taxa de tributação deverá ser reduzida pelas razões *supra* expostas.

Esta solução é, até então, a mais justa do ponto de vista do princípio da justa alocação dos factos tributários. Contudo, poderá ser complexa, já que o contribuinte terá tantas relações tributárias quantos os Estados onde se encontrarem os clientes.

6.6 Teoria da cadeia de valor¹⁹⁸

RITA CALÇADA PIRES defende que a resposta à questão da competência territorial para tributar está nos elementos que compõem a cadeia de valor¹⁹⁹, uma vez que o rendimento (facto tributário) surge como resultado/consequência da aceitação dessa pelo mercado.

A cadeia de valor é comum, tanto no comércio tradicional, como no comércio digital, a diferença está na importância e no impacto que assumem os elementos que a compõem num e noutro caso.

Assim, nesta teoria são evidenciados cinco elementos fundamentais à existência e caracterização da cadeia de valor virtual: a interatividade, o consumidor, a informação, os intermediários tecnológicos e os intermediários financeiros.

Quanto à interatividade: é através desta que funciona o comércio eletrónico. O espaço virtual é caracterizado por uma relação dinâmica entre os seus utilizadores e que é diferente das ações *per se* típicas do comércio tradicional.

Relativamente ao consumidor digital: este faz parte da cadeia de valor devido à sua postura ativa na mesma²⁰⁰. É que além de evitar os custos das infraestruturas físicas, “o

¹⁹⁸ Esta proposta foi avançada por RITA CALÇADA PIRES. (PIRES, 2018), pp. 346 a 353.

¹⁹⁹ A cadeia de valor é a representação da sucessão de atos praticados por uma empresa para o exercício de seu objeto social, pelo que, como tal, deve ser analisada no caso concreto.

²⁰⁰ “*These concerns are exacerbated in some instances by the fact that in certain business models, customers are more frequently entering into ongoing relationships with providers of services that extend beyond the point of sale. This ongoing interaction with customers generates network effects that can increase the value of a particular business to other potential customers. For example, in the case of a retail business operated via a website that provides a platform for customers to review and tag products, the interactions of those customers with the website can increase the value of the website to other customers, by enabling them to*

consumidor é parte integrante da criação do produto e da satisfação da sua própria necessidade de consumo, fazendo parte da rede de competências da empresa, em paralelo com os fornecedores, parceiros económicos e investidores”. É que neste caso não é o vendedor que procura o consumidor, mas o contrário, sendo este a escolher as vias de acesso ao vendedor e às informações de determinados bens e serviços. Assim, ao passo que no comércio tradicional a criação de valor surge quando o consumidor obtém um determinado produto ou serviço, no caso do comércio digital cria-se valor quando se concede ao consumidor a possibilidade de adquirir ou obter aquele bem ou serviço.

Além do consumidor, nesta teoria, também os intermediários têm extrema importância para a criação de valor. Esta teoria refere que no comércio eletrónico há uma reintermediação, ou seja, o surgimento de novos e diferentes intermediários, sendo eles: o intermediário tecnológico e o intermediário financeiro.

O intermediário tecnológico assegura o bom funcionamento do espaço virtual, permitindo a sua utilização pela empresa e pelo consumidor e, conseqüentemente, assegurando o bom funcionamento da cadeia de valor. Sem o intermediário tecnológico a qualidade do comércio eletrónico estaria abalada, nomeadamente no que diz respeito à sua segurança e rapidez.

Já o intermediário financeiro é o principal elemento responsável pela segurança no comércio eletrónico. É o intermediário financeiro que assegura a pagamento, a veracidade e o sigilo dos dados financeiros e é este que conclui o negócio que gera rendimento tributável.

Por fim, o último elemento da cadeia de valor realçado por RITA CALÇADA PIRES é o elemento informação. A relevância da informação da cadeia de valor do comércio eletrónico é enorme. A informação cria valor, por si só, contudo, é maior a tónica quando interligada com o consumidor, o qual a utiliza e dela beneficia.

Assim, esta teoria conclui que a competência para tributar deve estar nas jurisdições: do consumidor, do intermediário tecnológico ou do intermediário financeiro, uma vez que são estes os fatores determinantes para o surgimento do facto tributário – o rendimento.

make more informed choices about products and to find products more relevant to their interests”. (OCDE, 2015), p. 101.

Entendemos que esta teoria, por si só, não resolve o problema da tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrônico, contudo, pode ser útil se agregada a outra, nomeadamente à proposta anterior.

7 PLANO DE AÇÃO BEPS (*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*)

A OCDE desenvolveu, em Setembro de 2013, o plano de ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), promovido pelo G20^{201 202}, que: (1) *identifica ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros*; (2) *estabelece prazos para a implementação de ações*; (3) *identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as soluções*²⁰³.

O objetivo desta política é permitir a tributação na origem ou na residência em casos que não seriam tributados ou em que seriam tributados a uma taxa muito reduzida. O seu objetivo não é alterar os “padrões internacionais de atribuição dos poderes de imposição tributária sobre os rendimentos”.

É necessário combater tanto a dupla tributação, como a dupla não tributação, por isso, o plano de ação exige a adoção de mecanismos anti-abusivos, no sentido da prevenção e do combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. O objetivo é complementar as convenções para evitar a dupla tributação com mecanismos/instrumentos para evitar/eliminar a dupla não tributação, mecanismos de combate ao planeamento fiscal agressivo e às práticas tributárias prejudiciais.

Assim, foram desenvolvidas 15 ações²⁰⁴ para a erosão da base tributária e transferência de lucros, que obedecem a três pilares chave: (1) introdução de coerência nas

²⁰¹ O G20 é um grupo constituído pelas maiores economias mundiais. É composto por África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos da América, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e Estados-Membros da União Europeia. Foi criado em 1999 e tem como objetivo a promoção da estabilidade financeira, do desenvolvimento económico e da cooperação internacional. (Economias)

²⁰² Além dos trabalhos da OCDE e do G20, a Comissão Europeia já mostrou o seu ponto de vista sobre o projeto BEPS. Também os países em desenvolvimento têm sido envolvidos. Organizações de tributação regionais como *African Tax Administration Forum*, *Centre de rencontre des administrations fiscales* e *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* juntaram-se a organizações internacionais como o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e as Nações Unidas para contribuírem no projeto. (OCDE, 2015), p. 3.

²⁰³ (OCDE, 2013), p.11.

²⁰⁴ Ação 1 – prende-se com os desafios fiscais na economia digital e, tratando-se do objeto do trabalho, será desenvolvida de seguida; ação 2 – tem como objetivo neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos, como a dupla não tributação, a dupla dedução e o diferimento dos impostos a longo prazo; ação 3 – prende-se com o reforço das normas relativas às SEC (Sociedades Estrangeiras Coligadas) e relaciona-se com os pagamentos dedutíveis; ação 4 – procura limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras; ação 5 – ambiciona combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância; ação 6 – tem como objetivo a prevenção da utilização abusiva das convenções multilaterais (*forum shopping*); ação 7 – busca prevenir que o estatuto de estabelecimento permanente seja artificialmente evitado; ações 8, 9 e 10 – desejam garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor; ação 11 – procura estabelecer metodologias para recolher e analisar os dados sobre os fenómenos económicos da erosão da base tributária e

regras internas que afetam as atividades transfronteiriças, (2) reforço dos requisitos substanciais das normas internacionais existentes e (3) maior transparência e certeza jurídica.

7.1 Ação 1 - *addressing the tax challenges of the digital economy*

Em setembro de 2013 foi criada a *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), pelo corpo subsidiário do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, com o objetivo de desenvolver um relatório sobre os problemas levantados pela economia digital e apresentar soluções.

Quais são, então, os aspetos que esta ação se propôs a analisar? (1) a capacidade de uma empresa ter presença significativa na economia de outro país sem nela estar sujeita a impostos em virtude da falta de vínculo territorial, à luz das atuais normas internacionais (2) *a criação de valor gerado pela criação de dados geolocalizados devido à utilização de produtos e serviços digitais*; (3) a qualificação dos rendimentos gerados através do comércio eletrónico (4) a aplicação das normas do país de origem e de meios que permitam garantir a cobrança efetiva de IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços online.

Portanto, urge saber *de que forma é que as empresas na economia digital acrescentam valor e geram os seus lucros e de que modo a economia digital se relaciona com os conceitos de origem e residência, ou com a caracterização dos rendimentos para fins tributários.*

Em 2015 foi publicado o relatório final do plano de ação 1, intitulado “*Addressing the tax challenges of the digital economy*”.

Segundo o referido relatório a economia digital tornou-se a economia em si, em virtude do desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC), o que tornou as tecnologias mais baratas, mais poderosas e mais padronizadas, apoiando os vários setores da economia e facilitando os negócios. O comércio eletrónico apresenta diversos

da transferência de lucros e as ações para remedia-los; ação 12 – tem o objetivo de os contribuintes passarem a revelar os seus esquemas de planeamento tributário agressivo; ação 13 – busca reexaminar a documentação de preços de transferência; ação 14 – tornar mais efetivos os instrumentos de resolução de conflitos; ação 15 – pretende o desenvolvimento de um instrumento multilateral que permita aos Estados implementar as medidas adotadas nos trabalhos para evitar a erosão da base tributária e a transferência de lucros ou para corrigir os CDT. (OCDE, 2013), pp. 14 a 25.

modelos de negócios: lojas de aplicações, publicidade online, *cloud computing*, *participative networked platforms*, serviços de pagamento online, entre outros²⁰⁵.

A OCDE reconhece que o desenvolvimento da economia digital é um desafio para a tributação internacional, sendo difícil determinar qual a jurisdição em que o valor/rendimento foi criado. Desafios esses que se manifestam, não só ao nível da identificação: as AT têm dificuldade em identificar os vendedores digitais e a sua jurisdição e em assegurar o cumprimento das regras internas, como ao nível do conhecimento da extensão da atividade; ao nível do acesso e verificação de informação; e desafios até ao próprio nível da identificação dos consumidores²⁰⁶.

A OCDE identificou, também, problemas quanto à qualificação dos rendimentos, nomeadamente como lucros, *royalties* ou serviços técnicos, o que pode implicar como vimos, diferente tratamento fiscal, designadamente pela aplicação de uma convenção diferente²⁰⁷.

