



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Os défices normativos do Artigo 12<sup>o</sup>-B da Convenção Modelo da ONU**

Vasco Maria Moniz da Gama Lobo Xavier

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Os défices normativos do Artigo 12º-B da Convenção Modelo da ONU**

Vasco Maria Moniz da Gama Lobo Xavier

Orientador: Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023

## *Agradecimentos*

Ao Professor Doutor João Félix Nogueira, pela incessante tolerância ao longo deste período, pela frequente disponibilidade e celeridade, mas também pela confiança.

À minha família, em especial aos meus pais, por todos os ensinamentos e por todas as possibilidades que me deram, e por serem os primeiros a apresentarem-me ao mundo do Direito.

À Sara, pela ajuda e pelo apoio constante, e aos meus amigos, pelo exemplo e pelos conselhos.



## RESUMO

A presente dissertação de mestrado incide sobre o art. 12º-B da Convenção-Modelo da Organização das Nações Unidas, que estabelece o regime normativo a ser acordado pelos Estados Contratantes para a tributação dos rendimentos provenientes de serviços digitais automatizados.

O reconhecimento pela ONU, em 2017, da necessidade de combater os desafios associados à digitalização dos negócios, devido à inadequação dos critérios tradicionais empregues na atribuição da legitimidade tributária, traduziram-se, em 2020, na proposta de adoção do novo nexu tributário baseado na localização do comprador. O novo nexu visa proteger os interesses dos países em desenvolvimento que se encontram frequentemente impossibilitados de tributar os lucros empresariais de sociedades sem residência nem estabelecimento permanente no seu território.

Proceder-se-á a uma breve contextualização sobre a necessidade e pertinência do preceito normativo desenvolvido na proposta de alteração da Convenção Modelo da ONU, acompanhada pela história do mesmo. De seguida, passaremos à necessária exposição do modo de funcionamento do art. 12º-B, traçando a sua estrutura e o seu *rationale* e identificando os seus fatores-chave e as suas principais vantagens. Por último, será imperativo analisar os défices normativos que comprometem a concretização harmoniosa do seu *rationale*, acompanhando a referida exposição com as possíveis soluções a adotar para uma correta implementação do mesmo.

**Palavras-Chave:** Artigo 12º-B; Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas sobre Dupla Tributação; Planeamento Fiscal; Economia Digital; Nexu Tributário.



## **ABSTRACT**

*This master's thesis focuses on art. 12-B of the United Nations Model Convention, which establishes the normative regime to be agreed upon by the Contracting States for the taxation of income from automated digital services.*

*The recognition by the UN, in 2017, of the need to combat the challenges associated with the digitalization of business, due to the inadequacy of the traditional criteria used in the attribution of tax legitimacy, resulted, in 2020, in the proposal to adopt the new tax nexus based on the location of the buyer. This new nexus aims at protecting the interests of developing countries which are prevented from taxing business profits of non-resident companies without a permanent establishment in its territory.*

*A brief contextualization will be carried out on the need and pertinence of the normative precept developed in the proposed amendment of the UN Model Convention, accompanied by its history. Then, we will move on to the necessary exposition of the modus operandi of art. 12-B, outlining its structure and rationale and identifying its key factors and main advantages. Lastly, it will be imperative to analyse the regulatory deficits that compromise the harmonious implementation of its rationale, accompanying the referred presentation with the possible solutions to be adopted for its correct implementation.*

**Keywords:** *Article 12-B; United Nations Model Convention on Double Taxation; Tax Planning; Digital Economy; Tax Nexus.*



# ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	4
RESUMO .....	6
ABSTRACT .....	8
ÍNDICE .....	10
LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS .....	13
1. INTRODUÇÃO .....	15
1.1 Contextualização.....	15
1.2 Research Question/Hipótese de Investigação .....	16
1.3 Objeto .....	16
1.3.1 Delimitação Positiva.....	16
1.3.2 Delimitação Negativa .....	16
1.4 Metodologia.....	16
1.5 Sequência.....	17
2. INTRODUÇÃO DO ART. 12º-B .....	17
2.1 Os desafios da era digital no direito fiscal.....	17
2.2 A história do art. 12º-B.....	18
2.3 O regime legal.....	19
2.4 <i>Rationale</i> , incidência e <i>modus operandi</i> do art. 12º-B.....	22
2.4.1 <i>Rationale</i> .....	22
2.4.2 Incidência Objetiva – a definição de serviços digitais automatizados.	25
2.4.3 <i>Modus Operandi</i> .....	26
3. OS DÉFICES NORMATIVOS DO ART. 12º-B .....	28
3.1 As críticas do Comité de Peritos em Cooperação Internacional sobre Matéria Fiscal .....	28
3.1.1 O nexo tributário e a aplicação do regime .....	28

3.1.2 A solução através de uma medida bilateral.....	31
3.1.3 A definição insuficiente dos termos utilizados .....	32
3.1.4 A desconsideração pelas despesas incorridas na tributação bruta dos rendimentos.....	33
3.1.5 O encargo para as administrações fiscais e para o consumidor final ...	34
3.2 A desconformidade com o regime de tributação das remunerações devidas por serviços técnicos. ....	37
3.2.1 Nota introdutória sobre o art. 12º-A da CM da ONU.....	37
3.2.2 A interpretação restritiva do art. 12º-A.....	37
3.2.3 A divergência entre as taxas de imposto aplicáveis .....	41
3.2.4 O englobamento das transações B2C .....	42
4. CONCLUSÕES .....	43
BIBLIOGRAFIA .....	49



## LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

§	Parágrafo
Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
Al.	Alínea
Art.	Artigo
B2B	<i>Business to Business</i> (“de empresa para empresa”)
B2C	<i>Business to Consumer</i> (“de empresa para consumidor”)
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (“Erosão da Base e Transferência de Lucros”)
CDT	Convenção de Dupla-Tributação
CFB	<i>Consumer-Facing Businesses</i>
Cfr.	Conforme
DUE	Direito da União Europeia
EE	Estabelecimento Estável
et al.	<i>et alli</i> (“e outros”)
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
ITAT	<i>Indian Income Tax Appellate Tribunal</i>
n.º	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
op. Cit.	<i>opus citatum</i> (da obra citada)
p.	Página
PME	Pequenas e médias empresas
pp.	Páginas

RST	Remunerações por Serviços Técnicos
segs.	Seguintes
TA	<i>Tribunal Administratif</i>
UE	União Europeia

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

A desavença entre o Direito e o desenvolvimento tecnológico configura-se, incontestavelmente, na incapacidade de antecipação do primeiro relativamente ao sucessivo avanço implementado pela era digital, de tal forma que assistimos a um Direito sôfrego e trôpego na tentativa de compensar a notória ascensão do seu adversário.

O art. 12.º-B da Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (doravante CM da ONU) representa esta última conjectura, isto é, uma tentativa do Direito, mais concretamente, do Direito Fiscal, de tentar nivelar a sua atuação relativamente a uma nova realidade subjacente ao desenvolvimento tecnológico que o ultrapassou em larga escala, que conseguiu cruzar as entrelinhas da lei, esquivando-se da apetência da tributação.

Falamos dos modelos de negócio digital, de empresas que operam em várias partes do globo, obtendo avultadas receitas em várias localizações sem pagar impostos sobre o rendimento em nenhuma (para lá da jurisdição em que são residentes). Isto sucede-se continuamente devido à inaptidão da realidade normativa atual para capturar os lucros provenientes do Estado da fonte dos seus rendimentos.

Nomes como a Google, a Netflix e o Twitter são já tão familiares no nosso vocabulário e dia-a-dia que custa a crer que só tão recentemente o Comité das Nações Unidas tenha identificado o rendimento dos serviços digitais automatizados como um assunto prioritário no seu plano de atuação.

Este tema situa-se na mais vertiginosa vanguarda do Direito Fiscal. Os desafios à tributação não param de surgir e o dinamismo dos dias de hoje, decorrente da globalização a que assistimos, faz com que este não seja um tema estanque: é, compreensivelmente, difícil alcançar o equilíbrio entre soluções fiscais internacionais pioneiras e a simplicidade a abrangência que se pretende em matérias tão melindrosas e lucrativas.

Estamos, ainda, longe do consenso e da solução ideal, pelo que se revela premente trazer o tema para cima da mesa, dissecá-lo e limar-lhe as pontas, para que os avanços tributários possam, pelo menos, porfiar lado a lado com os avanços tecnológicos.

Propomo-nos, por isso, expor as novidades normativas europeias e internacionais em matéria de tributação do rendimento dos serviços digitais automatizados, realizar uma

análise crítica ao afamado art. 12.º-B da Convenção Modelo da ONU, devidamente alicerçada na doutrina e jurisprudência relevantes e, por último, apresentar possíveis soluções para os dilemas e contingências que se profetisa que advirão da implementação desta solução legislativa.

## **1.2 Research Question/Hipótese de Investigação**

A presente dissertação debruça-se sobre a seguinte questão: “que alterações podem ser efetuadas ao art. 12º-B de modo a melhor cumprir o seu *rationale*?”.

## **1.3 Objeto**

### **1.3.1 Delimitação Positiva**

Este estudo tem em consideração o art. 12º-B da Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas e o respetivo Comentário, na sua versão atualizada.

### **1.3.2 Delimitação Negativa**

A nossa investigação é delimitada pelo regime exposto no art. 12º-B e o respetivo Comentário. Mesmo que, ocasionalmente, ocorram comparações entre determinados aspetos do regime com outras propostas de tributação de rendimentos da mesma espécie, não se pretende, com a presente dissertação, confrontar o regime indicado com outros preceitos normativos, nomeadamente o Pilar I, Pilar II, *Digital Services Tax*, *Digital Permanent Establishment*, alocação do lucro residual de Devereux, *et al.*, ...

## **1.4 Metodologia**

O desenvolvimento aqui apresentado deriva da análise legislativa do art. 12º-B da CM da ONU e do respetivo Comentário, complementado com a revisão bibliográfica disponível sobre o número tema. Com efeito, a presente dissertação foi, primordialmente, suportada por artigos recentes de origem internacional.

Foram seguidas as orientações estabelecidas no Manual de Estilo disponibilizado pela Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto.

Estabelece-se, desde já, que, na ausência de indicação em contrário, as disposições citadas referem-se à CM da ONU para evitar a Dupla Tributação, nomeadamente ao seu art. 12º-B que estabelece a tributação de rendimentos provenientes de serviços digitais automatizados (doravante, SDA).

## 1.5 Sequência

Sucedese à presente secção o capítulo 2, cujo propósito transfigura-se na apresentação do art. 12º-B enquanto uma opção viável para o combate aos desafios tributários decorrentes da era digital, procedendo-se à descrição do seu desenvolvimento, funcionamento e *rationale* legislativo.