Nos seus trabalhos, a OCDE guiou-se pelos princípios adotados na Conferência Inter-Ministerial de Ottawa sobre o comércio eletrónico em 1998²⁰⁸, sendo eles²⁰⁹: (1) o princípio da neutralidade, segundo o qual, relembramos, a tributação deve ser neutral e equitativa entre as formas de atividade de negócio, o que implica que os mesmos princípios de tributação se apliquem a todas as formas de negócios, sem discriminar com base nas suas características e especificidades; (2) o princípio da eficiência, segundo o qual os custos de *compliance* para as empresas e os custos administrativos para os governos, relativos à cobrança de impostos, devem ser reduzidos o máximo possível; (3) o princípio da certeza e da simplicidade, segundo o qual as regras fiscais devem ser claras e simples para que os contribuintes percebam o seu alcance²¹⁰; (4) o princípio da eficácia e justiça, segundo o qual a tributação deve produzir a receita devida, evitando que, uma vez preenchido o facto tributário haja dupla tributação ou dupla não tributação, de forma a que os contribuintes entendam o imposto como justo e eficaz e (5) o princípio da flexibilidade, segundo o qual o

²⁰⁵ (OCDE, 2015), p. 11.

²⁰⁶ (OCDE, 2015), p. 105.

²⁰⁷ “Under most tax treaties, business profits would be taxable in a country only if attributable to a PE located therein. In contrast, certain other types of income, such as royalties, may be subject to withholding tax in the country of the payer, depending on the terms of any applicable treaty”. (OCDE, 2015), p. 106. A questão da qualificação dos rendimentos no comércio eletrónico não é abordada neste trabalho. Abordamos, apenas, o lucro empresarial.

²⁰⁸ (OCDE, 1998).

²⁰⁹ (OCDE, 2015), pp. 20 e 21.

²¹⁰ Aliás, a complexidade favorece práticas fiscais agressivas.

sistema tributário deve ser flexível e dinâmico o suficiente para fazer face aos avanços e desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

Este plano de ação está em estreita relação com o plano de ação 7 que se propõe a modificar o conceito de estabelecimento estável.

Em relação ao aspeto do estabelecimento estável é dito que as atividades que anteriormente se consideravam como meramente preparatórias ou auxiliares e que, assim, estavam excecionadas do conceito de estabelecimento estável, correspondem agora à atividade principal de muitas empresas, principalmente, no comércio eletrónico, pelo que conclui a OCDE que as referidas exceções plasmadas no art. 5º da CMOCDE devem ser revistas, manifestando um especial cuidado ao inserir uma espécie de cláusula anti-abuso, de forma a que as empresas não utilizem esquemas fraudulentos para beneficiarem da fragmentação das atividades e, assim, se enquadrarem numa atividade preparatória ou auxiliar^{211 212}.

Além disso, em relação ao conceito de estabelecimento estável agência, foi acordado alterar os números 5 e 6 do art. 5º da CMOCDE de forma a que este conceito abarque situações em que são realizados acordos artificiais entre empresas do mesmo grupo para a celebração de contratos de compra e venda de bens e de prestação de serviços, nomeadamente quando uma subsidiária de uma empresa digital desenvolve atos para a conclusão de contratos com vários clientes sobre aqueles produtos digitais, os quais são celebrados depois pela empresa principal sem qualquer alteração substancial²¹³.

²¹¹ “With respect to the exceptions from PE status, work in the context of Action 7 of the BEPS Project (preventing the artificial avoidance of PE status) analysed whether activities that may previously have been preparatory or auxiliary should continue to benefit from exceptions (contained in Article 5(4) of the OECD Model Tax Convention) to the permanent establishment definition where they have become core components of a business. As a result of this work, these exceptions have been modified to ensure that they are available only for activities that are of a preparatory or auxiliary nature”. (OCDE, 2015), p. 107.

²¹² “For example, the maintenance of a very large local warehouse in which a significant number of employees work for purposes of storing and delivering goods sold online to customers by an online seller of physical products (whose business model relies on the proximity to customers and the need for quick delivery to clients) would constitute a PE for that seller”. (OCDE, 2015), p. 145.

²¹³ “In addition, it was agreed to modify the definition of PE contained in Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model Tax Convention to address circumstances in which artificial arrangements relating to the sales of goods or services of one company in a multinational group effectively result in the conclusion of contracts, such that the sales should be treated as if they had been made by that company” (OCDE, 2015), p. 145.

7.1.1 Propostas da OCDE

A OCDE propôs (1) a presença económica significativa como novo elemento de conexão; (2) a retenção na fonte do imposto nas transações digitais; (3) a criação de um imposto de equalização – *equalisation levy*.

7.1.1.1 A presença económica significativa como novo elemento de conexão

A OCDE propôs, desde logo, a adoção do critério da presença económica significativa (*significant economic presence*)²¹⁴, o qual consiste em avaliar se uma empresa não residente mantém atividade económica de forma intensa e permanente num determinado país.

*This option would create a taxable presence in a country when a non-resident enterprise has a significant economic presence in a country on the basis of factors that evidence a purposeful and sustained interaction with the economy of that country via technology and other automated tools. These factors would be combined with a factor based on the revenue derived from remote transactions into the country, in order to ensure that only cases of significant economic presence are covered, limit compliance costs of the taxpayers, and provide certainty for cross-border activities*²¹⁵.

Os fatores através dos quais se manifesta a presença económica significativa são:

- A receita gerada num determinado país (***revenue-based factor***). A receita deve ser analisada através da contabilização das transações realizadas mediante uma plataforma digital num determinado país, sendo necessário estipular um limite

²¹⁴ (OCDE, 2015), pp. 107 a 111.

²¹⁵ (OCDE, 2015), p. 107.

mínimo a partir do qual seria de presumir uma presença económica significativa²¹⁶. De forma a permitir às AT o conhecimento do volume de negócios, deverá ser estabelecido um registo obrigatório para as empresas que atingirem o limite mínimo estabelecido²¹⁷.

- Os fatores digitais (*digital factors*). Em primeiro lugar, o nome de domínio será um fator digital muito relevante, uma vez que, em regra, quando uma empresa possui uma presença relevante em determinado Estado cria o respetivo *country code top-level domains* (ccTLD)^{218 219}. Também a própria plataforma digital pode ser um fator digital relevante por evidenciar uma determinada língua e cultura, fazendo presumir que aquela atividade visa atingir um determinado público²²⁰. Por último, a forma como é feito o pagamento funciona como fator digital relevante. É que o facto de uma empresa proporcionar aos clientes a possibilidade de efetuarem o pagamento na moeda local, com os impostos locais já calculados evidencia que aquela empresa tem uma presença relevante naquele Estado, uma vez que tal implica custos para a empresa, os quais esta, de outra forma evitaria²²¹.
- Por último, a presença económica significativa pode ser aferida com base nos utilizadores do *web site* (*user-based factors*). Geralmente, os utilizadores efetuam um registo no *web site* para nele poderem concluir contratos. Assim, a presença

²¹⁶ O limite mínimo a estabelecer deverá ser diferente conforme o tamanho do mercado de determinado Estado. “*The size of the country’s market might also be a relevant factor in setting the level of the revenue threshold*” (OCDE, 2015), p. 108.

²¹⁷ Contudo, o próprio relatório identifica os problemas a enfrentar: “*it could be difficult for tax authorities to know when activities are taking place and at what scale, to identify remote sellers, and ultimately to ensure compliance. Similarly, in the case of transactions concluded and fulfilled entirely online, it may be difficult for enterprises to identify with certainty the country of residence of clients.*”

²¹⁸ Neste caso, o nome de domínio identifica um registo perante o órgão competente de endereços eletrónicos de determinado Estado. Por exemplo: www.uc.pt é um nome de domínio registado em Portugal (.pt)

²¹⁹ “*In summary, while it is possible for an enterprise to do business in a country without a local domain name, the choice to do so carries reputational risk from potential domain “squatting” and trademark infringement from not protecting the enterprise’s business name, trademarks and trade names across various domains*”. (OCDE, 2015), p. 109.

²²⁰ “*Such features include language, local marketing such as targeted discounts and promotions, and local terms of service for users and customers that reflect the commercial and legal context of the local environment.*”. No entanto, também, neste caso são identificadas falhas: “*... some enterprises may elect to only operate only in one language and not attempt to undertake local marketing or promotional efforts, establishing a local platform is often critical to attracting meaningful numbers of local users and customers. Note, however, that local platforms do not necessarily correspond to political boundary lines*”. (OCDE, 2015), p. 109

²²¹ “*While this factor may be less relevant in countries that share a common currency, it generally is a critical commercial requirement in countries that have stringent banking regulations, currency controls, or low penetration of international credit cards*”. (OCDE, 2015), p. 109.

económica significativa seria aferível pelo número de utilizadores de determinado Estado ativos²²² num mês, designado de “*monthly active users*” (MAU) pelo relatório²²³. Também o número de contratos concluídos através da plataforma no ano fiscal com utilizadores de determinado país permite aferir se uma empresa nele exerce atividade económica de forma mais intensa²²⁴. Por último, quando os utilizadores acedem à plataforma digital, a empresa recolhe os seus dados, pelo que outro fator a considerar seria o volume de dados recolhidos de utilizadores de determinado país num ano fiscal²²⁵.

7.1.1.2 Retenção na fonte do imposto nas transações digitais

A OCDE propôs, também, a retenção na fonte do imposto nas transações digitais (*withholding tax on digital transactions*)²²⁶. O objetivo desta proposta seria a retenção do imposto pelos residentes e pelos estabelecimentos estáveis de determinado país sobre os pagamentos feitos a empresas não residentes pela transmissão de bens ou prestação de serviços digitais.

Este mecanismo foi proposto como forma de retenção do rendimento bruto sobre as transações eletrónicas ou para auxiliar a proposta anterior, sendo devolvido no caso de não existir presença económica significativa.

“A withholding tax on payments by residents (and local PEs) of a country for goods and services purchased online from non-resident providers has also been considered. This

²²² Por utilizadores ativos queremos dizer que estes utilizadores efetuaram login e visitaram a plataforma digital.

²²³ Mais uma vez, o próprio relatório apresenta alguns problemas quanto a este critério: *Reliability and veracity of the information would also need to be ensured, to address fraudulent accounts, multiple accounts, false information volunteered by users, and “bot”-produced data, to name a few.* (OCDE, 2015), p. 110.