De seguida, o capítulo 3 introduz os desafios normativos do preceito em crise, apontando, prontamente, para as medidas que, em nosso ver, revertem para o aprimoramento da tributação de rendimentos provenientes de SDA.

Por último, o capítulo 5 é dedicado à exposição das conclusões.

## 2. INTRODUÇÃO DO ART. 12º-B

### 2.1 Os desafios da era digital no direito fiscal

A digitalização da economia, traduzindo-se num fenómeno infatigável no desenvolvimento do mercado global, atua como principal fator disruptivo na tributação dos novos negócios, contribuindo, em primeira linha, para o descortinar da inaptidão dos padrões tradicionais que definem a aplicação da legitimidade tributária<sup>1</sup>. Estes critérios comumente utilizados não permitem, de forma adequada, localizar concretamente o local donde provém uma determinada quantidade de riqueza<sup>2</sup>. Assim, os elementos utilizados para determinar a presença de uma atividade económica significativa num

---

<sup>1</sup> O comprometimento dos critérios tradicionais e a dificuldade na qualificação dos rendimentos no âmbito dos tratados bilaterais encontram-se já devidamente observados no âmbito da jurisprudência internacional. Neste sentido: ITAT Bengaluru, *Google India Pvt. Ltd. v. Addl. CIT*, de 23 de outubro de 2017; ITAT Kolkata, *Right Florist Pvt. Ltd., Kolkata vs Department Of Income*, de 12 de abril de 2013; ITAT Mumbai, *Taj TV Ltd. vs ADDIT*, de 5 de julho de 2016. ITAT Pune, *EPRSS Prepaid Recharge Services India P. Ltd. v. ITO*, de 24 de outubro de 2018; e TA Paris, *Google Ireland Ltd. v. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, de 12 de julho de 2017.

<sup>2</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 3.

determinado Estado revelam-se profundamente inadequados em virtude da desmaterialização do processo produtivo na nova era digital.

Devido à preocupação associada à facilidade na alocação de ativos intangíveis em jurisdições com taxas de imposto reduzidas, surge a necessidade de criar uma solução para combater este novo fenómeno. Neste sentido, o principal problema consiste na inexistência de um nexo fiscal que permita a devida atribuição de legitimidade tributária ao Estado cuja conexão com a atividade desenvolvida seja perceptível. Atendendo à possibilidade de interceder num determinado mercado por meio de uma atividade digital, sem necessitar de estabelecer quaisquer meios superficiais que determinem a sua presença física e permanência nesse local, é imperativo desenvolver um novo nexo que opere em conformidade com a desmaterialização da economia.<sup>3</sup>

Neste âmbito, foram desenvolvidas múltiplas propostas, das quais interessa-nos abordar apenas uma: o art. 12º-B da CM da ONU.

## **2.2 A história do art. 12º-B**

Em resultado dos rápidos avanços tecnológicos dos últimos anos, o Comité Fiscal da ONU reconheceu a elevada importância do tema da tributação da economia digital. Aquando da revisão efetuada em 2017 à CM da ONU, foi incluída uma nova categoria de rendimentos<sup>4</sup>, chamados de “*Fees for Technical Services*”<sup>5</sup>. Tal disposição, a ser adotada nas convenções bilaterais, permite reforçar os poderes tributários do Estado da Fonte, mesmo em situações em que uma empresa aí desenvolva atividades sem recurso a qualquer presença física.

O Comité Fiscal da ONU afirmou, num relatório de 2017, que abordaria o tema da tributação da economia digital de forma independente do relatório BEPS. Isto porque, esperar que o plano BEPS fosse finalizado para dar início à tributação dos SDA acarretaria perdas de receitas ao longo desses anos. No mesmo ano, o Comité Fiscal da ONU criou o Subcomité<sup>6</sup> da ONU encarregue deste tema.

---

<sup>3</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 4.

<sup>4</sup> Cfr. art. 12º-A da CM da ONU.

<sup>5</sup> Remunerações por serviços técnicos (tradução da nossa responsabilidade).

<sup>6</sup> *Drafting Group of developing country Members of UN Tax Committee.*

Em agosto de 2020, o Subcomité apresentou uma primeira proposta para um novo Artigo 12.º-B (“*Income from Automated Digital Services*”), a ser incluído na CM da ONU. A proposta identificou a receita dos SDA como uma questão prioritária. A versão revista do Artigo 12.º-B do Modelo da ONU foi publicada em outubro de 2020. O Subcomité introduziu, ainda, algumas mudanças entre a segunda versão revista, discutida em outubro de 2020, e a versão final, aprovada em abril de 2021. Já com algumas vírgulas, cremos que a história do Artigo 12.º-B ainda não conhece um ponto final.

### 2.3 O regime legal

No confronto com a inadequação dos critérios tradicionais de atribuição do poder tributário no combate aos desafios da economia digital, devido à desnecessidade de estabelecer uma presença física numa determinada jurisdição para intervir no mercado, o Comité da ONU reconheceu a importância de estabelecer um novo elemento de conexão que fosse apropriado para proteger os direitos dos Estados onde surgem estes novos modelos de negócio. Assim, o Comité pretendeu ir ao encontro de uma solução simples, de fácil implementação, sem encargos excessivos para as administrações ou para os sujeitos passivos, que culminasse na concreta determinação da participação do Estado da Fonte na tributação dos rendimentos provenientes do seu território<sup>7</sup>. Surge, desta forma, o art. 12.ºB enquanto método acessível que permite atribuir ao Estado da Fonte legitimidade tributária sobre os rendimentos provenientes de SDA<sup>8</sup> com base na localização do pagador dos respetivos serviços.

O preceito normativo começa por prever que, em regra, os rendimentos provenientes de SDA podem ser tributados no Estado de Residência. No entanto<sup>9</sup>, esses rendimentos também podem ser tributados no Estado da Fonte, de acordo com a sua legislação doméstica, sem ultrapassar uma determinada percentagem de imposto,

---

<sup>7</sup> Comentário do Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 434.

<sup>8</sup> Neste sentido, ASTUTI, Melanie Dewi – “Three Approaches to Taxing Income from the Digital Economy – Which Is The Best for Developing Countries?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 74 (2020), n.º 12, p. 726; e MPHOA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 11.

<sup>9</sup> Sem prejuízo das regras relativas ao transporte internacional marítimo e aéreo e aos serviços prestados por profissionais independentes (artigos 8º e 14º da CM da ONU, respetivamente).

acordada bilateralmente entre os Estados contratantes, a aplicar ao montante bruto dos pagamentos subjacentes aos rendimentos em causa.

Numa primeira linha, o preceito normativo prevê a tributação do rendimento bruto de acordo com uma percentagem acordada entre os Estados Contratantes. No entanto, o regime estabelece a possibilidade de, a pedido do sujeito passivo, optar pela sujeição do rendimento líquido<sup>10</sup>. O § 2 do art. 12º-B estipula o requisito do beneficiário efetivo<sup>11</sup> dos rendimentos como forma de garantir que as prerrogativas previstas na Convenção não são disponibilizadas somente devido ao facto de os respetivos pagamentos serem feitos a um residente do outro Estado Contratante.<sup>12</sup>

Por sua vez, o § 3 do art. 12º-B prevê a possibilidade de o sujeito passivo optar pela tributação do rendimento líquido, sujeitando o lucro qualificado à taxa de imposto prevista na legislação interna do Estado da Fonte. Neste âmbito, os lucros qualificados configuram-se em 30% do valor resultante da aplicação do índice de lucratividade<sup>13</sup> do segmento<sup>14</sup> dedicado à prestação de SDA no Estado Contratante onde o rendimento surge. Porém se o beneficiário efetivo pertencer a um grupo empresarial multinacional, o rácio de rendibilidade a aplicar será o do segmento de atividade do grupo relativo aos rendimentos provenientes da prestação de SDA, ou do grupo como um todo no caso de não haver contas segmentadas, desde que tal índice de rentabilidade do grupo empresarial multinacional seja superior ao referido índice de rentabilidade do beneficiário efetivo. A opção pela tributação líquida, nos termos do §3 do art. 12º-B, pressupõe a disponibilidade dos índices de lucratividade supra mencionados.

---

<sup>10</sup> Cfr. § 3 do art. 12º-B da CM da ONU.

<sup>11</sup> O Comentário ao art. 12º-B segue o mesmo conceito de ‘beneficiário efetivo’ estabelecido nos artigos 10º a 12º da respetiva CM.

<sup>12</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 12.

<sup>13</sup> De acordo com o § 47 do Comentário ao art. 12º-B da CM da ONU, p. 452, o índice de lucratividade corresponde ao lucro anual dividido pela receita anual, tendo em conta as demonstrações financeiras consolidadas do segmento dos SDA do beneficiário efetivo ou da entidade multinacional da qual faz parte. Em princípio, a não ser que seja acordado de outra forma pelos Estados Contratantes, o lucro a considerar no cálculo do índice a utilizar deverá ser o lucro calculado antes do pagamento de impostos.

<sup>14</sup> Se o beneficiário efetivo dos rendimentos não organizar a receita proveniente de SDA de forma segmentada, aplicar-se-á o seu índice de lucratividade geral.

O art. 12º-B prossegue para a definição dos termos “grupo empresarial multinacional”<sup>15</sup>, “grupo”<sup>16</sup> e “serviços digitais automatizados”<sup>17</sup>, providenciando, no seu § 6, uma lista positiva de serviços que, em princípio, configuram-se como SDA.

Por sua vez, o § 7 exclui a aplicação do art. 12º-B quando os pagamentos relevantes forem qualificados como *royalties*<sup>18</sup> ou como pagamentos devidos por assistência técnica<sup>19</sup>. O regime também não será aplicável<sup>20</sup> se o prestador de SDA detiver no Estado da Fonte um estabelecimento estável (EE) ou uma base física onde presta serviços pessoais independentes<sup>21</sup>, replicando o enquadramento previsto em vários preceitos normativos presentes nas CM da ONU e da OCDE, nomeadamente relativas a dividendos, juros, royalties e serviços de assistência técnica.<sup>22</sup>

O art. 12º-B, no seu § 9, estabelece que:

*«Para efeitos do presente artigo, considera-se que os rendimentos dos serviços digitais automatizados não são provenientes de um Estado Contratante se os pagamentos subjacentes aos rendimentos dos serviços digitais automatizados forem efetuados por um residente desse Estado que exerça atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado ou presta serviços pessoais independentes por meio de uma base fixa situada nesse outro Estado e os pagamentos subjacentes a serviços digitais automatizados são suportados por esse estabelecimento estável ou base fixa.»<sup>23</sup>*

A relevância afigura-se, assim, no elemento que efetivamente suporta o encargo financeiro associado à aquisição dos SDA, seja um particular residente num Estado Contratante, seja alguém a intervir através de um EE ou de uma base física situada numa determinada jurisdição<sup>24</sup>. O termo ‘suportados’ parece ter inerente uma ideia de dedutibilidade associada ao pagamento efetuado pelo comprador, demonstrando uma intenção de intervir num espaço económico a partir desse elemento físico. No entanto,

---

<sup>15</sup> Cfr. § 4 do art. 12º-B.