²²⁴ *“The number of contracts concluded through a digital platform with customers or users that are habitually resident in the country in any taxable year could therefore be considered an important factor.”* (OCDE, 2015), p. 110.

²²⁵ No entanto, refere o relatório que: *“At the same time, businesses may not necessarily maintain separate and comprehensive track records of the volume of data collected and stored on a country-by-country basis. In addition, the volume of data collected (and stored) from users in a country may not necessarily reflect an effective contribution to the profits generated by the non-resident enterprise, as the value of raw data is rather uncertain and particularly volatile.”* (OCDE, 2015), p. 111.

²²⁶ (OCDE, 2015), pp. 113 a 115.

withholding tax could in theory be imposed as a standalone gross-basis final withholding tax on certain payments made to non-resident providers of goods and services ordered online or, alternatively, as a primary collection mechanism and enforcement tool to support the application of the nexus option described above, i.e. net-basis taxation”²²⁷.

Note-se, contudo, que a adoção desta proposta colocaria em causa regras de Direito Europeu, nomeadamente o princípio da não discriminação entre empresas residentes e empresas não residentes²²⁸. Para a tal obstar, prevê-se a possibilidade de criação de uma plataforma para registo dos contribuintes, através da qual estes podem declarar o seu lucro tributável e, eventualmente, obter o reembolso do montante de imposto retido a mais.

Esta solução é de louvar quando ligada à presença económica significativa. Contudo, apresenta um grave problema ao nível da execução. É que no caso das transações B2B não se colocam grandes questões relativamente ao cumprimento da retenção de imposto pois, em regra, as empresas estão habituadas e preparadas para isso. Contudo, quando se tratem de transações B2C, o consumidor, normalmente, tem pouca experiência e não tem conhecimento suficiente para fazer a retenção na fonte o imposto, além de ser mais difícil à AT exigir o cumprimento do imposto a um número elevado de privados, nomeadamente pelos custos de administração que tal implicaria. Assim, uma solução para este problema apontada no relatório é que fossem os intermediários a efetuar essa retenção na fonte. No entanto, também aqui surgem problemas por o intermediário financeiro nem sempre ter acesso a toda a informação, podendo, assim, não conseguir identificar o tipo de transação e o respetivo montante de imposto a reter.

²²⁷ (OCDE, 2015), p. 113.

²²⁸ “In addition, for some countries EU law imposes comparable obligations – i.e. nondiscrimination between resident and non-resident businesses – that would not permit the application to non-resident suppliers of a gross-basis final withholding tax, even if the rate is fixed at a very low amount.”

7.1.1.3 Criação de um imposto de equalização – equalisation levy

Por último, a OCDE propôs a criação de um imposto de equalização (*equalisation levy*)²²⁹ que permitiria ao Estado fonte tributar a empresa não residente que nele possua uma presença significativa, face aos contratos celebrados eletronicamente ou aos utilizadores mensalmente inscritos em determinada plataforma digital.

*“In order to provide clarity, certainty and equity to all stakeholders, and to avoid undue burden on small and medium-sized businesses, therefore, the equalisation levy would be applied only in cases where it is determined that a non-resident enterprise has a significant economic presence”*²³⁰.

Esta proposta tem sido adotada por diversos países²³¹.

Uma forma de garantir um tratamento igualitário entre residentes e não residentes passaria pela aplicação deste imposto de equalização tanto a entidades residentes, como a entidades não residentes, desta forma não infringindo o Direito Europeu.

O imposto de equalização pode ser estruturado de diversas formas:

- Se o objetivo for tributar todas as transações de vendas remotas com clientes de uma determinada jurisdição, deve ser aplicado este imposto a todas as

²²⁹ (OCDE, 2015), pp. 115 a 117.

²³⁰ (OCDE, 2015), p. 115.

²³¹ Como é o caso da Índia que em 2016 adotou esta sugestão da OCDE:

O *Equalisation levy* é aplicado na Índia sempre que existe rendimento derivado de serviços publicitários online e similares nas relações B2B (Business2Business), salvo quando o prestador de serviços não residente tiver um estabelecimento estável na Índia e esse serviço específico estiver relacionado com o mesmo; quando a publicidade não tiver motivos empresariais ou profissionais; quando a quantia recebida por esse serviço específico não ultrapassar 100 000 *Indian Rupee* (o equivalente a 1.277,22€ – em 14/06/2019).

Deve ser aplicada uma taxa de 6% e deduzida da quantia a pagar a qualquer não residente por uma entidade empresarial residente ou não residente que possua estabelecimento estável.

O responsável pela retenção do imposto deve entregar a quantia ao governo central no prazo de 7 dias após o termo do mês em que a dedução foi efetuada. A declaração respetiva deve ser efetuada até 30 de junho de cada ano fiscal.

Em caso de atraso é cobrada uma taxa adicional de 1% sobre o valor a entregar, por cada mês de atraso. Já, em caso de incumprimento, podem ser aplicadas multas, quer pela falta de entrega do valor deduzido, quer pela não entrega da declaração e, ainda, em caso de falsas declarações pena de prisão até 3 anos. (Ernst & Young); (PWC, 2016); (Clear tax); (OCDE, 2018), p. 142.

transações concluídas de forma remota a clientes desse Estado, sempre que uma empresa não residente tiver uma presença económica significativa nesse Estado;

- Outra opção seria limitar o escopo deste imposto a tributar os contratos de venda (ou troca) de bens e serviços concluídos através da plataforma digital entre dois ou mais intervenientes;
- Por fim, se se pretender tributar a cadeia de valor baseada nas contribuições dos utilizadores: que passaria por tributar o número mensal de utilizadores ativos de um determinado país ou por tributar o volume de dados recolhidos de clientes e utilizadores de um determinado país. Claro que estes nem sempre estão ligados ao rendimento obtido nesse país e os utilizadores podem não ter todos o mesmo valor para a empresa.

Ora, já manifestámos a nossa adversão à criação de um imposto específico para o comércio eletrónico, já que tal é atentatório do princípio da neutralidade, uma vez que as empresas que se dedicassem ao comércio eletrónico ficariam oneradas com mais um imposto relativamente àquelas que apenas se dedicassem à atividade tradicional, pelo que **rejeitamos a aplicação do imposto de equalização**.

Ora, a ação 1 do plano BEPS acabou por não aplicar nenhuma das propostas. Justificou-se essa opção com o facto de se pretender analisar o impacto das medidas desenvolvidas no âmbito dos outros planos de ação BEPS na tributação do comércio eletrónico²³². No entanto, concluímos que este relatório foi um grande avanço na discussão desta questão a nível internacional, tendo-se apresentado e discutido propostas concretas para esta problemática.

²³² “Some aspects of the broader direct tax challenges currently raised by the digital economy are expected to be mitigated once the BEPS measures are implemented. This is because once implemented, the BEPS measures are expected to better align the location of taxable profits with the location of economic activity and value creation. This will address BEPS and restore both source and residence taxation in a number of cases where cross-border income would otherwise go untaxed or would be taxed at very low rates. In addition, even in the modern digital economy many businesses often still require a local physical presence in order to be present in a market and maintain a purposeful and sustained interaction with the economy of that country”. (OCDE, 2015), p. 137.

Em março de 2017 os Ministros das Finanças dos G20 mandataram a OCDE para efetuar um relatório sobre o impacto da digitalização na tributação, o que resultou no relatório *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*²³³.

O relatório começa por referir que é necessário analisar os elementos da cadeia de valor no comércio digital, de forma a perceber quais os elementos que mais relevam para o nexo fiscal, justificando, deste modo, a tributação no local em que ocorrem.

Assim, é necessário entender o comércio eletrónico, dividindo os negócios digitais em quatro tipos²³⁴: plataformas multilaterais que permitem aos utilizadores interagir, de tal forma que as redes indiretas se tornam cruciais (Uber, UberEats, Airbnb, Facebook, Google, Spotify free, entre outros); revendedores que são empresas que adquirem produtos, nomeadamente direitos, e revendem-nos (Spotify premium, Netflix); empresas verticalmente integradas são empresas que detêm parte/totalidade das empresas fornecedoras e que, deste modo, assumiram a produção e oferta do bem ou serviço digital (é o caso da produção de filmes Netflix); por fim, os input suppliers que são empresas ou indivíduos que fornecem os *inputs* necessários a outra firma para o processo de produção de bens ou serviços desta. Não são intermediários e interagem unicamente com a outra firma, não com o consumidor final (Intel). Foram as plataformas multilaterais e os *input suppliers* que mais beneficiaram do comércio eletrónico, contudo, como vimos, é possível que a mesma empresa assuma vários tipos de negócios digitais²³⁵.

Assim, dos elementos analisados destacam-se os ativos intangíveis, incluindo a propriedade intelectual, a participação/interação dos utilizadores e a transmissão de dados, cuja influência varia, então, em função do tipo de negócio digital. Por exemplo, a participação dos utilizadores será mais relevante nas plataformas multilaterais e será um elemento irrelevante no caso dos *input sellers*.

²³³ (OCDE, 2018).

²³⁴ (OCDE, 2018), pp. 30 a 34.

²³⁵ *Spotify (...) operate two different business models: a free or “freemium” subscription service that is entirely financed by advertisements (multi-sided platform) and a “premium” subscription service that is financed by a membership fee (reseller). Netflix, on the other hand, started out as a pure reseller but has now integrated film production into its business model.* (OCDE, 2018), pp. 31 e 32.

Este relatório identificou, também, três características típicas do comércio digital: *scale without mass*, predomínio de ativos intangíveis e a participação dos utilizadores e a respetiva transmissão de dados.

Existem divergências entre os vários países sobre a solução a adotar: um primeiro grupo considera que a dependência de dados e da participação do utilizador pode levar a divergências entre o local em que os lucros são tributados e o local em que o valor é criado. No entanto, entende este grupo de países que estes desafios se limitam a determinados modelos de negócios e não acreditam que estes fatores prejudiquem os atuais princípios gerais do Direito Tributário Internacional, pelo que não vêm motivo para qualquer mudança extrema; um segundo grupo de países considera que os avanços da tecnologia e da globalização desafiam constantemente os atuais princípios de tributação, desafios esses que não são específicos dos modelos de negócios altamente digitalizados; existe, ainda, um terceiro grupo que considera que a ação BEPS identificou claramente os graves problemas de dupla não tributação, no entanto, qualquer alteração aos atuais princípios fiscais internacionais será muito precoce, estando, por enquanto, satisfeitos com o atual sistema tributário internacional, pelo que não vêm necessidade para uma reforma significativa do mesmo²³⁶.