<sup>16</sup> Idem.

<sup>17</sup> Cfr. § 5 do art. 12º-B.

<sup>18</sup> Neste caso, aplicar-se-á o art. 12º da CM da ONU.

<sup>19</sup> Neste caso, aplicar-se-á o art. 12º-A da CM da ONU.

<sup>20</sup> Cfr. § 8 do art. 12º-B da CM da ONU.

<sup>21</sup> Nesta situação aplicar-se-á o art. 7º ou o art. 14º da CM da ONU.

<sup>22</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 2.

<sup>23</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>24</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 2.

para determinar se um pagamento foi efetivamente suportado por um EE ou uma base física, o fator conclusivo não é a dedutibilidade do pagamento, mas sim a sua imputabilidade de acordo com o preceito normativo. Assim, para o efeito desta regra, deve estar em causa um pagamento efetuado no âmbito de uma atividade económica exercida através de um EE ou base física, de forma a demonstrar um claro vínculo económico entre os SDA e esse elemento físico.<sup>25</sup>

De seguida, o dispositivo considera que o rendimento surge numa determinada jurisdição (a da fonte) se o pagador do serviço prestado for um residente nesse Estado ou, independentemente de ser considerado um residente no Estado da Fonte, se tiver um EE ou uma base física a partir da qual suporta o pagamento dos respetivos serviços<sup>26</sup>, atribuindo-se, assim, a legitimidade tributária a esta jurisdição, desconsiderando o local da prestação do serviço e o local de utilização. Esclarece-se, ainda, que os pagamentos efetuados só serão considerados como provenientes de um determinado Estado se o pagador dos serviços não disponibilizar de um EE no Estado de Origem onde os pagamentos são atribuíveis.<sup>27</sup>

Por último, estabelece-se uma cláusula anti abuso<sup>28</sup> que atende às situações em que existe uma relação especial entre o pagador e o beneficiário efetivo do pagamento, ou entre estas partes e um terceiro, considerando que, nestes casos, quando o montante excede o valor que seria habitualmente acordado entre dois sujeitos independentes numa transação equiparável, o art. 12º-B é aplicável somente à parte que não excede a quantia usual, determinada mediante as condições normais do mercado. O excesso ficará sujeito à tributação nos termos dos restantes preceitos normativos da Convenção.

## **2.4 Rationale, incidência e *modus operandi* do art. 12º-B.**

### **2.4.1 Rationale**

O regime previsto no art. 12º-B da CM da ONU prevê a possibilidade de, numa transação entre dois Estados Contratantes, o rendimento proveniente da prestação de SDA ser tributado no Estado da Residência e no Estado da Fonte. A legitimidade tributária

---

<sup>25</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 2

<sup>26</sup> Cfr. § 10 do art. 12º-B.

<sup>27</sup> Esta regra pretende evitar a incidência da Convenção numa transação que, na realidade, é doméstica.

<sup>28</sup> Cfr. § 11 do art. 12º-B.

atribuída ao Estado onde o rendimento surge fundamenta-se pelo elemento de conexão ligado à localização do pagador dos serviços ou do EE ou base fixa que suporta os pagamentos<sup>29</sup>. Esta ponderação surge em consequência do entendimento, por parte do Subcomité da ONU sobre Tributação de Serviços, de que não existe nenhum princípio internacional estabeleça a sujeição do poder tributário ao Estado onde o serviço é prestado.<sup>30</sup>

Assim, o dispositivo incluído na CM da ONU cria um novo nexu tributário baseado no território onde se encontra o comprador dos SDA. O elemento relevante para a atribuição de legitimidade tributária ao Estado da Fonte baseia-se, não no fenómeno da criação de valor envolvido no lado da oferta, enquanto fator económico, mas sim no lado da procura<sup>31</sup>, favorecendo o Estado que demonstra a habilidade de criar um mercado suficientemente atrativo para o desenvolvimento e prossecução de atividades económicas. Este método é inteiramente apropriado para combater o problema em causa, criando um regime simples, que elimina o problema da dupla não tributação<sup>32</sup>, opera de acordo com um fator relativamente constante e que já está desenvolvido noutras disposições de direito fiscal internacional, nomeadamente nos artigos 12º e 12º-A da CM da ONU.<sup>33</sup>

Não obstante afigurar-se como uma proposta simples, de fácil implementação e apropriada para a proteção dos interesses dos países em desenvolvimento, esta consubstancia-se, ainda, como um regime que, para além de não ter em consideração o valor criado por fatores de produção associados à economia digital, é aplicável a um número reduzido de negócios, ou seja, é uma *ring-fenced solution*<sup>34</sup>. Assim, no contraste com outras propostas, o nexu criado através do art. 12º-B pode ser prejudicial para os

---

<sup>29</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 7.

<sup>30</sup> Manifestado na nota fornecida pelo Coordenador do Subcomité referido sobre o art. 14º e o Tratamento Fiscal dos Serviços (2009), que, não obstante incidir sobre a iniciativa BEPS, permite a criação de um nexu tributário com base num fator que não seja o local da prestação do serviço.

<sup>31</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 7.

<sup>32</sup> MPHOA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 11.

<sup>33</sup> MPHOA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 17.

<sup>34</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 7.

Estados Contratantes devido à sua limitada aplicação<sup>35</sup>. No entanto, a delimitação concreta do âmbito de aplicação do regime de tributação dos SDA estabelecido pela ONU assegura uma maior certeza jurídica na fiscalização da economia digital<sup>36</sup>. Desta forma, ao estabelecer um nexu tributário com base na localização do pagador, o regime previsto na proposta de CM da ONU distancia-se, neste âmbito, de outras medidas de combate aos desafios da economia digital, nomeadamente do Pilar 1.<sup>37</sup>

Devemos ainda notar que, no quadro da OCDE, a solução proposta é completamente recusada. De facto, o § 139 do Comentário ao art. 5º da CM da OCDE repudia expressamente esse entendimento ao indicar que “*o simples facto de o pagador da contraprestação por serviços ser residente num Estado não constitui um nexu suficiente para justificar a atribuição de direitos de imposto sobre o rendimento a esse Estado*”<sup>38</sup>, recorrendo, alternativamente, ao conceito de ‘criação de valor’ para a atribuição da legitimidade tributária.

A proposta da ONU distancia-se da OCDE ao considerar, com o propósito de simplificar a legislação fiscal, que a localização do pagador do serviço é um elemento de conexão suficiente para justificar a atribuição do poder tributário ao Estado da Fonte<sup>39</sup>. Importa lembrar que não existe uma definição concreta de ‘criação de valor’, nem dos elementos que influenciam o seu processo. Devido à vasta diferenciação dos fatores que caracterizam este conceito inerente ao fenómeno económico do lado da oferta, a sua regulamentação levaria, inequivocamente, a uma impreterível discricionariedade na sua execução. Assim, é compreensível que seja desenvolvido um novo elemento de conexão que justifique a atribuição de legitimidade tributária ao Estado da Fonte com base na procura de bens ou serviços.<sup>40</sup>

---

<sup>35</sup> MICHEL, B. – “Developing Countries Put Their Cards on the Table in the Digital Economy Tax Debate – But Is the UN Committee of Experts Playing a Winning Hand?”, *IBFD* (2021), p. 3.

<sup>36</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 7.

<sup>37</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 5.

<sup>38</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>39</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 5.

<sup>40</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 6.

#### **2.4.2 Incidência Objetiva – a definição de serviços digitais automatizados.**

A aplicação do art. 12º-B parte da definição geral de SDA, nos termos do § 5, definindo a prestação como “qualquer serviço prestado na Internet ou noutra rede eletrónica, em ambos os casos exigindo o mínimo envolvimento humano do prestador de serviços”<sup>41</sup>. De seguida, apresenta-se a lista positiva prevista no § 6, que prevê a inclusão dos seguintes serviços<sup>42</sup>:

- Serviços de publicidade online;
- Fornecimento de dados do utilizador;
- Motores de busca online;
- Serviços de plataformas de intermediação online;
- Plataformas de media social;
- Serviços de conteúdo digital;
- Jogo online;
- Serviços de computação em nuvem; e
- Serviços de ensino online padronizados.

Os serviços enumerados no preceito legal são representações meramente exemplificativas daqueles que podem configurar-se como SDA. Não se pretende indicar, através da lista estabelecida, que os serviços aqui incluídos constituem-se automaticamente como SDA, porque o critério fundamental consiste sempre no cumprimento dos requisitos previstos na definição geral consagrada no § 5.

Por último, atende-se à regra de conflito negativo prevista no § 7, que afasta a aplicação do art. 12º-B quando os pagamentos subjacentes à receita de SDA forem qualificados como “royalties” ou “remunerações por serviços técnicos”, nos termos dos artigos 12º e 12º-A da CM da ONU, respetivamente.

De forma a evitar apreciações incorretas do âmbito de aplicação das normas que regem a tributação dos SDA, o Comentário disponibiliza uma lista negativa<sup>43</sup>. Esta dinâmica de iniciar a sujeição ao regime previsto para a tributação dos rendimentos provenientes de SDA a partir de uma definição geral permite abranger todos os casos que

---

<sup>41</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>42</sup> Redação utilizada na norma, na sua tradução para a língua portuguesa.

<sup>43</sup> Comentário ao Art. 12º-A da CM da ONU (2021), pp. 462-466.

não estão previstos nas disposições, bem como outros negócios que possam surgir no futuro<sup>44</sup>, criando a capacidade de acompanhar a rápida evolução dos negócios digitais<sup>45</sup>.

No entanto, também constitui uma desvantagem, pois pode suscitar dúvidas quanto à qualificação de determinadas atividades económicas. Neste sentido, é imperativo realçar a importância do Comentário ao art. 12º-B enquanto *soft law* a ser utilizada pelos Estados Contratantes por concretizar e especificar as atividades económicas que podem ser englobadas na definição de SDA, amenizando possíveis desentendimentos quanto à definição deste tipo de serviços.

### 2.4.3 *Modus Operandi*

O art. 12º-B estabelece, em primeira linha, que o Estado de Residência pode tributar os rendimentos provenientes de SDA e, de seguida, atribui legitimidade tributária ao Estado da Fonte sobre o rendimento dele proveniente. No entanto, o funcionamento do regime normativo depende da vontade do sujeito passivo, consoante este prefira optar pela tributação do rendimento bruto ou líquido.<sup>46</sup>

Concretizando, o art. 12º-B cria a possibilidade de o Estado da Fonte tributar o rendimento bruto proveniente de SDA através de uma taxa que deve ser acordada entre os Estados Contratantes<sup>47</sup> que deve estar contida no intervalo entre 3% e 4%, de acordo com as recomendações presentes no Comentário ao art. 12º-B<sup>48</sup>. O dever de cumprir a obrigação tributária pertence ao pagador do serviço.

Por sua vez, o § 3 do art. 12º-B estabelece a possibilidade de optar pela tributação líquida dos rendimentos provenientes de serviços digitais automatizados. O regime cria uma presunção dos custos suportados pelos agentes económicos que disponibilizam estes serviços, considerando que, ao exercer a opção estabelecida no § 3, o rendimento líquido corresponde, em suma, à seguinte fórmula:

---

<sup>44</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, pág. 11.

<sup>45</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), pág. 12.

<sup>46</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 3.

<sup>47</sup> MPHQA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 9.

<sup>48</sup> Cfr. § 28 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 444.

$$\text{Rendimento Líquido} = \text{Rendimento total do segmento de SDA} \times \text{Índice de Lucratividade} \times 30\%$$

Ao valor calculado aplicar-se-á uma taxa de tributação acordada entre os Estados-Contratantes que deve ser entre 3% a 4%. Assim, ao invés de incluir os custos associados à obtenção de rendimentos provenientes de SDA, o regime previsto no § 3 pressupõe a aplicação do índice de lucratividade ao rendimento total do segmento de SDA como o primeiro passo para o apuramento do rendimento líquido. Relativamente a este índice, o § 3 do art. 12º-B estabelece regras relativamente ao rácio a ser utilizado nas seguintes situações:

- No caso de o beneficiário efetivo não organizar o rendimento proveniente de SDA de forma segmentada deve ser aplicado o índice de lucratividade geral;
- No caso de o beneficiário efetivo pertencer a uma entidade multinacional deve ser utilizado o índice de lucratividade do segmento de atividade relativo aos rendimentos provenientes de SDA no caso de este ser superior ao índice de lucratividade do beneficiário efetivo.

No entanto, se a informação sobre os índices referidos anteriormente não estiver disponível para os Estados Contratantes, não é possível exercer a opção prevista no § 3, pelo que os agentes económicos ficam obrigatoriamente sujeitos à tributação pelo rendimento bruto.

De acordo com o Comentário<sup>49</sup>, o índice de lucratividade corresponde ao lucro anual dividido pela receita anual, de acordo com as demonstrações financeiras consolidadas do segmento dos SDA do beneficiário efetivo ou da entidade multinacional da qual faz parte. Em princípio, a não ser que seja acordado de outra forma pelos Estados Contratantes, o lucro a considerar no cálculo do índice a utilizar deverá ser o lucro calculado antes do pagamento de impostos. O Comentário<sup>50</sup> indica que devem ser feitos alguns ajustamentos, como, por exemplo, a exclusão de despesas relacionadas com imposto sobre o rendimento, a exclusão de receita proveniente de dividendos, a exclusão de ganhos (ou perdas) relacionados com ações, a incorporação de despesas não dedutíveis

<sup>49</sup> Cfr. § 47 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 452.

<sup>50</sup> Cfr. § 47 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 452.

para fins de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas por motivos de política pública, etc.

O valor a pagar deverá ser cobrado através da retenção na fonte. No entanto, o art. 12º-B é aplicável a transações B2B e B2C, pelo que a maior amplitude do escopo de aplicação deve traduzir-se, naturalmente, na necessidade de abranger um maior número de entidades para assumir o papel de agentes de retenção.

Tendo em conta a dificuldade inerente à atribuição desta responsabilidade a indivíduos particulares, a inclusão de entidades intermediárias como instituições financeiras no procedimento fiscal é imprescindível, devendo estes ter um papel principal na retenção do valor a pagar a título de impostos sobre o rendimento proveniente de SDA. Contudo, a designação destes agentes depende do desenvolvimento legislativo doméstico dos Estados Contratantes, sem o qual a aplicação do art. 12º-B seria inconcebível.

Teoricamente, este regime é simples e de fácil cumprimento, principalmente em transações B2B, em que o dever de retenção deve recair sobre o pagador. A maior dificuldade está na administração do imposto nas transações B2C, uma vez que, normalmente, são as instituições financeiras e outros intermediários no pagamento que estão encarregues de cumprir este dever.

### **3. OS DÉFICES NORMATIVOS DO ART. 12º-B**

#### **3.1 As críticas do Comité de Peritos em Cooperação Internacional sobre Matéria Fiscal**

##### **3.1.1 O nexu tributário e a aplicação do regime**

Alguns membros do Comité não concordaram com a atribuição de legitimidade tributária ao Estado da Fonte com base na habilidade de finalizar contratos de prestação de serviços sem o auxílio de um EE, de uma base física ou pela intermediação de um agente, por medo de influenciar a prossecução de atividades transfronteiriças e configurar uma barreira de entrada no mercado digital para novos agentes económicos<sup>51</sup>. Estes membros consideram que não há fundamento para alocar o poder tributário com base nas

---

<sup>51</sup> ANDRADE, B. – “Article 12º-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022), p. 8.

vendas e que a receita gerada não justifica a necessidade de atribuir ao Estado de Mercado a competência fiscal sobre os rendimentos nele gerados<sup>52</sup>.

No entanto, o nexa tributário desenvolvido no preceito normativo em crise não é inédito (no contexto da CM da ONU) nem inteiramente inovador (no contexto do direito fiscal internacional)<sup>53</sup>. De facto, o art. 12º-A da CM da ONU<sup>54</sup>, incorporado em 2017, prevê a atribuição da legitimidade tributária com base na localização do pagador<sup>55</sup>, pelo que o art. 12º-B segue, até certo ponto, a mesma estrutura.<sup>56</sup>

A tributação dos rendimentos provenientes de SDA pode levar ao aumento do preço dos respetivos serviços devido à presumível transferência do encargo financeiro associado ao pagamento do imposto para o consumidor<sup>57</sup>. Ademais, outra preocupação apresentada pelos membros do Comité consiste na eventual dupla tributação devido à aplicação do regime previsto no art. 12º-B ao rendimento rotineiro.<sup>58</sup>

Ao estabelecer que a jurisdição onde surge o rendimento proveniente de SDA pode tributar, outra preocupação assinalada pelos membros do Comité resulta da desconsideração do valor criado pela recolha de dados dos utilizadores de serviços digitais<sup>59</sup>. De facto, o desprestígio, por exemplo, do local do utilizador dos serviços na atribuição da legitimidade tributária reduz consideravelmente o número de jurisdições que poderiam beneficiar da obtenção de receita adicional através da aplicação do art. 12º-B.<sup>60</sup>

Contudo, a redução do número de jurisdições que poderiam ter legitimidade tributária, devido à aplicação do nexa do art. 12º-B, não deve ser considerada como uma desvantagem. A esta crítica está subjacente a ideia de criar um nexa abrangente, mas a lei fiscal tem de ser justa e precisa, isto é, não pode ser excessivamente ampla no intuito de criar maiores possibilidades tributárias para um grande número de países. O nexa criado

---

<sup>52</sup> Cfr. § 8 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), pág. 437.

<sup>53</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 515.

<sup>54</sup> Melhor desenvolvido adiante, secção 3.2.

<sup>55</sup> Cfr. § 1 do Comentário ao Art. 12º-A da CM da ONU (2021), pág. 389.

<sup>56</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 503.

<sup>57</sup> Cfr. § 15 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 440.

<sup>58</sup> Cfr. § 45 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 452.

<sup>59</sup> Cfr. § 10 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), pág. 437.

<sup>60</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 26.

pelo artigo da ONU é, em nossa opinião, justo e desprovido de complexidade relativamente à sua aplicação.

Por outro lado, a proposta apresentada pela CM da ONU relativamente à tributação de rendimentos provenientes de SDA não é infalível, pois existe uma considerável margem de manobra para evitar o pagamento de imposto numa determinada jurisdição. Ao estudar a aplicação de um determinado regime, é essencial garantir que o mesmo beneficia de uma certa robustez no combate contra a elisão fiscal, isto é, há uma importância considerável em desenvolver um sistema que não é facilmente contornável pelos sujeitos passivos, de modo a assegurar a relevância da legislação fiscal.

Neste sentido, a dificuldade de evasão está diretamente relacionada com a capacidade administrativa dos Estados Contratantes. No entanto, atendendo às características da economia digital, a começar pela dependência de ativos intangíveis e pelos modelos de negócio ainda em expansão, a monitorização da atividade dos sujeitos passivos, nomeadamente dos agentes económicos, quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, é especialmente morosa para as Autoridades Tributárias dos Estados Contratantes.<sup>61</sup>

Ademais, o âmbito de aplicação do regime previsto no art. 12º-B é mais restrito do que outras propostas, nomeadamente o Pilar 1, limitando-se à tributação dos SDA. Desta forma, exclui do seu escopo, de forma notável, a venda online de bens ou serviços que não se enquadrem na definição de SDA, ou seja, os *consumer-facing businesses* (CFB)<sup>62</sup>. Esta consideração qualifica o art. 12º-B como uma *ring-fence proposal*, isto é, uma proposta que pode levar à criação de uma barreira virtual que conduz à segregação de um determinado grupo de agentes económicos em relação aos restantes. Ademais, esta limitação evidencia, não só, uma clara diminuição da eventual receita fiscal adquirida pelos Estados Contratantes, como, também, um possível defeito no combate aos desafios na era digital.

Aliás, outro problema consiste na eventualidade de um Estado aplicar um imposto sobre a tributação do consumo digital. Nesta situação, o Estado corre o risco de, com o

---

<sup>61</sup> Neste sentido, MPHQA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 16.

<sup>62</sup> MICHEL, B. – “Developing Countries Put Their Cards on the Table in the Digital Economy Tax Debate – But Is the UN Committee of Experts Playing a Winning Hand?”, *IBFD* (2021), p. 2.

mesmo objetivo fiscal, duplicar desnecessariamente os métodos utilizados na tributação de SDA.

No entanto, a exclusão dos CFB não se revela como inteiramente despropositada por parte da ONU. Primeiramente, e ao contrário dos SDA, os pagamentos efetuados no âmbito de CFB não evidenciam um grande potencial de erosão da base tributável, pois os consumidores utilizam o seu rendimento líquido para adquiri-los. No contexto das transações B2B, os pagamentos de SDA são dedutíveis na base tributária no Estado onde se encontra o pagador. Assim, a redução da base no Estado da Fonte será compensada pelo imposto a pagar nesse Estado em relação aos pagamentos de SDA<sup>63</sup>.