Assim, mais uma vez, não se determinou qual a medida a adotar, contudo, estabeleceu-se que em 2020 deverá ser elaborado o relatório final contendo uma proposta tendo em atenção o nexu fiscal e a justa alocação do facto tributário²³⁷.

Entretanto, em junho de 2019 foi divulgado o relatório do progresso sobre no plano BEPS²³⁸. Deste último relatório consta que em janeiro de 2019 houve trabalhos no sentido de criação de uma regra anti-abuso baseada na teoria da presença económica significativa e que tal foi seguido de uma consulta pública.

O objetivo da OCDE é desenvolver um conceito de presença remota tributável e um conjunto de elementos que a identifique, o que implica alterar a definição de estabelecimento estável exposta no art. 5º da CMOCDE²³⁹.

²³⁶ (OCDE, 2018), p. 3.

²³⁷ (OCDE, 2018), p. 4.

²³⁸ (OCDE, 2019).

²³⁹ (OCDE, 2019), p. 19.

7.1.2. O caso de Itália – a implementação do *Levy on Digital Transactions*

O relatório da OCDE de 2018 refere que vários países decidiram tomar medidas à margem do plano BEPS, nomeadamente, a Índia, o Iraque, a Itália, a França, o Reino Unido, entre outros, dos quais destacamos o sistema introduzido pela Itália.

A Itália introduziu, em 2017, um imposto sobre as transações digitais (*Levy on Digital Transactions – LDT*), algo semelhante ao já estudado *Equalization Levy*. O objetivo deste imposto é estabelecer a igualdade entre o comércio tradicional e o comércio eletrónico, a qual não se verifica com a manutenção dos critérios de tributação dos lucros empresariais, dando relevo ao valor gerado pela interação dos utilizadores e pela transmissão de dados.

Aplica-se, assim, uma taxa de 3% sobre o valor a pagar pelo serviço digital²⁴⁰ numa transação B2B (*Business2Business*) – quer a empresa prestadora de serviço seja ou não residente – em que o cliente é uma empresa residente em Itália ou empresa não residente com estabelecimento estável. As pequenas empresas beneficiam de uma exclusão tributária.

Apesar de o imposto onerar a empresa vendedora, é sobre a empresa cliente que recai a obrigação de reter o imposto no momento do pagamento do serviço digital e entregar o imposto ao Estado. A partir de 3000 transações é obrigatório o pagamento do imposto, o qual deve ser entregue até dia 16 do mês seguinte àquele em que ocorreu o negócio jurídico digital. Assim, a empresa deve informar na fatura (ou em documento equivalente) que não excedeu o limite mínimo a partir do qual fica sujeito a este imposto²⁴¹.

Quanto à dedução do imposto do lucro tributável, esta dependerá das regras de tributação do rendimento das pessoas coletivas do Estado da empresa vendedora. No que diz respeito às empresas residentes em Itália a mesma é possível.

Note-se que, além do LDT, em Itália foi introduzida uma nova alínea no artigo relativo ao estabelecimento estável que prevê a sua existência sempre que exista uma

²⁴⁰ “The taxable transactions are defined as services delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which means that their supply is essentially automated, involves minimal human intervention, and is impossible to complete without information technology”. (OCDE, 2018), p. 143.

²⁴¹ “The latter withholds the tax when the payment for the service is made and remits it to the tax authorities on the 16th day of the month that follows the payment, unless the supplier declares on the invoice (or other similar documents) that the threshold of 3 000 transactions has not been exceeded”. (OCDE, 2018), p. 143.

continua e significativa presença económica neste território, ainda que não exista presença física. “*L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare: (...) f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*”²⁴².

Ora, apesar de estarmos perante um imposto específico sobre o comércio eletrónico, solução que anteriormente referimos rejeitar, aplaudimos o facto de este imposto se aplicar tanto a entidades residentes, como a entidades não residentes, não entrando, assim, em colisão com o princípio da não discriminação, previsto no Direito da União. Além disso, a dedução do valor pago a título de imposto sobre o lucro empresarial, quando possível, vem mitigar o ónus acrescido que este imposto específico cria sobre as empresas digitais, fazendo com que a violação do princípio da neutralidade não seja tão ofensiva.

Este imposto podia beneficiar da possibilidade de efetuar uma declaração tributária de forma a apresentar os custos empresariais para obter aquele rendimento e, desta forma, receber, o eventual, reembolso.

Assim, parece-nos que esta medida da Itália consiste numa enorme evolução às regras de tributação internacionais e que, por tal, merece ser aplaudida.

²⁴² Art. 162 – *Stabile organizzazione* do *Testo unico delle imposte sui redditi*.

8 A UNIÃO EUROPEIA E A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO NO *E-COMMERCE*

Também a UE analisou a problemática da tributação eletrónica.

Como já referimos, qualquer solução a adotar deve ser feita de modo harmonizado, pelo que quanto a este aspeto remetemos para o exposto no início deste trabalho quanto à competência da UE no âmbito dos impostos diretos. Deste modo, os Estados-Membros são livres para celebrar tratados e convenções multilaterais em que estabeleçam os elementos de conexão da competência para tributar o rendimento obtido através do comércio digital, contudo, note-se que não deixam de estar submetido às regras de Direito Europeu, nomeadamente aos princípios e liberdades fundamentais, ficando, ainda, sujeitos à fiscalização do TFUE.

Ora, como *suprarreferido*, qualquer ação legislativa ao nível da União deve respeitar o princípio da subsidiariedade e da proporcionalidade. Como já referido, se a solução não for adotada de modo harmonizado, ou seja, se cada Estado-Membro agir de forma independente, corremos o risco de cair numa situação de dupla tributação e de incerteza para o contribuinte, situações não pretendidas, pelo que do ponto de vista do princípio da subsidiariedade se justifica a atuação da União. Aliás, qualquer abordagem unilateral por parte de cada Estado-Membro pode, ainda, revelar-se divergente e, deste modo, ser ineficaz para a resolução da problemática, acabando por fragmentar o mercado único e criar conflitos entre as políticas nacionais, tal como dificuldades às empresas dos Estados-Membros. A intervenção deve limitar-se ao necessário, apropriado e adequado para atingir o objetivo pretendido de assegurar a tributação do rendimento obtido com o *e-commerce* no mercado único.

Como já foi referido, a atuação da UE em matéria de tributação direta é permitida nos termos dos arts. 115º (mediante deliberação unânime do Conselho de acordo com um processo legislativo especial, após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social) e 352º do TFUE (através de deliberação unanime do Conselho, sob proposta da Comissão e aprovação do Parlamento Europeu). Lembre-se que no âmbito da tributação direta qualquer ato legislativo da União terá de ser realizado através de Diretivas (art. 115º do TFUE). Além destes, a UE pode adotar Recomendações, sem prejuízo de estas não serem

vinculativas para os Estados-Membros, podendo não originar os resultados pretendidos pela União.

Em maio de 2014 foi publicado o *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report*²⁴³. Este relatório expõe o impacto da economia digital na tributação internacional, e em especial, na UE e destaca que é importante que este desafio seja visto como uma oportunidade para que melhorar as regras existentes e o seu respetivo cumprimento.

Contudo, concluiu que não se deve fazer refletir obtenção e o processamento de dados não deve, por si só, criar uma presença tributável em determinado país²⁴⁴. A proposta apresentada por este Grupo de Peritos consiste na manutenção do estabelecimento estável, adaptando o referido conceito partindo da contratação remota e da distinção entre agente dependente e comissário e na revisão das atividades auxiliares ou preparatórias^{245, 246}.

A Comissão Europeia começou por apresentar uma Estratégia para o Mercado Único Digital na Europa – **COM (2015) 192 final de 6.5.2015**²⁴⁷. Sem grandes avanços nesta matéria, a Comissão Europeia limitou-se a expor que em breve apresentaria *um plano de ação sobre uma abordagem renovada em matéria de tributação das sociedades no Mercado Único, ao abrigo do qual os lucros deveriam ser tributados no local onde o valor é gerado, incluindo na economia digital*²⁴⁸.

Mais tarde, a Comissão Europeia publicou uma nova proposta – **COM (2017) 547 final, 21.9.2017** – em que concluiu que o *Mercado Único Digital da UE requer um quadro*

²⁴³ (Commission Expert Group on Taxation of Digital Economy , 2014)

²⁴⁴ “The Group has extensively considered this question and has come to the conclusion that there is currently no valid justification for such a fundamental change specifically for digital activities. There is no convincing argument why the collection of data via electronic means in a country should in itself create a taxable presence in that country”. (Commission Expert Group on Taxation of Digital Economy , 2014), p. 47.

²⁴⁵ A revisão das atividades auxiliares ou preparatórias foi também, como vimos, proposto pela OCDE.

²⁴⁶ (Commission Expert Group on Taxation of Digital Economy , 2014), p. 48.

²⁴⁷ “O Mercado Único Digital é um mercado em que é assegurada a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais e em que os cidadãos e as empresas podem beneficiar de um acesso sem discontinuidades a atividades em linha e desenvolver essas atividades em condições de concorrência leal e com um elevado nível de proteção dos consumidores e dos seus dados pessoais, independentemente da sua nacionalidade ou local de residência. A realização de um Mercado Único Digital permitirá à Europa manter a sua posição como líder mundial na economia digital, ajudando as empresas europeias a crescer a nível global”. (COM (2015) 192 final, 6.5.2015), p. 3.

²⁴⁸ (COM (2015) 192 final, 6.5.2015), p. 9.

fiscal moderno e estável para que a economia digital estimule a inovação, combata a fragmentação do mercado e permita a todos os intervenientes aproveitar a nova dinâmica de mercado em condições equitativas e equilibradas. É essencial assegurar a segurança fiscal para o investimento das empresas e prevenir novas lacunas fiscais que começam a surgir no Mercado Único. Contudo, no domínio da fiscalidade, existe dificuldade em encontrar soluções que permitam assegurar uma fiscalidade equitativa e eficaz à medida que a transformação digital da economia acelera. Existem insuficiências nas regras fiscais internacionais, uma vez que foram inicialmente concebidas para empresas «físicas», tendo-se tornado agora obsoletas e refere que a solução depende de um difícil consenso internacional²⁴⁹

A Comissão Europeia entende que os desafios a enfrentar para responder a esta problemática correspondem às seguintes questões: (1) *Onde tributar? (Correlação) - como criar e proteger os direitos de tributação num país onde as empresas possam prestar serviços digitais com pouca ou nenhuma presença física, apesar de terem uma presença comercial;* (2) *O que tributar? (Criação de valor) - como atribuir lucros em novos modelos empresariais digitalizados impulsionados por ativos intangíveis, dados e conhecimentos.*

Por fim, a Comissão compromete-se a continuar a analisar as opções existentes e a realizar consultas com as partes interessadas para em 2018 apresentar uma proposta adequada.