De seguida, é inusitado considerar, prematuramente, que a exclusão dos CFB engloba toda a atividade dos retalhistas online. De facto, estão fora do escopo do art. 12º-B as receitas provenientes da venda de produtos para consumo que pertencem ao retalhista online e são vendidas através da sua plataforma. Porém, os rendimentos auferidos no âmbito de comissões relacionadas com a venda no mercado digital e os que derivam de operações paralelas ao negócio principal, como a publicidade online, os serviços de *streaming* e os serviços de computação em nuvem, estão incluídos no regime de tributação dos SDA<sup>64</sup>.

### **3.1.2 A solução através de uma medida bilateral**

Mesmo reconhecendo que os novos modelos de negócio originados pela economia digital denunciam a inadequação dos conceitos fiscais tradicionalmente utilizados, alguns membros do Comité julgam que a solução ideal traduz-se numa resposta multilateral em detrimento de um acordo bilateral. Deve atender-se, ainda, às dificuldades de relacionamento que surgirão no caso de ser implementado um acordo multinacional que confronte com o regime previsto na CM da ONU.<sup>65</sup>

De facto, devido ao tempo a prescindir, aos custos a suportar e aos recursos humanos necessários, a concretização da medida prevista no art. 12º-B através de uma convenção bilateral é morosa, menos eficaz<sup>66</sup> e longe de influenciar, de forma imediata,

---

<sup>63</sup> MICHEL, B. – “Developing Countries Put Their Cards on the Table in the Digital Economy Tax Debate – But Is the UN Committee of Experts Playing a Winning Hand?”, *IBFD* (2021), p. 2.

<sup>64</sup> MICHEL, B. – “Developing Countries Put Their Cards on the Table in the Digital Economy Tax Debate – But Is the UN Committee of Experts Playing a Winning Hand?”, *IBFD* (2021), p. 2.

<sup>65</sup> Cfr. § 9 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 437.

<sup>66</sup> ASTUTI, Melanie Dewi – “Three Approaches to Taxing Income from the Digital Economy – Which Is The Best for Developing Countries?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 74 (2020), n.º 12, p. 727.

a economia digital global<sup>67</sup> devido à morosidade inerente ao período de negociação e inclusão da cláusula nos tratados. Em contrapartida, estas negociações podem ser iniciadas com as jurisdições onde residem os prestadores de SDA, nomeadamente aquelas que não se comprometeram a aplicar uma convenção multilateral a regular a mesma matéria fiscal<sup>68</sup>. Na verdade, existe, efetivamente, um maior incentivo em introduzir o art. 12º-B em convenções bilaterais com outras jurisdições que ocuparão, presumivelmente, a posição de Estado de residência do sujeito passivo.<sup>69</sup>

### 3.1.3 A definição insuficiente dos termos utilizados

O regime estabelecido no art. 12º-B é composto por vários conceitos que, na opinião de alguns membros do Comité, não são claros nem estão suficientemente esclarecidos no texto do Comentário da CM da ONU, permitindo uma arbitrariedade excessiva na definição destes termos por parte da legislação interna dos Estados.<sup>70</sup>

De facto, não obstante a simplicidade estabelecida pelo regime de tributação dos rendimentos provenientes de SDA, existe uma manifesta falta de clarificação dos termos utilizados, como, entre outros, o requerimento do *'mínimo envolvimento humano'*. Isto pode, sem dúvida, configurar-se num conflito grave entre os contribuintes e as autoridades fiscais. A relação contratual entre o fornecedor e o cliente não é sempre elucidativa neste aspeto, uma vez que para certos modelos de negócio digitais, como, por exemplo, jogos online ou serviços de computação em nuvem, a quantificação do envolvimento humano na prestação do serviço não é facilmente diagnosticável.<sup>71</sup>

A necessidade de clarificação acima desenvolvida passa, também, pela criação de um conjunto de orientações que configuram um modelo legislativo a ser adotado pelos Estados Contratantes de forma a facilitar a administração do imposto desenvolvido na CM, nomeadamente o regime de tributação previsto no § 3 do art. 12º-B, ou seja, a opção pela tributação líquida dos rendimentos provenientes de SDA.<sup>72</sup>

---

<sup>67</sup> MICHEL, B. – “Developing Countries Put Their Cards on the Table in the Digital Economy Tax Debate – But Is the UN Committee of Experts Playing a Winning Hand?”, *IBFD* (2021), p. 4.

<sup>68</sup> ASTUTI, Melanie Dewi – “Three Approaches to Taxing Income from the Digital Economy – Which Is The Best for Developing Countries?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 74 (2020), n.º 12, p. 728.

<sup>69</sup> COLLIER, Richard, DEVEREUX, Michal P., VELLA, John – “Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 3, p. 431.

<sup>70</sup> Cfr. § 12 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 438.

<sup>71</sup> MPHIA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 13.

<sup>72</sup> Cfr. § 12 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 438.

### 3.1.4 A desconsideração pelas despesas incorridas na tributação bruta dos rendimentos

Para além dos problemas administrativos<sup>73</sup> associados à opção pela tributação líquida dos rendimentos, outro problema anunciado pelo Comité consiste na possibilidade de tributação excessiva da receita em termos brutos.<sup>74</sup>

Este constrangimento criado pelo art. 12º-B manifesta-se, em particular, devido ao facto de a regra de tributação prevista no § 2 do art. 12º-B atender ao rendimento bruto dos sujeitos passivos.

O § 2 prevê a tributação de rendimentos provenientes de SDA pelo seu valor bruto. Parece-nos evidente que, mesmo considerando a vantagem da simplicidade criada regra estabelecida, a tributação pelo rendimento bruto representa uma injustiça intolerável para os sujeitos passivos que suportarão o encargo fiscal pela obtenção de rendimentos provenientes de SDA.

É fácil compreender que a desconsideração, pela legislação fiscal, das diferentes margens de lucro associadas a diversos modelos de negócio traduz-se, presumivelmente, em situações desiguais e injustas, não se justificando, por norma, esta omissão nos acordos bilaterais celebrados entre os Estados Contratantes, sendo que este entendimento pode ter lugar quando a obtenção de rendimentos não implica custos significativos, como é o caso das *royalties*. Ora, no caso dos rendimentos provenientes de prestações de serviços, é difícil considerar que a tributação pelo rendimento bruto é justificável.<sup>75</sup>

Nos impostos sobre o rendimento, sobre as pessoas singulares ou coletivas, atende-se sempre à tributação do rendimento real, estabelecendo normas que permitem a dedução de custos suportados no prosseguimento da obtenção desses rendimentos através de uma relação causal entre o encargo suportado e o rendimento auferido. Assim, é possível apurar o valor do rendimento que será efetivamente tributado, atendendo às despesas efetuadas. Neste sentido, o § 2 do art. 12º-B apresenta-se como uma possível violação dos princípios direito fiscal, ao estabelecer que o rendimento tributável é definido sem ter em conta os custos suportados na sua obtenção.

---

<sup>73</sup> *Supra* identificados e *infra* explorados.

<sup>74</sup> Cfr. § 13 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 439.

<sup>75</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 526.

É imperativo recordar que o § 3 do art. 12º-B estabelece a possibilidade de tributação dos rendimentos líquidos, através da aplicação da fórmula prevista no preceito legal. Nessa hipótese, o rendimento tributável consiste em 30% do total dos rendimentos provenientes de SDA após a aplicação de um rácio de rentabilidade. No entanto, mesmo tendo em conta que esta hipótese é mais compatível com os princípios fundamentais do direito fiscal, nomeadamente a tributação pelo lucro real, esta medida parece ser injusta, devido à forte probabilidade de levar a casos de tributação excessiva ou insuficiente.

Além disso, também existe uma forte probabilidade de criar situações de dupla tributação que devem ser atendidas, nomeadamente no caso de o sujeito passivo ser tributado no Estado da Fonte pelo rendimento bruto e, mais tarde, no Estado de Residência pelo rendimento líquido, havendo a possibilidade de não ser estabelecido uma mitigação para a parte do rendimento não isenta de imposto que pode ser transportada entre os Estados Contratantes.<sup>76</sup>

No entanto, tal como no caso dos artigos 10º, 11º, 12º e 12º-A da CM da ONU, o §2 do seu art. 23º-A indica que o Estado de Residência deverá fornecer ao sujeito passivo um crédito de imposto igual ao montante pago no Estado da Fonte, sendo que a dedução não pode ser superior à parte do imposto, calculado antes da dedução, que corresponde aos rendimentos que podem ser tributados nesse último Estado. Desta forma, seria desnecessário desenvolver um novo esquema para evitar a dupla tributação proveniente da aplicação deste regime.<sup>77</sup>

Estas considerações apontam para a importância da cooperação dos Estados Contratantes na negociação bilateral dos tratados e para a promoção da convergência internacional das convenções celebradas ao abrigo da CM da ONU no sentido de combater os desafios da tributação na era digital.

### **3.1.5 O encargo para as administrações fiscais e para o consumidor final**

A composição do regime previsto no art. 12º-B pode presumivelmente implicar encargos acrescidos para as administrações fiscais, devido, nomeadamente, ao facto de,

---

<sup>76</sup> MPHOA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5, p. 14.

<sup>77</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 19.

por um lado, não estabelecer um limite mínimo de aplicação e, por outro, englobar as transações B2C.<sup>78</sup>

Primeiramente, o regime previsto no art. 12º-B da CM da ONU não estabelece um limite mínimo como critério para aplicação do mesmo. Isto permite uma maior abrangência em comparação com outras propostas apresentadas para o combate dos desafios da tributação na era digital, mas pode ser prejudicial para *start-ups* e PMEs, pois o encargo em *compliance* para estes agentes económicos é desproporcional quando comparado com o de uma entidade multinacional, configurando-se numa possível barreira à entrada de novas empresas num determinado mercado já dominado por sociedades de grande dimensão.

A ausência de um *threshold* mínimo que defina a aplicabilidade do regime de tributação em crise potencia a criação de um ónus excessivo para as administrações fiscais. Esta maior abrangência, que, além de tudo, engloba agentes económicos que podem não organizar a sua atividade através de demonstrações financeiras consolidadas, consubstancia-se num verdadeiro tormento, atendendo à necessidade de fiscalização do regime proposto.

De forma a solucionar este problema, os Estados Contratantes podem optar pela disposição alternativa indicada no Comentário à CM da ONU<sup>79</sup>, estabelecendo, no § 2 do art. 12º-B, um limite mínimo de sujeição ao regime de tributação de rendimentos provenientes de SDA. Esta possibilidade constitui uma proteção adicional aos sujeitos passivos com menor rendimento ou que tenham entrado recentemente no respetivo mercado.

De seguida, o regime previsto no art. 12º-B beneficia da simplicidade na determinação do imposto a pagar, adotando um método baseado no rendimento bruto com a opção de tributação pelo rendimento líquido, mas existem desafios relativamente à envolvente prática da administração do preceito normativo no que respeita, principalmente, a situações B2C. Isto porque não está previsto nenhum incentivo ou sistema que permita a cobrança do imposto por parte dos consumidores finais.

Ademais, teriam de ser estes a aplicar as correspondentes taxas de acordo com a legislação aplicável pelo respetivo tratado. Ora, não se pode exigir esta responsabilidade

---

<sup>78</sup> Cfr. § 14 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 439.

<sup>79</sup> Cfr. § 26 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 443.

dos consumidores, até porque também levaria ao aumento do trabalho das administrações tributárias devido ao esclarecimento que teriam de prestar aos consumidores, consubstanciando-se num encargo adicional que não se justifica.

Por sua vez, nas situações B2B a monitorização do regime pode aproveitar o sistema de retenção na fonte, ou seja, o adquirente do serviço fica encarregue de entregar o imposto devido ao Estado da Fonte, de acordo com as regras estabelecidas no Tratado.

Para mitigar o problema inerente à administração do imposto nas situações B2C é possível considerar, por exemplo, o envolvimento das instituições financeiras e das plataformas digitais como forma de reduzir o encargo financeiro associado ao funcionamento do regime em análise e ao cumprimento dos deveres tributários nele previstos. Isto é essencial para evitar a dificuldade no controlo dos pagamentos efetuados no âmbito da aquisição de SDA em que os sujeitos privados atuam como agentes de retenção. Neste sentido, é possível emitir um conjunto de diretrizes que permitem a padronização e regulamentação por parte dos Estados Contratantes.

A importância de distribuir, de forma racional e proporcional, o ónus dos agentes de retenção em concordância com as funções que lhes são exigidas, e de forma a não perturbar ou reprimir o exercício da atividade económica, é notória<sup>80</sup>. Pretende-se, com isto, desenvolver uma relação entre os sujeitos passivos e as administrações tributárias que previna o comprometimento com encargos de fiscalização e monitorização do funcionamento do tributo de valor superior à receita adquirida.

Deve atender-se à possibilidade de o valor a pagar no âmbito da tributação dos rendimentos provenientes de SDA vir a ser financeiramente suportado pelos contribuintes, ficando estes no papel de sujeitos passivos de facto, através do possível impacto no preço dos serviços condicionados pelo mesmo. Esta hipotética tendência pode ser mitigada ao fixar uma taxa de retenção na fonte quase impercetível, ao ponto de não justificar nenhuma alteração no valor final dos serviços, ou através da possibilidade de optar pela tributação com base no rendimento líquido.

No entanto, não é possível determinar se estas medidas seriam suficientes para impedir a ocorrência de efeitos indesejados na economia.

---

<sup>80</sup> ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6, p. 14.

## **3.2 A desconformidade com o regime de tributação das remunerações devidas por serviços técnicos.**

### **3.2.1 Nota introdutória sobre o art. 12º-A da CM da ONU.**

De acordo com o regime previsto no art. 12º-A da CM da ONU, um Estado tem a possibilidade de tributar os rendimentos provenientes de remunerações (ou honorários) pagos a título de serviços técnicos pagos por um residente nessa jurisdição, ou por um não residente que detenha um EE ou base fixa nesse Estado através do qual suporta esses pagamentos, sem ser necessário que os serviços sejam prestados no seu território. Neste âmbito, as remunerações são definidas como pagamentos relativos a serviços técnicos, de gestão ou de consultoria.<sup>81</sup>

Este preceito normativo, introduzido na CM da ONU em 2017, atribui legitimidade tributária ao Estado da Fonte com base na localização do pagador dos serviços, sem ser necessário existir um EE ou qualquer outro elemento físico a partir do qual os serviços são prestados nessa jurisdição. Esta consideração anunciou uma verdadeira mudança no paradigma normativo associado ao combate contra os desafios da economia digital ao descartar a exigência de um elemento físico na atribuição do poder tributário ao Estado da Fonte.<sup>82</sup>

De facto, o art. 12º-B, posteriormente acrescentado à CM da ONU, apresenta uma estrutura bastante semelhante ao art. 12º-A, com apenas algumas diferenças que explorar-se-ão nesta secção. Isto porque, com efeito, a análise debruçada sobre as assimetrias criadas pelos regimes é pertinente para reconhecer a extensão dos défices normativos associados à tributação dos SDA.

### **3.2.2 A interpretação restritiva do art. 12º-A**

A necessidade de introduzir um novo regime de tributação para SDA advém da falta de legislação fiscal sobre o respetivo rendimento. No entanto, essa ausência deve-se, pelo menos em parte, à interpretação restritiva do âmbito de aplicação objetivo do art. 12º-A formulada pelo Comentário da CM da ONU. A definição de remunerações por serviços

---

<sup>81</sup> Cfr. § 1 do Comentário ao Art. 12º-A da CM da ONU (2021), p. 389.

<sup>82</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 5.

técnicos (doravante RST) está prevista no § 3 do art. 12º-A, sendo que o Comentário afasta qualquer tipo de referência à legislação interna dos Estados Contratantes<sup>83</sup>. No entanto, a definição elaborada parece ser insuficiente para clarificar os serviços englobados pelo regime.

De acordo com o § 3 do art. 12º-A, «[o] termo “remunerações por serviços técnicos”, conforme usado neste Artigo, significa qualquer pagamento em contraprestação por qualquer serviço de natureza gerencial, técnica ou de consultoria»<sup>84</sup>. No entanto, o regime abstém-se de definir a natureza inerente aos serviços nele englobados. O Comentário estabelece, somente, como critério fundamental o envolvimento, na prestação de serviços, de conhecimento especializado, habilidade ou experiência que é aproveitada pelo cliente<sup>85</sup>. É este fator que providencia a exclusão dos serviços de natureza rotineira na aplicação do art. 12º-A.

De facto, parece ser possível argumentar que um serviço rotineiro (e, por acréscimo, um serviço automatizado) também pode envolver um conhecimento especializado - uma certa habilidade ou experiência - que é exercido em nome do cliente através da prestação do serviço. Uma determinada entidade faz, certamente, uso do seu conhecimento e da sua técnica e experiência para criar algoritmos e plataformas digitais necessárias para a prestação de serviços automatizados, seja de forma imediata ou através de outros meios tecnológicos.<sup>86</sup>

Desta forma, parece que o Comité encontrou uma solução apropriada para combater os desafios provenientes da era digital, ao criar uma norma fiscal que atribui o poder tributário com base na localização do pagador, mas optou por excluir os SDA do âmbito de aplicação do art. 12º-A. Isto porque, devido ao escasso esclarecimento sobre o âmbito de aplicação objetivo do regime de tributação de RST, o conceito de SDA identifica-se com a definição apresentada no art. 12º-A. Ao relegar a tributação de SDA para um regime próprio, o Comité gera assimetrias inconvenientes e injustificadas entre os artigos 12º-A e 12º-B, o que é particularmente inoportuno para os Estados Contratantes que

---

<sup>83</sup> Cfr. § 68 do Comentário ao art. 12º-A da CM da ONU (2021), p. 412.

<sup>84</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>85</sup> Cfr. § 62 do Comentário ao art. 12º-A da CM da ONU (2021), p. 411.

<sup>86</sup> Neste sentido, MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 509.

pretendam estabelecer uma CDT sobre este tipo de rendimentos<sup>87</sup>. Ao insistir no tratamento diferenciado entre a tributação de rendimentos provenientes de RST e de SDA, o Comité exacerba as dificuldades associadas à interpretação restritiva do art. 12º-A ao pressionar o critério da personalização do serviço.

Ademais, a definição de SDA, ao requerer o mínimo envolvimento humano na prestação do serviço, apresenta, aparentemente, uma delimitação com a definição de serviços técnicos. No entanto, a efetiva determinação deste critério na prática é complicada, tendo em conta que o Comentário carece de uma explicação detalhada sobre o critério em crise<sup>88</sup>, usando expressões particularmente vagas como “*limitada intervenção humana*”<sup>89</sup> ou “*personalização significativa*”<sup>90</sup>. Outrossim, parece estranha a necessidade de incluir uma norma de sujeição negativa presente no § 7 do art. 12º-B, que impede a aplicação do regime no caso de o rendimento ser considerado proveniente de RST. Isto porque, de acordo com a intenção dos regimes, parece que existe uma exclusividade inerente aos conceitos de serviços técnicos e SDA que revela a desnecessidade de criar uma separação entre os mesmos. No entanto, o esclarecimento do § 7 do art. 12º-B sugere o contrário.<sup>91</sup>

Outras contradições surgem na lista negativa de serviços apresentada pelo Comentário<sup>92</sup>, ao prever a exclusão de “*serviços profissionais personalizados*” e de “*serviços de ensino online personalizados*”, serviços que, por natureza, são adaptados às necessidades de cada cliente mediante as especificações requisitadas pelo próprio. No entanto, o Comentário ao art. 12º-A indica que alguns destes serviços, ainda que personalizáveis, podem ser prestados de forma rotineira, pelo que devem ser excluídos do âmbito de aplicação do respetivo preceito normativo. Assim, parece ser inadequado considerar que os serviços profissionais estão nitidamente excluídos do âmbito de

---

<sup>87</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 516.

<sup>88</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 518.

<sup>89</sup> Cfr. § 53 do Comentário ao art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 455. Tradução da nossa responsabilidade. Em inglês: “minimal human intervention”.

<sup>90</sup> Cfr. § 58, alínea (i), do Comentário ao art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 462. Tradução da nossa responsabilidade. Em inglês: “significant customization”.

<sup>91</sup> Neste sentido, MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 518.