Importa, também, referir as **Conclusões do Conselho de dezembro de 2017** com o objetivo de dar resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital, onde se refere que é necessário garantir que as regras fiscais internacionais se apliquem tanto no setor digital como nos setores tradicionais da economia e que o conceito de estabelecimento estável continua a ser um dos princípios base da tributação dos lucros empresariais, o qual assenta na presença física e tem sido posto em causa com o avanço da tecnologia. Concluiu o Conselho que *quando uma empresa exerce atividades significativas numa jurisdição, a sua ausência física, por si só, não a deve impedir de ficar sujeita aos impostos sobre os lucros que gerou nessa jurisdição, desde que seja utilizado um nexo adequado que reflita a criação de valor, tendo em conta o princípio da plena concorrência²⁵⁰.*

²⁴⁹ (COM (2017) 547 final 21.9.2017), p. 2.

²⁵⁰ (Conselho da União Europeia, 2017)

Assim, o Conselho sugere que se a solução a adotar passe por criar um conceito de **Estabelecimento Estável Digital** que tenha em conta o local onde é criado valor no *e-commerce*, seja através dos elementos propostos pela OCDE (fatores baseados nas receitas obtidas, fatores digitais ou fatores baseados no utilizador), seja através da análise dos dados fornecidos pelo utilizador.

Nesse seguimento, surge em março de 2018 a Comunicação da Comissão Europeia – **COM (2018) 146 final** – com o objetivo de estabelecer uma regra de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital e que passa por uma proposta de diretiva assente na tributação segundo a presença económica significativa como resposta às questões anteriormente colocadas (“onde tributar?” e “o que tributar?”), segundo a receita obtida, o número de utilizadores e o número de contratos realizados²⁵¹.

Contudo, a Comissão concluiu ser necessário apresentar uma proposta de Diretiva que a curto prazo resolva ou amenize o problema da tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrónico pois aquela será uma solução a longo prazo, nomeadamente em virtude da celebração de CDT com países terceiros.

Assim, o cumprimento do referido objetivo passará, também, pela criação de um Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD) que consistirá na aplicação de uma taxa de 3% sobre as receitas anuais brutas na UE provenientes de serviços digitais específicos e será devido no ou nos Estados-Membros onde estão situados os utilizadores envolvidos. Este imposto aplicar-se-á a serviços cujas receitas dependam fortemente da exploração da participação dos utilizadores e/ou dos seus dados²⁵².

Assim, surgiu a primeira proposta de Diretiva do Conselho – **COM (2018) 147 final** – que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa através de uma extensão do conceito de Estabelecimento Estável²⁵³. Esta proposta estabelece, desde logo, as regras para o estabelecimento de um vínculo tributável

²⁵¹ (COM (2018) 146 final, 21.3.2018), p. 7.

²⁵² (COM (2018) 146 final, 21.3.2018), pp. 9 e 10.

²⁵³ Uma vez aprovada a Diretiva, como vimos, todos os Estados-Membros beneficiarão de um prazo até ao termo do qual terão de a transpor para os seus ordenamentos jurídicos internos para que as regras sejam, portanto, aplicáveis a toda a atividade digital transfronteiriça na União. Estas regras serão, ainda, aplicadas nas atividades digitais entre Estados-Membros e Estados terceiros, caso não tenham celebrado CDT (art. 2º desta proposta de Diretiva sobre o âmbito de aplicação).

no *e-commerce* no caso de existir uma presença económica significativa e indica, também, quais os critérios de imputação do lucro empresarial neste tipo de atividade²⁵⁴.

Para efeitos desta diretiva um *serviço digital é um serviço prestado através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima*²⁵⁵. Nesta definição incluem-se: o fornecimento de produtos digitalizados em geral; serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares na rede eletrónica; pacotes de fornecimento de serviços de internet em que a componente da telecomunicação constitui um elemento auxiliar ou secundário, acesso a páginas de conteúdo como notícias e informações sobre meteorologia, alojamentos, entre outros.

O art. 4º da proposta de Diretiva estabelece os critérios de determinação da presença digital significativa. Considera-se que existe um estabelecimento estável se existir uma presença digital significativa através da qual a atividade é total ou parcialmente exercida. Tal ocorre quando num Estado-Membro, *num período de tributação, a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital e se uma ou mais das seguintes condições estiver preenchida no que respeita à prestação dos referidos serviços pela respetiva entidade que exerce essa atividade, em conjunto com a prestação de quaisquer desses serviços através de uma interface digital por cada uma das empresas associadas dessa entidade numa base agregada: receitas provenientes da prestação de serviços digitais aos utilizadores nele residentes ou não residentes com estabelecimento estável sejam superiores a 7 000 000 EUR; número de utilizadores de um ou mais desses serviços digitais nele residentes ou não residentes com estabelecimento estável seja superior a 100 000; ou número de contratos comerciais com residentes ou não residentes com estabelecimento estável para serviços digitais seja superior a 3 000.*

Conclui-se ser necessário que os limiares sejam suficientemente elevados para excluir com segurança casos negligenciáveis em que os lucros imputáveis à presença digital

²⁵⁴ “A presente diretiva estabelece disposições que alargam o conceito de estabelecimento estável, na medida em que se aplica para efeitos do imposto sobre o rendimento das sociedades em cada Estado-Membro, de modo incluir uma presença digital significativa através da qual a atividade de uma empresa é total ou parcialmente exercida. A presente diretiva estabelece igualmente certos princípios de imputação de lucros a uma presença digital significativa ou com ela relacionados, para efeitos de imposto sobre as sociedades” – Art. 1º da proposta de Diretiva sobre o objeto da mesma.

²⁵⁵ N.º 5 do art. 3º da proposta de Diretiva.

significativa nem sequer cobririam os custos de conformidade fiscal de um estabelecimento estável²⁵⁶.

Os lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados num Estado-Membro são apenas tributáveis em sede do imposto sobre o rendimento das sociedades nesse Estado-Membro.

A determinação do lucro tributável imputável ao Estabelecimento Estável Digital deve ser realizada através do método do fracionamento do lucro, sendo que os fatores de fracionamento podem incluir despesas efetuadas para fins de investigação, desenvolvimento e comercialização, bem como o número de utilizadores e os dados recolhidos por Estado-Membro.

A Comissão emitiu, também, uma **Recomendação – C (2018) 1650 final**²⁵⁷ – respeitante à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Esta recomendação procura alertar os Estados-Membros para a necessidade de incluírem nas CDT com Estados terceiros as disposições relativas à presença digital significativa.

Por fim, resta-nos expor a segunda proposta de Diretiva do Conselho – **COM (2018) 148 final** – relativa ao sistema comum de Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD) aplicável às receitas resultantes da prestação de determinados serviços digitais²⁵⁸.

O art. 3º da proposta prevê que são consideradas receitas tributáveis as decorrentes da prestação dos seguintes serviços: (a) apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; (b) 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. Nestas se devem incluir o total de receitas brutas obtidas com a atividade em questão, líquido de IVA e outros impostos similares.

²⁵⁶ (COM (2018) 147 final, de 21.3.2018), p. 9.

²⁵⁷ (C (2018) 1650 final, 21.3.2018).

²⁵⁸ (COM (2018) 148 final, de 21.3.2018). Note-se que a competência da União foi, neste caso, exercida através do art. 113º do TFUE, uma vez que diz respeito à criação de um imposto sobre o volume de negócios.

Este imposto é devido por uma entidade que no período de tributação obtenha um montante total de receitas mundiais na referida atividade superior a 750 000 000 EUR e um montante total das receitas tributáveis na União Europeia superior a 50 000 000 EUR. Sendo que caso a entidade referida pertença a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, esse número deve ser aplicado em vez das receitas mundiais comunicadas, bem como das receitas tributáveis obtidas na União, pelo grupo no seu conjunto. Às receitas obtidas nesse Estado-Membro será aplicada uma taxa de 3%²⁵⁹.

As referidas receitas consideram-se obtidas no Estado-Membro em que estiverem localizados os respetivos utilizadores (art. 5º). Note-se que não é necessário que o utilizador tenha contribuído em dinheiro para a criação das receitas a serem tributadas.

Dependendo do tipo de atividade digital em causa, considerar-se-á localizado num Estado-Membro, o utilizador que: aceder à interface digital da empresa através de um dispositivo neste localizado; efetuar uma operação na interface digital da empresa através de um dispositivo neste localizado; tiver uma conta que permita o acesso à referida interface digital e essa conta tenha sido criada utilizando um dispositivo nele localizado; ou, ainda, que transmita dados através de um dispositivo que tenha acedido à referida interface digital neste localizado. A referida localização será aferida por referência ao endereço IP ou, caso seja mais exato, através de outro método de geolocalização.

Em cada período de tributação, a proporção do total de receitas tributáveis obtidas num Estado-Membro por uma entidade deve ser determinada do seguinte modo: *(a) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea a), proporcionalmente ao número de vezes que uma mensagem publicitária foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores nesse período de tributação; (b) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea b), i) se o serviço implicar uma interface digital multilateral que facilita o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores, proporcionalmente ao número de utilizadores que realizaram operações subjacentes na interface digital nesse período de tributação; ii) se o serviço implicar uma interface digital multilateral de um tipo não abrangido pela alínea i), proporcionalmente ao número de utilizadores com uma conta para esse período de tributação integral ou parcial que lhes permita o acesso à interface digital; (c) no que respeita às receitas tributáveis*

²⁵⁹ Art. 8º da proposta de Diretiva.

decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea c), proporcionalmente ao número de utilizadores cujos dados transmitidos nesse período de tributação foram gerados como resultado da utilização pelos utilizadores de um dispositivo para acesso a uma interface digital, nesse período de tributação ou num período de tributação anterior.

As obrigações deste imposto são devidas pelo sujeito passivo que presta os serviços tributáveis. Sendo que no caso de o sujeito passivo ser um grupo consolidado este deve designar uma única entidade deste grupo para efetuar o pagamento de ISD por cada sujeito passivo do grupo (art. 9º).

As obrigações de comunicação cabem ao próprio sujeito passivo. É este que está obrigado a comunicar ao Estado-Membro de Identificação que se tornou obrigado ao pagamento de ISD num ou em vários Estados-Membros, no prazo de 10 dias a contar do termo do primeiro período exigível, devendo, também, comunicar qualquer facto que extinga as referidas obrigações (arts. 10º e 11º).

O sujeito passivo está obrigado à apresentação, no Estado-Membro de Identificação, de uma declaração de ISD referente a cada período de tributação, no prazo de 30 dias úteis a contar do termo do período de tributação abrangido pela declaração (art. 14º). Sendo que desta declaração deve constar o número de identificação individual do sujeito passivo, o montante total das receitas tributáveis obtidas nesse período em relação a cada Estado-Membro onde o ISD seja devido, bem como o montante de ISD devido em relação a cada um desses Estados e a todos, no seu conjunto (art. 15º).

O imposto deve ser pago no prazo de 30 dias a contar do termo do período de tributação em causa ao Estado-Membro de Identificação tendo, depois, o sujeito passivo direito ao reembolso do montante que haja pago em excesso, quando tal se verificar (art. 16º).

Por fim, prevêem-se algumas medidas de cooperação administrativa com o objetivo de evitar a fraude/elisão fiscal e medidas de troca de informações entre o Estado-Membro de Identificação e os restantes Estados-Membros em que o ISD é devido, nomeadamente, no que diz respeito à declaração de ISD e ao respetivo pagamento (arts. 20º a 23º).

Ambas as propostas de Diretivas previam que os Estados-Membros transpusessem as Diretivas até 31 de dezembro de 2019, de modo às suas disposições serem aplicadas já no

período tributário de 2020, o que, claramente, não vai ser possível, desde logo, por não existir unanimidade entre todos os Estados-Membros, nomeadamente *por se tratar de medidas legislativas unilaterais não harmonizadas com a OCDE*^{260 261}.

²⁶⁰ (Jornal Económico).

²⁶¹ Por isso, em Portugal, o BE avançou com uma proposta para a criação de um imposto sobre produtos digitais em termos semelhantes, a qual foi rejeitada pelo PS e pelo PSD por se tratar de uma medida unilateral não harmonizada. (Público)

9 APRECIÇÃO CRÍTICA

Após a exposição e análise das várias propostas avançadas pela doutrina e pelas referidas instituições internacionais cabe-nos tecer alguns comentários.

Desde logo percebemos que a não tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrônico leva à erosão da base tributária dos Estados, os quais veem as suas receitas efetivas diminuídas, o que dificulta a prestação aos cidadãos dos serviços e das infraestruturas sociais e a garantia do investimento público.

Apesar disso, não devem os Estados agir unilateralmente. A verdade é que uma atuação desse tipo seria extremamente perigosa, podendo levar ao caos tributário.

Note-se que o comércio eletrônico se trata de uma atividade sem fronteiras, cuja tributação deve assentar em critérios bem definidos para que o contribuinte saiba exatamente em que caso está obrigado ao pagamento de impostos nos vários Estados em que atua. Não será adequado que as relações tributárias sejam constituídas com base em conexões insignificantes, não só porque o contribuinte não terá conhecimento sólido das regras tributárias de todos os Estados com que se relaciona, levando isso à incerteza jurídica e, conseqüentemente, ao incumprimento das suas obrigações, mas, também, porque tal atuação pelos Estados levará facilmente ao surgimento de situações de dupla tributação, contra a qual tanto se tem lutado através da celebração de CDT.

Não nos parece que os Estados percam a sua Soberania Fiscal por não agirem livremente nesta matéria. Entendemos que esta soberania está efetivamente limitada pelas regras que serão emanadas pelas mencionadas instituições, principalmente pelas medidas propostas pela União, contudo, os Estados não deixam de ter margem para fixar determinadas especificidades quanto à sua aplicação, nomeadamente a taxa. E, como suprarreferido, os próprios Estados soberanos têm mais a ganhar com uma proposta harmonizada do que com uma medida unilateral.

Note-se que antes de adotar qualquer medida será necessário conhecer o modo de funcionamento do comércio eletrónico e perceber em que medida é que este entra em rutura com as bases e os princípios de tributação tradicional. Nenhuma solução será totalmente adequada sem o conhecimento das características do *e-commerce*.

O comércio eletrónico assume diversas modalidades, como vimos, podendo ir da mera disponibilização aos utilizadores de uma plataforma multilateral através da qual estes interagem entre si, sendo o rendimento da empresa, muitas vezes, obtido através da recolha de dados ou através da publicidade, como sucede no caso dos GAFAs (Google, Amazon, Facebook, Apple). Noutros casos, o rendimento da empresa digital surge da revenda e isso ocorre, nomeadamente, no *Spotify premium* ou no *Netflix*. Por vezes, a própria empresa digital vende um produto seu ou de um fornecedor que detém em parte ou na totalidade, como vimos no exemplo que fomos dando ao longo deste trabalho – a empresa que produz e vende softwares online – ou no caso da produção de filmes do *Netflix*. Por último, a empresa digital pode meramente fornecer os *inputs* necessário à atividade económica de outra empresa digital, como sucede com a Intel.

Do exemplo exposto concluímos que a mesma empresa pode atuar segundo várias modalidades de negócio digital. Além disso, nem sempre é necessário o utilizador contribuir com um montante pecuniário, por exemplo, no caso do Facebook grande parte da remuneração surge pela disponibilização de publicidade no respetivo website ou na sua aplicação digital.

O comércio eletrónico decorre no espaço digital, o qual não corresponde a uma jurisdição territorial e, portanto, a sua principal característica é a ausência de ligação física a um determinado território. Além disso, apresenta desafios em virtude do desconhecimento e anonimato, nomeadamente pela dificuldade em identificar o sujeito passivo e a própria operação digital, podendo esta dificuldade ser criada, por exemplo, pela facilidade em manipular a determinação da localização física do sujeito passivo e até do próprio consumidor através da utilização do VPN ou pelo uso de criptomoeda como meio de pagamento.

Deste modo, a solução a adotar, para ser eficaz, tem de ter em conta estas singularidades do comércio eletrónico.

Além disso, a solução a adotar pelos Estados deve pautar-se pelo cumprimento de um conjunto de princípios que neste trabalho enumerámos: o princípio da neutralidade, o princípio da justa alocação dos factos tributários e o princípio da eficiência, simplicidade e viabilidade. Deste modo, rejeitamos qualquer proposta que viole estes princípios.

Rejeita-se a proposta que consiste na **isenção do pagamento de impostos sobre o rendimento gerado pelo comércio eletrónico**, desde logo por beneficiar o comércio eletrónico criando uma discriminação positiva deste relativamente ao comércio tradicional.

O comércio eletrónico é uma realidade em desenvolvimento e cada vez de maior uso corrente, pelo que não nos parece que seja necessário qualquer incentivo ao seu desenvolvimento, de modo que estamos perante uma clara violação do princípio da neutralidade.

Por fim, entendemos que esta solução a longo prazo seria insustentável pela enorme perda de receita a que levaria.

Rejeita-se, também, a adoção de um imposto sobre a transmissão de bits. Este imposto incide sobre a riqueza produzida pelas novas formas de tecnologias de informação e comunicação, acabando suportado pelo consumidor final. Mais uma vez estamos perante uma violação do princípio da neutralidade, no caso por se tratar de uma discriminação negativa do comércio digital em relação ao comércio tradicional, a qual perturba o seu desenvolvimento e as trocas internacionais.

Entendemos que, apesar das dificuldades analisadas, se devem manter os atuais elementos de conexão para a determinação da competência tributária no espaço – a residência e a fonte, que devem ser adaptados a esta nova realidade digital.

No que se refere ao princípio da residência, percebemos que se tem tornado cada vez mais difícil identificar o local de direção efetiva de uma empresa, o qual é cada vez mais manipulado. Assim, cremos que a melhor solução para a **determinação da residência** no comércio eletrónico passa pela criação de uma **hierarquia de critérios** nos seguintes termos:

Em primeiro lugar devemos verificar qual é o local de direção efetiva, através da análise do local onde são tomadas as decisões de gestão corrente da sociedade ou, supletivamente, do local onde são tomadas as decisões de gestão estratégica da mesma.

Em segundo lugar, devemos recorrer ao lugar em que se encontrar o nexo económico mais forte. Aqui, tal como refere a OCDE, é necessário verificar um conjunto de fatores, desde o lugar da sede da empresa, ao local onde a empresa tem o maior volume de negócios e até ao local onde o corpo empresarial é mais numeroso. Para a determinação do nexo económico mais forte podemos recorrer ao método do fracionamento segundo fórmula, de modo a ponderar os vários elementos em cada Estado fiscal que esteja relacionado com a empresa.

Por último, é sempre possível o recurso ao acordo entre Administrações Tributárias.

Esta solução, como todas as outras, não está isenta de críticas, nomeadamente pela volatilidade dos elementos que compõem o nexo económico mais forte e por exigir uma análise exigente que implica algum custo administrativo. Contudo, parece-nos a solução mais adequada e adaptada a esta era digital marcada pela ausência de ligação física a determinado território, sendo as vantagens a obter com a aplicação desta proposta muito superiores aos custos dela resultantes.

Quanto ao critério da fonte, entendemos que se deve manter a figura do **estabelecimento estável** pois esta não é incompatível com o comércio eletrónico, sendo a sua aplicação determinante para o cumprimento do princípio da justa alocação dos factos tributários. Esta figura exige algumas adaptações com vista à sua aplicação, já que está concebida em torno de uma instalação fixa, ou seja, da existência material.

Estudamos as várias propostas da doutrina, da OCDE e da UE e percebemos que todas apresentam inconvenientes. No entanto, entendemos que as mesmas são úteis para a construção de uma proposta mais completa e robusta.

Deste modo, a nossa proposta é a introdução do art. 5º-A na CMOCDE relativo ao **estabelecimento estável digital** que assenta, essencialmente, na proposta de diretiva da União (COM (2018) 147 final, de 21.3.2018).

Assim, uma empresa terá um estabelecimento estável digital sempre que tenha uma presença digital significativa num determinado Estado, ainda que tal não se traduza em qualquer presença física. A presença digital significativa existirá quando, num período tributável, a empresa (ou grupo de empresas) que se dedica(m) à exploração de uma interface digital obtenha(m) num determinado Estado:

- Receitas provenientes da prestação de serviços digitais aos utilizadores nele residentes ou não residentes com estabelecimento estável superiores a 7 000 000 EUR;
- Número de utilizadores dos serviços digitais nele residentes ou não residentes com estabelecimento estável superiores a 100 000;
- Número de contratos comerciais relativos a serviços digitais com residentes ou não residentes superior a 3 000.

O critério da presença digital significativa estará preenchido sempre que se verificar qualquer uma das situações anteriores.

No caso da publicidade, em que o utilizador da plataforma digital não contribuiu com um determinado montante pecuniário, sempre haverá rendimento tributável proveniente do montante que foi pago pela empresa cuja publicidade é exibida à empresa digital.

Uma vez existindo estabelecimento estável digital a empresa deverá comunicar a esse Estado que nele se tornou sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento e apresentar a declaração de rendimentos. Esta declaração permitirá à empresa apresentar os custos empresariais a fim de ser tributada apenas pelo lucro empresarial.

Para tornar esta proposta exequível e obstar à fraude/elisão fiscal, deverá ser criada uma regra nos termos da qual o incumprimento da comunicação e da declaração referidas é sancionado com pena de multa, que deverá ser sempre de valor elevado para que não exista qualquer vantagem com o incumprimento. Sem prejuízo de, nesse caso, o Estado – sujeito ativo da relação tributária – poder tributar o rendimento bruto detetado.

Já no caso de falsas declarações, determinará essa regra ser possível aplicar pena de prisão ao(s) responsável/responsáveis.

Além disso, para que o Estado tenha um maior conhecimento das transações digitais efetuadas, sem que tal implique um grande custo administrativo, deverá ser possível ao cliente do serviço digital, quer seja empresa, quer seja consumidor, deduzir o valor das mesmas até um determinado limite a fixar, tal como sucede, por exemplo, com as despesas de cabeleireiro ou de veterinário²⁶², de forma a incentivar a comunicação da transação.

Deverão, por fim, prever-se medidas de cooperação administrativa nesta matéria, de forma a evitar a evasão fiscal.

Esta proposta de solução, ainda que não seja perfeita, parece-nos a melhor opção para assegurar a tributação do rendimento do comércio eletrónico.

Vejamos:

Primeiro, assenta nos cânones tradicionais de tributação adaptados a esta nova realidade.

Estrutura-se com base na tributação do rendimento e, sempre que possível, do lucro empresarial. Assim, trata o comércio tradicional e o comércio digital da mesma forma, não existindo qualquer violação do princípio da neutralidade.

Além disso, firma-se na criação de um estabelecimento estável digital que descarta a condição do elemento estático, caracterizado pela exigência de uma instalação fixa ao dispor da empresa.

É de simples aplicação, implicando menos custos de administração do que muitas das propostas que estudamos.

O cliente surge como coadjuvante, ainda que seja um consumidor, mas sem que tal implique um grande ónus/encargo para o mesmo, que aliás pode até beneficiar com a colaboração.

²⁶² Tal como refere o art. 78º F do CIRS: “*À coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos é dedutível um montante correspondente a 15 % do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 250 por agregado familiar, que conste de faturas que titulem prestações de serviços comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira (...)*”, nos seguintes setores de atividade: manutenção e reparação de veículos automóveis; manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios; alojamento, restauração e similares, salvo se a fatura já tiver sido considerada para efeitos de dedução como despesa de educação; atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza; atividades veterinárias.

A proposta é viável e eficaz ao fim proposto, nomeadamente pela criação das sanções previstas para o incumprimento das obrigações instituídas.

Por fim, e mais importante, esta proposta de solução respeita o princípio da justa alocação dos factos tributários.

Conclusão

Com a presente dissertação podemos concluir que a problemática da tributação do rendimento proveniente do comércio eletrónico está longe de ser resolvida.

Percebemos que a Soberania Fiscal sofreu muitas limitações ao longo dos anos face à globalização e que atualmente é impensável a um Estado Soberano atuar sem ter em conta o impacto que essas medidas terão nos restantes Estados.

Quanto ao comércio eletrónico é unânime o entendimento de que é necessário tomar uma decisão harmonizada e de que as decisões unilaterais e não harmonizadas levarão ao caos fiscal. Assim, têm sido desenvolvidas propostas de solução pela OCDE e pela União Europeia, sem que, contudo, até hoje se tenha alcançado o consenso na solução a adotar.

Concluimos que são de aplicar os princípios tradicionais a esta realidade.

O comércio eletrónico é uma atividade que decorre num espaço digital, sem fronteiras. A tributação do rendimento gerado pelo mesmo deve respeitar o princípio da tipicidade e o princípio da certeza e da segurança jurídica, exigindo-se critérios específicos e bem definidos para que o contribuinte saiba em que condições se tornou sujeito passivo de imposto sobre o rendimento num determinado Estado.

São de rejeitar propostas que assentem na isenção de tributação do rendimento gerado pela economia digital ou que assentem em novos impostos sobre esta atividade, nomeadamente o *bit tax*, uma vez que compreendemos que o comércio digital deve ter o mesmo tratamento fiscal que o comércio tradicional.

Entendemos, por fim, que são de manter os elementos de conexão tradicionais, tal como percebemos que a solução para este problema terá de passar pela adequação do conceito de estabelecimento estável através de um critério de presença digital significativa.

A figura do estabelecimento estável digital segue o modelo adotado na proposta de Diretiva da União (COM (2018) 147 final, de 21.3.2018), com algumas alterações.

A proposta por nós introduzida pretende que seja estabelecido um limiar mínimo de receitas provenientes da prestação de serviços digitais, de número de utilizadores ou de

número de contratos realizados através desses serviços, a partir do qual estaríamos perante uma presença digital significativa.

Sobre a empresa digital recairão as obrigações de comunicação e de declaração de rendimentos num determinado Estado, sendo previstas, desde logo, medidas sancionatórias para o incumprimento da mesma.

Tendo em vista o combate à fraude/elisão fiscal deverão, ainda, ser estabelecidas medidas de cooperação administrativa e de troca de informações, além de um mecanismo de comunicação das transações digitais pelos clientes.

Deste modo, as propostas elaboradas pela doutrina e instituições internacionais foram determinantes para a criação desta sugestão, que se crê ser a mais adequada e permitir solucionar rápida e definitivamente o problema da tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrónico.

Bibliografia

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. 2010. *Governança das sociedades comerciais. 2ª.* Coimbra : Almedina, 2010.

ANACOM. 2004. O comércio eletrónico em Portugal - O quadro legal e o negócio. [Online] 2004. [Citação: 10 de fevereiro de 2019.] https://www.anacom.pt/streaming/manual_comercio_elec.pdf?contentId=178219&field=ATTACHED_FILE.

ANDRADE, Fernando Rocha. 2001. *Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital.* s.l. : Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2001. Vol. XLIV.

Autoridade Tributária e Aduaneira. Portal das Finanças. [Online] [Citação: 27 de dezembro de 2018.] http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Pages/convencoes.aspx.

C (2018) 1650 final, 21.3.2018. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.] <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/PT/C-2018-1650-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

CEZAROTI, Guilherme. 2005. *ICMS no comércio eletrónico.* São Paulo : MP Editora, 2005.

Clear tax. [Online] [Citação: 14 de junho de 2019.] <https://cleartax.in/s/equalisation-levy>.

COM (2015) 192 final, 6.5.2015. [Online] [Citação: 19 de junho de 2019.] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=EN>.

COM (2016) 180 final, 19.4.2016. [Online] [Citação: 19 de junho de 2019.] <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-180-PT-F1-1.PDF>.

COM (2017) 547 final 21.9.2017. [Online] [Citação: 19 de junho de 2019.] <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF>.

COM (2018) 146 final, 21.3.2018. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.] <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

COM (2018) 147 final, de 21.3.2018. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.] <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

COM (2018) 148 final, de 21.3.2018. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.]
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

COM(2018) 148 final, de 21.3.2018. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.]
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

COMISSÃO EUROPEIA. 2010. Livro verde - Sobre o futuro do IVA, rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz. [Online] 1 de 12 de 2010. [Citação: 22 de janeiro de 2019.]
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>.

Comissão. 1997. Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico. [Online] 1997. [Citação: 06 de junho de 2019.]
https://www.anacom.pt/streaming/ecomcomp.pdf?categoryId=93788&contentId=158279&field=ATTACHED_FILE.

Commission Expert Group on Taxation of Digital Economy . 2014. [Online] 2014. [Citação: 19 de junho de 2019.]
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf.

Conselho da União Europeia. 2017. Conclusões do Conselho - A resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital . [Online] 5 de dezembro de 2017. [Citação: 19 de junho de 2019.] <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15445-2017-INIT/pt/pdf>.

Coord. NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da. 2011. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. [autor do livro] José Casalta NABAIS. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. s.l. : Almedina, 2011.

COURINHA, Gustavo Lopes. 2015. *Estudos de direito internacional fiscal*. Lisboa : AAFDL Editora, 2015.

COX, Christopher. 2017. "Amicus brief", Supreme Court of the United States . [Online] 7 de dezembro de 2017. [Citação: 8 de maio de 2019.]
https://www.supremecourt.gov/DocketPDF/17/17-494/23030/20171207151532703_Amicus%20Brief.pdf.

DINIS, José Pedro. 2011. *O critério da direção efetiva na Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o património*. Porto : Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, apresentada à Universidade Católica Portuguesa, sob a orientação do Sr. Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro, 2011.

DOURADO, Ana Paula. 2010. *Lições de direito fiscal europeu - tributação direta.* 1.^a. Coimbra : Wolters Kluwer Portugal / Coimbra Editora, 2010.

Economias. Quais são os países do G20? [Online] [Citação: 12 de junho de 2019.] <https://www.economias.pt/g20/>.

Ernst & Young. Equalization levy: India's action under the BEPS agenda for the digital economy. [Online] [Citação: 12 de junho de 2019.] <https://www.ey.com/in/en/services/tax/ey-india-tax-insights-equalization-levy-indias-action-under-the-beps-agenda-for-the-digital-economy>.

— **2018.** Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide. [Online] 2018. [Citação: 22 de janeiro de 2019.] [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2018/\\$FILE/Worldwide%20VAT,%20GST%20and%20Sales%20Tax%20Guide%202018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2018/$FILE/Worldwide%20VAT,%20GST%20and%20Sales%20Tax%20Guide%202018.pdf).

Estratégia Digital. [Online] [Citação: 5 de outubro de 2018.] <http://www.estrategiadigital.pt/historia-do-e-commerce/>.

FILHO, Jorge José Roque Pires. 2017. *OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL.* Coimbra : Dissertação no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, sob orientação do Prof. Doutor José Casalta Nabais e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2017.

FONSECA, Maria Gonçalves Nogueira Nunes da. 2016. *As Convenções Modelo da OCDE, ONU E SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento,* dissertação de Mestrado em Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica Portuguesa. *sob orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques.* 2016.

GATTASS, Giuliana Borges Assumpção. 2015. RILB. *O comércio eletrónico, tributar ou isentar?* 2015, 4.

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. 2014. *Direito da União - história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência.* 7.^a. Coimbra : Almedina, 2014.

GRECO, Marco Aurelio. 2001. *Poderes de fiscalização tributária no âmbito da internet. Direito e internet: relações jurídicas na sociedade informatizada.* São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001.

Jornal Económico. Tributação da economia digital. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.] <https://easytax.jornaleconomico.pt/tributacao-da-economia-digital>.

LEITÃO, João Morais e CÂMARA, Francisco de Sousa da. 2000. *Que fronteiras para a nova ordem internacional fiscal, Estudos Em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez.* 2000. Vol. 2.

MACCORMICK, NEIL,. 1993. *The Modern Law Review. Beyond the Sovereign State*. Janeiro de 1993, Vol. 56, 1.

MACHADO, Jónatas E. M. 2014. *Direito da União Europeia*. 2.^a. Coimbra : Coimbra Editora, 2014.

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da. 2018. *Manual de direito fiscal, perspectiva multinível*. 2.^a. Coimbra : Almedina, 2018.

MARQUES, Filipe César Vilarinho. 2006. *O princípio da Não-Discriminação e a Fiscalidade Direta na União Europeia*. s.l. : Boletim de Ciências Económicas (XLIX) da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2006. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Comunitárias, apresentada em 2002 à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, sob orientação do Prof. Doutor Manuel Lopes Porto.

MARTINEZ, Pedro Soares. 2003. *Direito fiscal*. Reimpressão da 10.^a Edição em 2000. Coimbra : Almedina, 2003.

MARTINS, Ana Maria Guerra. 2018. *Manual de direito da União Europeia*. 2.^a, atualiz. e aument., reimp. Coimbra : Almedina, 2018.

MORAIS, Rui Duarte. 2007. *Apontamentos ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*. Coimbra : Almedina, 2007.

NABAIS, José Casalta. 2016. *Direito Fiscal*. 10.^a. Coimbra : Almedina, 2016.

— . 2015. *Direito Fiscal das Empresas*. 2.^a . Coimbra : Almedina, 2015.

— . 2018. *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra : Almedina, 2018. Vol. V.

— . 1997. *O dever fundamental de pagar impostos - contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. s.l. : Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1997.

NETO, Adylaise dos Santos Barbosa. 2015. *Soberania fiscal e suas limitações na perspectiva internacional, o impacto quanto ao princípio da residência na forma de tributação das pessoas singulares*, dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, no ISCAC. *Sob orientação da Dra. Cidália Lopes*. 2015.

OCDE. 2013. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. [Online] 2013. [Citação: 9 de fevereiro de 2019.] <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, acessado em 13/10/2018..

— . 2015. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. [Online] 2015. [Citação: 11 de junho de 2019.] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page3.

- **2019.** Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy Note. [Online] janeiro de 2019. [Citação: 17 de junho de 2019.] <http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.
- **2005.** Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-Commerce? - Final Report. [Online] 2005. [Citação: 28 de março de 2019.] <http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>.
- **2018.** Brief on the tax challenges arising from digitalisation: Interim Report 2018. [Online] 2018. [Citação: 24 de junho de 2019.] <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>.
- **2000.** Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5. [Online] 2000. [Citação: 1 de maio de 2019.] <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>.
- **1997.** Electronic commerce: Opportunities and Challenges for Government (Sacher Report). [Online] 1997. [Citação: 6 de junho de 2019.] <http://cdi.mecon.gov.ar/bases/docelec/oecd/bk1.pdf>.
- **2019.** OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS - Progress report July 2018 – May 2019. [Online] 2019. [Citação: 17 de junho de 2019.] <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>.
- **1998.** Ottawa Ministerial Conference - A borderless world: realizing the potential of global electronic commerce. [Online] 1998. [Citação: 12 de junho de 2019.] [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec\(98\)14/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec(98)14/final&doclanguage=en).
- **2003.** Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD model tax convention. [Online] 2003. [Citação: 9 de junho de 2019.] <http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf>.
- **2018.** Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. [Online] 2018. [Citação: 16 de junho de 2019.] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1.
- **2001.** The Impact of the communications revolution on the application of "place of effective management" as a tie breaker rule. [Online] 2001. [Citação: 23 de 03 de 2019.] <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923328.pdf>.
- Where: Global reach. [Online] [Citação: 12 de junho de 2019.] <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>.

OCDE/G20. 2015. Base Erosion and Profit Shifting Project - Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7. [Online] 2015. [Citação: 22 de abril de 2019.] <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. 2017. Comércio eletrónico (estudos). [Online] 2017. [Citação: 9 de fevereiro de 2019.] <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/44467/1/alexandre%20dias%20pereira%20comercio%20eletronico%202017.pdf>.

PEREIRA, António Manuel de Jesus Moura. 2015. *Critérios de projecto de um Data Centre*. apresentado ao ISEL : Dissertação de natureza científica para obtenção do grau de Mestre em Engenharia Civil na área de especialização de Edificações, sob orientação do Eng. João Hormigo e Doutor Pedro Soares, 2015.

PEREIRA, Paula Rosado. 2010. *Princípios de direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. s.l.: Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Almedina, 2010.

PINTO, Adérito Vaz. 2002. *A tributação do comércio eletrónico, in O comércio eletrónico estudos jurídico-económicos*. Coimbra : Almedina, 2002.

PIRES, Rita Calçada. 2018. *Manual de direito internacional fiscal*. s.l. : Almedina, 2018.

— . **2011.** *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrónico: desvendar mitos e construir realidades, (teses)*. Coimbra : Almedina, 2011.

PIZARRO, Sebastião Nóbrega. 2005. *Comércio eletrónico: contratos eletrónicos e informáticos, Almedina, Coimbra, 2005*. Coimbra : Almedina, 2005.

Público. Imposto do Bloco sobre gigantes digitais fica pelo caminho. [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.] <https://www.publico.pt/2019/03/19/politica/noticia/imposto-bloco-gigantes-digitais-fica-caminho-1865885>.

PWC. 2016. CBDT notifies Equalisation Levy. [Online] 2016. [Citação: 14 de junho de 2019.] https://www.pwc.in/assets/pdfs/news-alert-tax/2016/pwc_news_alert_1_june_2016_cbd_t_notifies_equalisation_levy_rules_2016.pdf.

PwC. 2019. Ireland corporate residence. [Online] 23 de março de 2019. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ireland-Corporate-Corporate-residence>.

Recomendação – C (2018) 1650 final, de 21.3.2018 . [Online] [Citação: 20 de junho de 2019.] <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/PT/C-2018-1650-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. 2013. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª. Coimbra : Coimbra Editora, 2013.

RIBEIRO, Marta Chantal. 2001. 2001. O direito internacional, o direito comunitário e a nossa constituição - que rumo?

RING, Diane M. 2009. Democracy, sovereignty and tax competition: The role of tax sovereignty in shaping tax cooperation. [Online] 2009. [Citação: 2 de fevereiro de 2019.] <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1240&context=lsfp>.

SANCHES, J. L. Saldanha. 2010. *Justiça Fiscal*. Lisboa : FFMS, 2010.

—. 2007. *Manual de direito fiscal*. [ed.] 3ª. Coimbra : Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, António Marques dos. 1991. *As normas de aplicação imediata do direito internacional privado: esboço de uma teoria geral*. Coimbra : Almedina, 1991.

SCHMITT, Anderson Heineck. 2008. *O conceito de estabelecimento permanente conforme a Convenção Modelo OCDE sobre o rendimento e o património e a sua aplicação no âmbito do comércio eletrónico*. s.l. : Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, sob orientação do Professor Doutor Diogo Leite de Campos, 2008.

SILVA, Elaine Brito e BATISTA, Levi Jefferson. 2017. *O conceito de estabelecimento estável e a tributação no comércio eletrónico. VII Encontro Internacional do CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL, Direito Tributário e Financeiro*. 2017.

SILVA, João Nuno Calvão da. 2006. Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso . *Portal OA*. [Online] 2006. [Citação: 29 de junho de 2019.] <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>.

SILVA, Suzana Tavares da. 2015. *Direito fiscal, teoria geral*. 2ª. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SILVA, Suzana Tavares da e SANTOS, Marta Costa. 2014. *IVA - notas sobre o regime do IVA nas operações internas*. Coimbra : Instituto jurídico - Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

Sítio Web oficial da União Europeia . [Online] [Citação: 19 de janeiro de 2019.] https://europa.eu/european-union/about-eu/symbols/europe-day/schuman-declaration_pt.

—. [Online] [Citação: 19 de janeiro de 2019.] https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_pt#tab-0-1.

TEIXEIRA, Glória e RODRIGUES, Abílio. 2014. *A tributação do comércio eletrónico: novos desafios*. s.l. : Boletim de Ciências Económicas LVII/III, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

TEIXEIRA, Glória. 2015. *Manual de Direito Fiscal*. 3.^a. Coimbra : Almedina, 2015.

VILELA, Heldér Borges. 2016. *Soberania Fiscal na União Europeia - os Estados e o Mercado Interno*. s.l. : Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas com Menção em Direito Fiscal, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, sob orientação do Prof. Doutor Casalta Nabais, 2016.

XAVIER, Alberto. 2014. *Direito tributário internacional*. s.l. : Almedina, 2014.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. 2010. *Constituição do crédito tributário pelo cidadão contribuinte*. Sapucaia do Sul : Notadez/Datanez, 2010.