<sup>92</sup> Cfr. § 59 do Comentário ao art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 462.

aplicação do art. 12º-B<sup>93</sup>. De facto, essa exclusão apenas pode ser justificada ao considerar que os serviços profissionais requerem um envolvimento humano suficientemente expressivo para afastar a sua inclusão na definição de SDA<sup>94</sup>. Mesmo tendo em conta o rápido desenvolvimento da automatização de atividades profissionais<sup>95</sup>, a necessidade de estabelecer o grau mínimo de desenvolvimento humano para concretizar a definição de SDA é impreterível, sendo a sua inexatidão um problema por ultrapassar.<sup>96</sup>

Adiante, o comentário estabelece que a obtenção de um resultado personalizado através da manipulação das definições específicas de um determinado sistema automatizado não provoca, automaticamente, a desconsideração do mesmo como sendo um SDA<sup>97</sup>. Esta ideia, aliada à indicação de que os serviços de computação em nuvem podem requerer uma configuração específica para atender às necessidades do cliente, menospreza o critério da personalização do serviço enquanto meio disponível na distinção entre a aplicação do art. 12º-A e do art. 12º-B.<sup>98</sup>

De seguida, o regime do art. 12º-B configura, no seu § 6, um conjunto de serviços que, em princípio, podem consubstanciar-se em SDA. No entanto, o Comentário esclarece que a lista apresentada consiste, apenas, numa enumeração meramente exemplificativa, pelo que o critério definido no § 5 deve ser sempre efetivamente atendido<sup>99</sup>. Assim, ao dar prioridade à definição desenvolvida, a lista positiva prevista no § 6 consiste numa exemplificação inútil, que não acrescenta valor ao regime normativo<sup>100</sup>. É difícil perceber a escolha do Comité em optar por acrescentar esta lista positiva, mas submetendo-a sempre à apreciação da definição contida no § 5 do art. 12º-B, até porque a enumeração não pode, nem deve, ser entendida como presunção de aplicabilidade do regime de tributação<sup>101</sup>. No entanto, o Comentário contém uma lista negativa de aplicação

---

<sup>93</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 519.

<sup>94</sup> Cfr. § 60 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 463.

<sup>95</sup> Vide Sampson, S.E. – “A Strategic Framework for Task Automation in Professional Services”, *Journal of Service Research*, Vol. 24 (2021), n.º 1, pp. 122-140.

<sup>96</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 520.

<sup>97</sup> Cfr. § 53 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 454.

<sup>98</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 520.

<sup>99</sup> Cfr. § 57 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 456.

<sup>100</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 521.

<sup>101</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 521.

do regime<sup>102</sup>, exaustivamente clarificada<sup>103</sup>, que, efetivamente, delimita a sujeição do regime de tributação ao esclarecer a delimitação do conceito de SDA. Atendendo à sua maior aplicabilidade prática, não se compreende a opção de excluir esta lista negativa na letra do art. 12º-B.

Relativamente à aplicação do regime de tributação dos rendimentos provenientes de SDA nos contratos mistos, isto é, contratos cujo rendimento não surge exclusivamente deste tipo de serviços, o Comentário indica que o método adequado consiste na discriminação do valor total de acordo com os termos do contrato e aplicar a cada parte o regime fiscal a ela associado<sup>104</sup>. Contudo, este entendimento, além de ser desprovido da simplicidade associada ao regime, não tem em consideração a importância dos diferentes rendimentos obtidos no panorama geral do contrato. A possível solução passa pela adoção do *'princípio auxiliar'*, ou seja, se uma das partes do contrato configura-se, evidentemente, como o propósito principal, assumindo as restantes partes um caráter meramente acessório e sem grande relevância, o sistema aplicável à totalidade do contrato será o regime ao qual a parte principal está sujeito.<sup>105</sup>

Por último, importa considerar a exclusão dos serviços de ensino fornecidos por uma entidade educacional do conceito de serviços técnicos, estabelecida expressamente no § 3 do art. 12º-A. Este atendimento é pertinente devido à inexistência da mesma exclusão no art. 12º-B, incluindo, através do Comentário<sup>106</sup>, no seu âmbito de aplicação os serviços standardizados de ensino online. No entanto, atendendo à personalização associada aos serviços em causa, não se compreende, por um lado, a sua inclusão no regime de tributação dos SDA, pois as características associadas compactuam melhor com a definição de serviços técnicos, e, por outro, a haver uma exclusão destes serviços, essa alienação seria compreensível no art. 12º-B.<sup>107</sup>

### **3.2.3 A divergência entre as taxas de imposto aplicáveis**

Os regimes de tributação previstos nos artigos 12º-A e 12º-B atribuem à discricionariedade dos Estados Contratantes a possibilidade de estabelecer a taxa de

---

<sup>102</sup> Cfr. § 59 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 462.

<sup>103</sup> Cfr. § 60 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 463.

<sup>104</sup> Cfr. § 66 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 468.

<sup>105</sup> Cfr. § 11. 6 do Comentário ao Art. 12º da CM da OCDE (2017), p. 797.

<sup>106</sup> Cfr. § 59, ponto (ix), e § 60 (ii) do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), pp. 462 e 463, respetivamente.

<sup>107</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 529.

tributação a aplicar ao rendimento tributável. Porém, a viabilidade conferida pode resultar em assimetrias dos valores acordados relativamente aos dois preceitos normativos, o que, a adicionar às dificuldades inerentes à interpretação restrita do art. 12º-A, pode levar a divergências no tratamento das transações englobadas.

Existe, ainda, uma desconformidade entre os regimes, pois o Comentário ao art. 12º-A, mesmo recomendando a preferência por uma percentagem baixa<sup>108</sup>, não faz referência a um determinado intervalo numérico relativo ao valor da taxa a adotar pelos Estados Contratantes, ao contrário do que sucede com o art. 12º-B, que estabelece, concretamente, que a taxa adotada deve ser entre 3% a 4%<sup>109</sup>. Ademais, o Comentário inclui uma referência à importância de aplicar a mesma taxa de imposto nos regimes previstos nos artigos 12º e 12º-A<sup>110</sup>, mas abstém-se de introduzir a mesma orientação no art. 12º-B. Não é apresentada nenhuma justificação para estas divergências, pelo que o Comentário devia reconhecer a importância da igualização das taxas de imposto aplicáveis nos três regimes supra descritos.

### **3.2.4 O englobamento das transações B2C**

Outra diferença entre os regimes de tributação de rendimentos provenientes de RST e de SDA consiste na aplicação do art. 12º-B a transações B2B e B2C, enquanto que o art. 12º-A exclui as situações B2C. De facto, o Comentário indica que, por um lado, o distanciamento destas situações se deve à incapacidade de erosão da base tributária no Estado de Residência relativamente aos pagamentos de indivíduos para consumo pessoal<sup>111</sup>, e que, por outro, existem acrescidas dificuldades administrativas associadas à imposição e fiscalização da retenção na fonte<sup>112</sup>. A única justificação para a assimetria descrita seria a maior eficiência dos mecanismos de retenção adotados para os rendimentos provenientes de SDA em detrimento das receitas adquiridas por RST.<sup>113</sup>

Neste sentido, o Comentário refere a obrigação, por parte de certas jurisdições, de precisar e pagar o imposto devido pelo prestador de serviços não residente pertencente à entidade financeira envolvida no pagamento dos SDA<sup>114</sup>. No entanto, esta opção envolve,

---

<sup>108</sup> Cfr. § 45 do Comentário ao Art. 12º-A da CM da ONU (2021), p. 404.

<sup>109</sup> Cfr. § 4 e § 28 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), pp. 435 e 444, respetivamente.

<sup>110</sup> Cfr. § 45 do Comentário ao Art. 12º-A da CM da ONU (2021), p. 404.

<sup>111</sup> Cfr. § 72 do Comentário ao Art. 12º-A da CM da ONU (2021), p. 414.

<sup>112</sup> Cfr. § 64 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 467.

<sup>113</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 527.

<sup>114</sup> Cfr. § 64 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 467.

por um lado, a implementação e utilização de meios informáticos complexos, e, por outro, dificuldades acrescidas na identificação de transações económicas abrangidas pelo dever de retenção<sup>115</sup>. Assim, se o cumprimento da obrigação fiscal, nas transações B2C, está associado a um dever de retenção por parte das entidades financeiras intermediárias, intimamente dependente da informação disponível, e esse método não é suficientemente satisfatório, não faz sentido alocar-lhes essa responsabilidade pelo facto de, normalmente, os pagamentos associados aos SDA serem realizados através de meios eletrónicos automatizados.

Ademais, o Comentário<sup>116</sup>, em alternativa, estabelece a obrigação de o prestador de serviços não residente apresentar uma declaração de rendimentos quando haja autoliquidação da obrigação tributária sujeita a fiscalização pela administração fiscal<sup>117</sup>, que tem sido bem recebido, não obstante as críticas formuladas contra este modelo nas transações B2C transfronteiriças.<sup>118</sup>

## 4. CONCLUSÕES

- I. O art. 12º-B, incorporado na CM da ONU na 22ª sessão do Comité de Peritos em Cooperação Internacional sobre Matéria Fiscal legitima um Estado Contratante que tenha adotado este artigo numa convenção bilateral a tributar os lucros empresariais com base na localização do pagador.
  
- II. Este regime visa, por um lado, combater os desafios da economia digital e, por outro, para dar a oportunidade aos países em desenvolvimento de tributar a receita gerada com base num elemento de ligação diferente dos critérios tradicionais relacionados com a presença física numa determinada jurisdição.

---

<sup>115</sup> National Foreign Trade Council – “Comments on the draft of the U.N. Model Tax Treaty on the digitalization of the economy under Article 12B”, 7/Abril/2021, p.5, e World Bank Group Staff – “Comments on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention (Automated Digital Services)”, p. 2.

<sup>116</sup> Cfr. § 64 do Comentário ao Art. 12º-B da CM da ONU (2021), p. 467.

<sup>117</sup> Há, ainda, a sugestão de fazer uso do mesmo portal que é disponibilizado para a declaração e pagamento do IVA. Neste sentido, World Bank Group Staff – “Comments on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention (Automated Digital Services)”, p. 2.

<sup>118</sup> MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4, p. 528.

- III. Tais critérios não se mostram adequados para responder às adversidades provenientes dos novos modelos de negócio caracterizados pelo aproveitamento das estruturas digitais atualmente desenvolvidas, aproveitando-se das plataformas tecnológicas ao dispor dos consumidores para carrearem a sua atividade sem necessidade de firmar numa determinada jurisdição de forma perceptível.
- IV. Esta nova medida revela um maior grau de simplicidade na sua formulação, caracterizando o local onde é efetuado o pagamento como o novo elemento de conexão entre o Estado Contratante onde este ocorre e o poder tributário para aplicar uma taxa de imposto ao rendimento originado.
- V. O art. 12º-B da CM da ONU permite a tributação, pelo Estado da Fonte, do rendimento bruto proveniente de um pagamento realizado por um residente nessa jurisdição ou suportado por um EE ou base física nela localizada. O preceito normativo prevê, ainda, a opção pela tributação pelo rendimento líquido, sujeitando a receita adquirida a uma fórmula específica para determinar o valor tributável.
- VI. Contudo, não obstante as suas vantagens relacionadas com a simplicidade do nexo fiscal, o regime carece, ainda, de algum desenvolvimento normativo de forma a impor-se como método globalmente elegível para estabilizar e afunilar a legislação internacional no confronto contra os desafios originados pela economia digital.
- VII. De facto, o regime estabelecido cria a possibilidade de haver excessiva tributação dos rendimentos ao incidir - visando uma maior descomplicação operacional - sobre o valor bruto da receita adquirida.
- VIII. Mesmo tendo em consideração que o problema pode ser atenuado pela opção de tributação líquida do rendimento, a operação a efetuar não permite a dedução dos custos efetivamente incorridos pelo sujeito passivo. No entanto, este problema

pode ser mitigado ao forçar os Estados Contratantes a acordar numa taxa de tributação muito baixa, de forma a não prejudicar as entidades desproporcionalmente afetadas pelo regime.

- IX. O art. 12º-B não estabelece um limite mínimo de aplicação normativa, o que contribui, também, para o desproporcional impacto do regime de tributação nos agentes económicos, nomeadamente nas PME. Contudo, o Comentário estabelece a possibilidade de os Estados Contratantes estabelecerem um valor mínimo de sujeição, protegendo, assim, as entidades com um menor volume de negócios, como, por exemplo, as *start-ups*.
- X. O preceito normativo inclui uma lista positiva que, na prática, revela-se quase inteiramente inútil. Ao considerar que o cumprimento dos requisitos apresentados pela definição geral de SDA é o critério fundamental a utilizar para definir o âmbito de sujeição objetiva do regime, a indicação de uma lista negativa – como é o caso da exposição apresentada no Comentário ao art. 12º-B da CM da ONU – mostra-se como uma forma mais adequada para orientar a administração da legislação fiscal.
- XI. De seguida, a proposta da ONU não resolve, frontalmente, o problema da administração do regime nas situações B2C, indicando, somente, que existem soluções disponíveis para resolver o problema da fiscalização que devem ser acordadas e aplicadas pelos Estados Contratantes.
- XII. Importa, ainda, considerar que a limitada sujeição a SDA configura o regime numa *ring-fenced solution* que põe em causa a capacidade de obtenção de receita dos Estados e compromete o tratamento de situações equiparáveis.
- XIII. A limitação do âmbito de sujeição aos SDA permite uma maior clareza na aplicação do regime tributação. Contudo, esta intenção está ferida pela insuficiente definição dos conceitos utilizados pelo preceito normativo, que

prejudicam a efetiva implementação do regime devido à dificuldade interpretativa do mesmo pelas administrações fiscais e pelos sujeitos passivos.

XIV. O cumprimento exímio da intenção inerente à inclusão do art. 12º-B enferma de algumas incompatibilidades intrínsecas com o regime de tributação das remunerações devidas por serviços técnicos, previsto no art. 12º-A da CM da ONU.

XV. De facto, atendendo à intenção de seguir a estrutura e o nexo do regime primordialmente incorporado na respetiva Convenção, existem múltiplas (e injustificadas) divergências que afetam a aplicabilidade do preceito normativo.

XVI. Não se compreende o conforto do Comité pelo meio termo entre o englobamento dos dois regimes (que só não acontece devido a uma interpretação restritiva da definição de serviços técnicos) e a primor concretização da distinção entre o âmbito de aplicação de ambos.

XVII. Optando, por um lado, pela divergência, o Comentário à CM da ONU assume, desta forma, a posição importante de, por um lado, fazer a concreta (e coerente) distinção entre os preceitos normativos (promovendo, contudo, a harmonizada concomitância entre os preceitos normativos) e, por outro, corrigir os desafios interpretativos associados à exígua caracterização da terminologia que compõe o regime de tributação dos rendimentos provenientes de SDA sem depreciar a sua simplicidade.

XVIII. Por outro, é possível optar pela solução aparentemente simples de englobar os dois regimes de tributação num só ao desconsiderar a restrita interpretação normativa do art. 12º-A, acabando com o problema da inconsistência ao rejeitar a tributação autónoma dos respetivos rendimentos.

- XIX. No entanto, na prática, esta opção envolve a acumulação de regimes que são, de certa forma, incompatíveis, devido, nomeadamente, à intenção subjacente do Comité e às suas respetivas características.
- XX. Mesmo tendo em consideração a sua inadequada execução, a fragmentação dos rendimentos em artigos distintos parece evidenciar a necessidade de uma interpretação autónoma em relação a cada um deles que se prende com a maior ou menor (ou até inexistente) personalização do serviço.
- XXI. Ademais, o principal problema consiste na dificuldade associada à administração operacional das situações B2C, que apenas configuram o regime de tributação dos rendimentos provenientes de SDA. O englobamento dos regimes cria esta situação de optar por retirar este tipo de receita ou acrescentar as RST. Esta amálgama traduz-se numa verdadeira desconsideração pelas intenções estabelecidas pelo Comité da ONU, que, em nosso entender, devem ser consideradas.
- XXII. Assim, a concreta discriminação dos regimes tributários é essencial para reduzir os défices normativos associados ao art. 12º-B.
- XXIII. De seguida, é claramente perceptível que o nexu tributário é compatível com o objetivo de combater os desafios da era digital e apropriado para requalificar os critérios subjacentes à atribuição da legitimidade tributária.
- XXIV. Não obstante a vantagem do poder discricionário disponibilizado aos Estados Contratantes na promoção dos acordos bilaterais, é necessário aproximar a funcionalidade operacional da proposta estabelecida pela ONU de um quadro-modelo estrutural que permita o fortalecimento administrativo necessário para enquadrar a aplicabilidade do nexu tributário ao nível global.
- XXV. Este quadro-modelo deve definir, de forma concreta, os meios a adotar pelos Estados Contratantes para a administração do regime normativo nas operações B2C, de forma a forçar uma certa consonância entre os diferentes acordos

bilaterais, alcançando, em termos globais, um resultado semelhante a uma medida multilateral.

XXVI. No caso de Portugal, a adoção do nexo tributário previsto no art. 12º-B da CM da ONU passa sempre por uma revisão da legislação nacional no sentido de permitir a tributação de rendimentos empresariais provenientes de SDA, mesmo no caso de a empresa não residente não disponibilizar de um estabelecimento permanente em Portugal. Ao fazer esse alargamento, Portugal introduziria um novo desvio no que se refere às orientações da OCDE, mas asseguraria um alargamento da sua competência tributária como Estado da Fonte, relativamente às situações não cobertas por uma CDT ou relativamente àquelas em que a CDT passe a incluir um dispositivo semelhante ao art. 12º-B da CM da ONU.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Artigos científicos**

ANDRADE, B. – “Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns”, *International Tax Studies*, Vol. 4 (2021), n.º 6.

ASTUTI, Melanie Dewi – “Three Approaches to Taxing Income from the Digital Economy – Which Is The Best for Developing Countries?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 74 (2020), n.º 12.

COLLIER, Richard, DEVEREUX, Michal P., VELLA, John – “Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country”; *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 3.

MICHEL, B. – “Developing Countries Put Their Cards on the Table in the Digital Economy Tax Debate – But Is the UN Committee of Experts Playing a Winning Hand?”, *IBFD* (2021).

MORENO, A. Báez – “Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12-B of the UN Model on Automated Digital Services”, *World Tax Journal*, Vol. 13 (2021), n.º 4.

MPHOA, John W. – “UN/International - Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 76 (2022), n.º 5.

RAWAL, Radhakishan – “Taxation of Digitalized Economy: Proposed UN Solution”, *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 26 (2020), n.º 3.

Sampson, S.E. – “A Strategic Framework for Task Automation in Professional Services”, *Journal of Service Research*, Vol. 24 (2021), n.º 1, pp. 122-140.

### **Outros materiais**

National Foreign Trade Council – “Comments on the draft of the U.N. Model Tax Treaty on the digitalization of the economy under Article 12B”, 7/Abril/2021, disponível em:

<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.fi>

[nancing/files/2021-04/2021%20NFTC%20UN%20Letter%20on%20Article%2012B%20FINAL.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.fi/financing/files/2021-04/2021%20NFTC%20UN%20Letter%20on%20Article%2012B%20FINAL.pdf);

World Bank Group Staff – “Comments on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention (Automated Digital Services)”, disponível em: [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.fi/financing/files/2021-02/2020\\_1\\_19\\_WB%20staff%20comments%20on%20UN%20Article%2012B\\_FINAL.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.fi/financing/files/2021-02/2020_1_19_WB%20staff%20comments%20on%20UN%20Article%2012B_FINAL.pdf);

ANDRADE, B. – “Article 12°-B: Income from Automated Digital Services (UN Model) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD* (2022).

TRIPATHI, Ayush, *et al.* – “Taxation of Digitalized Economy: Analysing The United Nations Article 12B Solution”, *The Dialogue & Economic Laws Practice* (2021), disponível em: <https://elplaw.in/wp-content/uploads/2021/06/The-Dialogue-Economic-Laws-Practice-Taxation-of-Digitalized-Economy.pdf>;

BANSAL, Rajat – “Article 12B - A tax treaty solution by the UN Tax Committee for taxing digital incomes”, *South Centre: Tax Cooperation Policy Brief* (2021), n.º 16, disponível em: <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/07/Tax-PB-16.pdf>;

SHARMA, Kuldeep – “The Tax Sovereignty Principle and Its Peaceful Coexistence with Article 12B of the UN Model Tax Convention”, *South Centre: Tax Cooperation Policy Brief* (2021), n.º 14, disponível em: <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/06/Tax-PB-14.pdf>;

PWC – “UN tax committee adopts Article 12B for model treaty rules on digital services”, *Tax Policy Alert* (2021), disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-un-tax-committee-adopts-article-12b.pdf>;

## **Jurisprudência**

ITAT Bengaluru, *Google India Pvt. Ltd. v. Addl. CIT*, de 23 de outubro de 2017.

ITAT Kolkata, *Right Florist Pvt. Ltd., Kolkata vs Department Of Income*, de 12 de abril de 2013.

ITAT Mumbai, *Taj TV Ltd. vs ADDIT*, de 5 de julho de 2016.

ITAT Pune, *EPRSS Prepaid Recharge Services India P. Ltd. v. ITO*, de 24 de outubro de 2018.

TA Paris, *Google Ireland Ltd. v. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, de 12 de julho de 2017.

### **Dissertações de mestrado**

FERREIRA, Bárbara Malheiro (2022) – *O novo Artigo 12B da Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação – Uma Proposta Válida para a Tributação da Economia Digital?*, Tese de Mestrado em Direito Fiscal. Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito.

NOGUEIRA, Rute (2017) – *Os Desafios da Economia Digital à Tributação do Rendimento*, Tese de Mestrado em Fiscalidade. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

PEREIRA, Rita (2021) – *A Tributação na Economia Digital: um caminho para a reformulação do imposto sobre o rendimento das empresas*, Tese de Mestrado em Direito. Porto, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito.