



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**Impactos e desafios da adoção pela União Europeia da
"Unified Approach" da OCDE**

Miguel António Santos Pereira

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor
Bruno Farinha Aniceto da Silva

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito | Escola da Lisboa
Junho de 2020

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**Impactos e desafios da adoção pela União Europeia da
"Unified Approach" da OCDE**

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Miguel António Santos Pereira

Aluno n.º 142718079

Sob a Orientação do Doutor Bruno Farinha Aniceto da Silva

Lisboa, Junho de 2020

Agradecimentos

Ao Doutor Bruno Aniceto da Silva, pela disponibilidade, profissionalismo e dedicação demonstrados.

À Ana, minha namorada e incondicional parceira, por todo o apoio, ajuda e determinação que me deu.

Ao meu Pai e avó por me terem proporcionado e apoiado em todas as escolhas académicas que fiz ao longo da vida.

Índice

Introdução	5
Metodologia, pesquisa e modo de citar	9
1 - O que é o BEPS, a sua Acção 1 e a relação com a Unified Approach da OCDE	10
1.1 - BEPS	10
1.2 - Acção 1 do BEPS:	10
1.2.1 - User Participation:	11
1.2.2 - Marketing Intangibles:	13
1.2.3 - Significant Economic Presence:	15
1.3 - Acção 1 do BEPS e Unified Approach	18
2 - Unified Approach	19
2.1 - A Proposta do Secretariado	22
2.1.1 – Escopo da Proposta	23
2.1.2 - Novas regras de conexão e de alocação de lucros.....	24
2.1.2.1 - Quantidade A.....	26
i) Empresas dentro do escopo da proposta	27
ii) Método de cálculo	28
iii) Distribuição de Lucros	28
2.1.2.2 - Quantidade B	29
2.1.2.3 – Quantidade C	31
2.1.2.4 - Prevenção e Resolução de Disputas	31
2.1.3 - Implementação e Administração da Unified Approach	33
2.2 - Recentes desenvolvimentos no âmbito da Unified Approach	34
3 - Unified Approach na UE	36
3.1 - Proposta de Resolução.....	37
3.2 - A História Recente da Tributação Digital no seio da União Europeia	41
3.2.1 - Medidas Unilaterais dentro da União Europeia	41
3.2.2 - Proposta Conjunta da União Europeia.....	43
3.3 - Aplicação da Unified Approach na UE.....	46
3.4 - Impactos	47
3.5 – Desafios	49
Conclusões	51
Bibliografia e Outras Fontes.....	55
Anexos.....	59

Lista de Siglas e Abreviaturas

ATAD – Anti Tax Avoidance Directive

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting, ou Erosão de Base e Transferência de Lucros;

CAEM - Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários;

Comissão - Comissão Europeia;

DST - Digital Services Tax

EM - Estados Membros da União Europeia;

GAFA – Google, Apple, Facebook e Amazon

IF - BEPS Inclusive Framework ou Quadro Inclusivo do BEPS;

ISD – Imposto sobre os Serviços Digitais

MCC(C)IS - Matéria Colectável Comum (Consolidada) do Imposto sobre as Sociedades

MNE - Multinational Enterprises ou Empresas Multinacionais;

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico;

RU - Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte

TFDE - Task Force for the Digital Economy;

TPG - Transfer Pricing Guidelines

UE - União Europeia;

Introdução

No presente trabalho proponho-me a expor, estudar e explorar o futuro da tributação digital na União Europeia.

O facto de optar pelo tema da tributação digital não foi um mero desígnio ou puro gosto pela matéria, é certo que muitos adeptos da fiscalidade têm interesse sobre a matéria da tributação digital, grupo no qual me incluo, contudo, a razão pela qual tal tema me despertou e continua a despertar interesse é o facto de, pessoalmente, entender que num mundo e numa economia exponencialmente mais digitalizados, a cada segundo que passa, é imperativo, urgente e fulcral que os diferentes Estados encontrem uma maneira rápida e eficiente de criar impostos adequados à nova ordem de mercado mundial e Europeu.

Aliás, como a recente pandemia de COVID-19, Coronavírus, nos mostrou e continua a mostrar, o comércio digital tornou-se numa real necessidade perante o isolamento social a que todos fomos, continuamos e continuaremos a estar sujeitos.

Todas as regras tributárias em vigor no nosso presente são uma herança do século XX, em especial, são o resultado do período entre Guerras e, ainda, do pós Segunda Guerra Mundial, período em que as relações internacionais que hoje observamos foram desenhadas e estabelecidas.

Esta herança de *modus operandi* fiscal que todos os Estados, com uma economia aberta, hoje adoptam é composta por regras que muito dificilmente se descolam do meio físico e, em particular, da presença física em determinada jurisdição fiscal. Estas regras, apesar de terem sido refinadas nos séculos XX e XXI, são elas próprias o resultado uma cultura fiscal com vários séculos, seguidas pelos diferentes e sucessivos Estados que tinham em vista tributar aqueles que viviam, negociavam ou simplesmente passavam pelo interior das suas fronteiras físicas.

No século XXI, as fronteiras físicas significam pouco mais do que um regime tributário diferente daquele em que se estava antes de passar certa fronteira, mas mesmo essa diferença está hoje diluída pelos grandes blocos económicos da nossa Era. O melhor exemplo disso será mesmo a União Europeia que, através da sua deliberada homogeneização de regras fiscais, entre outras, criou um mercado único de livre circulação de bens, serviços e pessoas, onde um agente económico pode estar seguro de que, fiscalmente, será sujeito a muito poucas diferenças onde quer que esteja a passar, operar ou se pretenda estabelecer.

Ainda assim, apesar da grande homogeneização das regras fiscais dentro da UE, este bloco económico e os seus membros encontram-se sem qualquer regra de tributação digital de relevo. O mercado único Europeu encontra-se cada vez mais digitalizado e as regras fiscais que têm como pedra de toque a presença física de uma entidade no seu território revelam-se absolutamente ineficazes para tributar agentes económicos digitais, domésticos ou estrangeiros. Como resultado desta insuficiência, o mercado Europeu vê milhões em lucros obtidos através das condições por si criadas serem daí retirados sem qualquer oportunidade de os tributar.

Esta incapacidade de tributação revela-se ainda mais gravosa num mercado composto por países caracterizados pela sua elevada dívida externa, à qual não poderão fazer face caso não consigam encontrar novos nichos de receita. Esta realidade, já clara, foi ainda mais evidenciada pelos custos que a pandemia da COVID-19 representou para os países da UE, o que levou a Comissão Europeia recentemente a urgir na criação de novas fontes de receita, incluindo um imposto sobre o sector digital.

Como agravante, o facto de grande parte do mercado digital beneficiar de uma quase inexistência de tributação, cria uma disparidade alarmante entre os agentes económicos dentro do mercado Europeu e aqueles que, sediados fora, dele beneficiam sem obstáculos fiscais. Esta disparidade de tratamento, sofrida pelos agentes económicos sediados dentro do mercado Europeu, potencia mais a evasão fiscal, a erosão da base tributável e a

transferência de lucros, o que culmina, uma vez mais, na diminuição de receita fiscal para os diferentes Estados Membros da UE (EM).

Torna-se então absolutamente imperativo a criação de regras de tributação digital que garantam aos Estados legitimidade para tributar os lucros obtidos através da incursão digital de empresas externas e *Multinational Enterprises* (MNE) no seu mercado.

Uma das respostas a esta necessidade, apesar de não ser originária da UE, é a nova proposta do secretariado da OCDE designada de *Unified Approach*, ou em português Abordagem Unificada, proposta na qual o secretariado tenta dar resposta aos problemas mais urgentes apresentados pela digitalização da economia e que aqui se pretende expor e explorar. Esta abordagem unificada está incluída no âmbito do Relatório BEPS, tendo como finalidade criar novas regras de alocação de lucros, bem como novas formas de tributação e, ainda, combater a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros.

Os temas que serão aqui analisados serão aqueles que estão mais directamente ligados à tributação da economia digital pelo que todo o trabalho se irá debruçar sobre a proposta do secretariado da OCDE relativa ao Pilar 1 da *Unified Approach*, tudo no âmbito da acção 1 do Relatório BEPS relativa aos Desafios da Economia Digital. Já o Pilar 2 da *Unified Approach*, por não versar directamente sobre a economia digital, não será aqui tratado pois distancia-se da matéria de estudo.

Assim, pretende-se dar uma visão abrangente do conteúdo e rácio da proposta apresentada, a sua história, avaliando os impactos e desafios que a adoção das medidas propostas na *Unified Approach* terão na União Europeia, seus Estados Membros e seu mercado interno.

Para o efeito, o estudo estará dividido em três capítulos:

- Um primeiro capítulo que se foca na história recente do plano BEPS, especificamente a acção 1, sua evolução, as anteriores propostas de “*user participation*”, “*marketing intangibles*” e “*significant economic presence*” e, ainda, a relação da Acção 1 com a proposta da *Unified Approach*.

- No segundo capítulo apresentar-se-á um estudo detalhado da proposta da *Unified Approach*, incluindo o seu escopo, as novas regras sugeridas, o modo de implementação e administração e, finalmente, os recentes desenvolvimentos da proposta.
- Por fim, antes das conclusões, entrar-se-á no terceiro capítulo, que versa sobre a proposta da *Unified Approach* na UE, onde se pretende fazer um breve apanhado histórico das medidas de Tributação Digital, adotadas e discutidas no seio da união, partindo-se depois para a análise da potencial aplicação da proposta na UE, incluindo os impactos e desafios que a implementação da proposta da *Unified Approach* terá na UE.

Palavras chave: Acção 1 do BEPS; *Unified Approach*; Quantidade; Tributação Digital; União Europeia.

Metodologia, pesquisa e modo de citar

O presente trabalho parte de uma análise histórica, sistemática, lógica e literal do caminho feito, até a data, no que concerne à tributação digital. Foram majoritariamente examinados conteúdos publicados pela OCDE em relação à matéria objeto de estudo, não deixando de fora elementos publicados pela União Europeia e por entidades públicas ou particulares que apresentaram a sua opinião, bem como peças noticiosas que impactam o trabalho.

Adicionalmente, realizei um questionário a uma amostra de 40 pessoas com idades entre os 20 e 35 anos, com vista a avaliar a opinião da amostra relativamente a potenciais tributos digitais, tendo sido feitas as seguintes quatro questões com simples respostas de Sim ou Não:

1. Vive na União Europeia?
2. Usa frequentemente plataformas online como redes sociais, motores de busca, plataformas de *streaming*, lojas online e outras?
3. Acha que as plataformas anteriormente mencionadas deviam pagar impostos?
4. Acha que essas mesmas plataformas deviam pagar impostos pelo tratamento e venda de dados dos utilizadores?

A análise das respostas ao questionário será estudada e apresentada nas conclusões do presente trabalho, sendo que os resultados gráficos se encontram explícitos no Anexo 1.

As referências bibliográficas seguem as regras da Universidade de Oxford para Citações e Referências¹

¹ Disponível para consulta em [Link](#);

1 - O que é o BEPS, a sua Acção 1 e a relação com a Unified Approach da OCDE

1.1 - BEPS

Em primeiro lugar, importa esclarecer o que BEPS significa, tratando-se de um acrónimo da expressão em inglês *Base Erosion and Profit Shifting*, Erosão da Base e Transferência de Lucros, em Português.

A iniciativa BEPS, teve como principal objectivo combater as assimetrias fiscais criadas por uma economia digitalizada e globalizada, onde os operadores económicos podem recorrer a um vasto leque de construções fiscais para diluir, ou apagar por completo, a sua base tributável, ou então transferir os seus lucros de modo a que estes não sejam tributados como tal.

O plano BEPS, propôs 15 (quinze) acções a adoptar pelos Estados de forma a dirimir os efeitos da erosão da base tributável e da transferência de lucros. Contudo a única acção que se irá abordar, por ser esta a relevante para o tema do presente trabalho, é a acção 1, relativa aos Desafios da Economia Digital.

1.2 - Acção 1 do BEPS:

É hoje cada vez mais difícil de encontrar algum agente económico, independentemente da sua dimensão, que não tenha pelo menos parte do seu negócio digitalizado, tendência que já se verifica há vários anos. Contudo, são os grandes agentes económicos que vendem bens on-line, prestam serviços remotamente, fazem publicidade on-line, como também as grandes companhias digitais, como Google, Amazon, Facebook, Twitter ou Netflix, que operam exclusivamente on-line, vendendo os seus produtos e serviços por todo o globo, dispondo de pouca, ou nenhuma, existência material nas diferentes jurisdições fiscais com as quais interagem de uma forma ou outra.

A economia digital trouxe ao setor governamental grandes problemas e questões para as quais não é possível encontrar respostas no precedente fiscal até à data. Todas as regras

que os estados têm vindo a adotar para arrecadar receita baseiam-se sempre, ou quase sempre, em alguma forma de presença física do sujeito passivo tributário. A digitalização vem, pois, apagar a presença física desses sujeitos passivos nos locais de onde estes retiram a sua receita, pelo que as jurisdições fiscais se vêem sem quaisquer meios de tributar a grande parte dos lucros digitais.

É a estes desafios que a acção 1 do BEPS pretendeu responder, tentando dar resposta às questões de quem, onde e como se cria o valor que, idealmente, deverá ser a jurisdição com legitimidade para tributar. Ainda assim, a acção 1 não esclareceu se esses agentes económicos, MNE, poderão ser tributados em mais do que uma jurisdição e ainda se o todo, ou parte, dos seus lucros deverão ser tributados.

Posto isto, é importante indicar que no âmbito da acção 1 do BEPS propôs-se que se estabelecessem novas regras de conexão com as jurisdições fiscais. Mais precisamente, a OCDE propôs três novos critérios de conexão às jurisdições e de distribuição de lucros. Sendo estas: a participação do utilizador (*user participation*), a quem é dirigida a publicidade (*marketing intangibles*) e, por fim, a presença económica significativa (*significant economic presence*)². Esta iniciativa de criação de um novo *nexus* e novos meios de alocação de lucros carece pois de uma maior densificação pelo que se passará a fazer uma descrição breve, mas mais profunda, destes conceitos.

1.2.1 - User Participation:

A participação do utilizador (*user participation*) foi uma proposta pensada para negócios altamente digitalizados, tendo sido desenhada para negócios que têm na sua base o utilizador, extraindo os dados e conteúdos criados por estes.

O espírito por detrás desta proposta jazia, pois, na ideia de que os dados dos utilizadores e os conteúdos por estes criados estão na base da criação do valor destes negócios. De

² OECD (2019), Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019. Disponível em [Link](#)

certo modo, lançando mão de uma analogia com a indústria mais tradicional, os dados e conteúdos dos utilizadores são o produto que a plataforma produz e vende. O facto de os diferentes utilizadores, de livre vontade, cederem os seus dados e gostos à plataforma que lhes dá espaço, garante a esta última um poder publicitário sem precedentes, podendo este garantir que um produto ou serviço será publicitado directamente às pessoas que o procuram e que mais facilmente o comprarão, como adiante se verá.

É esta participação do utilizador, indispensável no processo de criação de valor da plataforma, que se pretendia atingir com a conexão por meio do *user participation*. Pretendia-se com isto atingir a fonte basilar do lucro da plataforma eletrónica, ou seja, os dados dos seus utilizadores e os conteúdos por estes criados. Os exemplos práticos de plataformas eletrónicas que utilizam este tipo de negócios são: as redes sociais como Facebook, Youtube, Twitter, os motores de busca como Google e também lojas online que retêm os dados dos seus usuários, bem como o conteúdo por eles criados.

A atribuição de lucros com base na participação do utilizador funcionaria através de uma modificação das presentes regras de atribuição de lucros, alocando uma parte dos lucros gerados pelas plataformas às jurisdições onde esses negócios atuariam recolhendo os dados dos seus utilizadores e o conteúdo criado por estes, independentemente da presença física dessas plataformas nas jurisdições visadas.

Desde cedo, a OCDE apontou para a dificuldade de ligar as presentes regras de preço de transferência a esta potencial nova realidade, pois não foram pensadas para tal situação. Assim, propôs-se que o lucro atribuído a uma determinada jurisdição, fonte de utilizadores, fosse calculado através de uma divisão entre lucros ordinários e extraordinários. A divisão destes lucros extraordinários seria calculada tendo em conta os lucros que sobrariam após os lucros das atividades rotineiras da entidade terem sido alocados ao abrigo das regras de Plena Concorrência, ou *arm's length rules*. Após este cálculo, o remanescente de lucros extraordinários seria atribuído às diferentes jurisdições onde o valor foi criado. A proporção na qual tais lucros seriam atribuídos deveria então ser calculada recorrendo a um método quantitativo/qualitativo, ou através de uma simples

percentagem pré-acordada, procedendo-se então à distribuição desses lucros conforme o método escolhido, possibilitando assim às diferentes jurisdições tributar a parte dos lucros.

Esta proposta não estava livre de problemas, só o cálculo dos lucros extraordinários constituía uma profunda adversidade à sua aceitação. Contudo, com o facto de separar estes lucros dos ordinários, pretendia-se dar às MNE a possibilidade de ver os seus lucros ordinários serem tributados de acordo com a regras normais, sendo que apenas os extraordinários viriam a ser afectados pelas novas regras. Esta proposta afectaria somente negócios online que dependessem diretamente dos dados do utilizador e do conteúdo criado por este, como redes sociais, motores de busca e algumas lojas online, pelo que deixaria vários nichos do mercado eletrónico de fora.

1.2.2 - Marketing Intangibles:

Importa, antes de mais, esclarecer o que a OCDE entendia por *Marketing Intangibles*, sendo que tal conceito foi definido pelas Directrizes de Preços de Transferência (TPG – *Transfer Pricing Guidelines* em inglês) da OCDE como, "listas de clientes, relações com clientes, mercado de propriedade e dados de clientes que são utilizados ou ajudam no marketing e venda de bens ou serviços aos clientes"³ que são utilizados por MNE altamente digitalizadas que retêm os dados dos seus utilizadores em troca de serviços gratuitos, como contas, pesquisas ou e-mails gratuitos que são disponibilizados a estes últimos.

A proposta dos *Marketing Intangibles* pretendia ligar os lucros obtidos pelas plataformas eletrónicas, fruto dos seus serviços de publicidade, às jurisdições onde estas apresentam publicidade ao utilizador. Esta proposta tinha, no entanto, uma capacidade maior de abrangência face à anterior pois, é certamente difícil para qualquer utilizador atual pensar

³ OECD (2019), Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019, pág. 14. Disponível em [Link](#)

numa plataforma eletrónica livre de anúncios ou publicidade que não seja cirurgicamente dirigida à sua pessoa.

Podemos hoje dizer, com um grande grau de certeza, que plataformas como Facebook, Google ou Youtube realizam grande parte dos seus lucros, se não a maioria, ao vender a terceiros a possibilidade de fazer publicidade, relacionada com produtos ou serviços, às pessoas utilizadoras dessas plataformas, que mais provavelmente têm interesse em adquirir certo produto ou serviço. Esta nova era publicitária, possibilitada pelo tratamento de dados dos utilizadores, contendo os seus gostos e desejos, dá a oportunidade de publicitar qualquer produto ou serviço diretamente ao mais certo consumidor do mesmo. Esta realidade dá a estas plataformas a possibilidade de gerar grandes lucros ao vender uma garantia, quase certa, de que a publicidade será vista por quem tem interesse directo nela, onde quer que essa população alvo esteja.

No que concerne à forma como tal tributação poderia operar, mais uma vez, à semelhança da proposta relativa à participação dos utilizadores, a intenção era tributar os lucros extraordinários da empresa multinacional que retira lucro da sua actividade remota em determinada jurisdição. Continuando, nessa mesma esteira de semelhança, a proposta relativa ao Marketing Intangibles também pretendia que as novas regras não afetassem os lucros ordinários, como os resultantes de funções de marketing e de distribuição, bem como os lucros relacionados com tecnologias intangíveis como pesquisa e desenvolvimento tecnológico, todos estes factores continuariam a ser tributados de acordo com as regras atuais de distribuição de lucros.

A presente medida assumia que a grande maioria dos agentes económicos envolvidos já teria algum tipo de presença tributária nas jurisdições em que actuam, contudo, também assume que haverá casos em que isso não ocorreria. É esta última razão o motivo pelo qual a proposta não tinha em conta quem era o detentor legal dos *Marketing Intangibles*, quem os administrava e explorava ou de como os riscos e lucros seriam distribuídos.

Assim, foram conceptualizadas duas formas de distribuição dos lucros extraordinários, estes podendo ser distribuídos das seguintes formas:

- Em primeira linha, poder-se-ia aplicar as atuais regras de preços de transferência. Os *Marketing Intangibles* precisariam de ser determinados e, depois, a sua contribuição para o lucro necessitaria de ser avaliada sob dois pressupostos: a) os *Marketing Intangibles* e seus riscos estarem distribuídos de acordo com a presentes regras; e b) os *Marketing Intangibles* e seus riscos estariam alocados à jurisdição correcta. O resultado destes dois pressupostos seria o ajustamento dos *Marketing Intangibles*. Deste modo, apenas seria necessária uma identificação dos *Marketing Intangibles* mantendo as regras actuais.
- Já, em alternativa à opção anterior, poder-se-ia adoptar uma abordagem de distribuição dos lucros mais técnica de aproximações matemáticas. Esta abordagem consistiria numa determinação do lucro relevante a determinação das funções de rotina, aos custos de desenvolvimento, a dedução do lucro ordinário ao lucro total e, ainda, a divisão do lucro extraordinário.

Assim que determinados os lucros atribuíveis aos *Marketing Intangibles*, estes lucros seriam distribuídos pelas diferentes jurisdições segundo uma métrica acordada, levando-se assim em conta não a sede da empresa que pagou pelo anúncio, mas sim o local onde se encontra o utilizador alvo da publicidade. Esta medida manifestava potenciais situações controvertidas, pelo que as diferentes jurisdições deveriam assegurar meios céleres de resolução de litígios para salvaguardar um entupimento do sistema de litígios.

1.2.3 - Significant Economic Presence:

Esta proposta, Presença Económica Significativa, foi pensada para os casos em que um agente económico digital apresentasse uma presença económica significativa em determinada jurisdição, ou jurisdições, que diferisse da jurisdição da sua sede e na qual estivesse profundamente envolvido, apesar de aí não ter qualquer representação física.

Mais uma vez, à semelhança das propostas anteriores, reconhecia-se que a nova ordem económica digital carece de novas regras de conexão às diferentes jurisdições devido à ineficácia das actuais, pelo que esta proposta tentava criar essa conexão através de um nexó baseado na interação de determinada empresa, por meio digital, com diferentes jurisdições, a sua influência/presença nelas e lucros aí obtidos.

Ainda assim, para a proposta, os lucros gerados em determinada jurisdição não representavam, por si só, um nexó de conexão suficientemente forte, pelo que eram necessários outros factores de conexão a essa jurisdição para determinar se existia, ou não, uma real Presença Económica Significativa.

Devido a esta insuficiência do fator lucro, a OCDE, no relatório BEPS, elencou outros meios de conexão que, singularmente ou em conjunto, determinariam a Presença Económica Significativa de determinado agente económico, sendo eles:

1. A existência de um base de utilizadores que contribuem com os seus dados;
2. O volume de conteúdo digital resultante da jurisdição;
3. Facturação e cobrança em moeda local, ou outra forma local de pagamento;
4. A manutenção de um sítio na internet em língua local;
5. Existência de responsabilidade pela entrega final de bens a clientes, ou a disponibilização de serviços de apoio pós-venda, reparações ou manutenção;
6. E, ainda, a existência e manutenção de publicidade e promoção de vendas, quer esta seja feita on-line ou não, a fim de atrair clientes;

Teria assim de ser estabelecida uma ligação entre a actividade geradora de lucros da empresa não residente com a sua Presença Económica Significativa, bem como determinar quais as operações que deveriam ficar abrangidas, ou não, pelo regime.

Após estabelecer a existência, ou ausência, de uma Presença Económica Significativa, os lucros obtidos deveriam ser distribuídos. Uma das propostas era a de os lucros serem distribuídos de acordo com um método de repartição fracionada o que, sem prejuízo de outros métodos mais simplificados, exigiria a execução de três passos. Em primeiro lugar ter-se-ia de definir a base tributária a ser dividida, em segundo determinar-se-ia os

mecanismos de atribuição dessa base tributária e, finalmente, em terceiro lugar fazer-se-ia a ponderação desses mecanismos de atribuição.

Por sua vez, a base tributável poderia ser determinada através da aplicação da taxa de lucro global da empresa à receita gerada em determinada jurisdição. Esta base tributária seria, de seguida, repartida tendo em conta fatores como vendas, ativos e funcionários. No caso dos negócios para os quais os utilizadores contribuem significativamente no processo de criação de valor, o número de utilizadores também deveria ser tido em conta no rateio das receitas.

Existia ainda a opção, contida na acção 1 do BEPS, de aplicar um imposto através de retenção na fonte, caso em que seria de considerar a retenção na fonte com uma base bruta e uma taxa mais baixa sobre os pagamentos a uma empresa com uma Presença Económica Significativa, tendo esta o direito de apresentar uma declaração de imposto sobre o rendimento (IRC) e solicitar a restituição de imposto, no caso de o montante retido exceder o montante do imposto sobre o rendimento devido pela empresa.

Estas três propostas, devido à sua enorme complexidade, nunca foram adoptadas. Elas requereriam profundas alterações às regras de conexão e de atribuição de lucros. No que concerne à conexão, seria necessária uma reestruturação na forma como as regras tradicionais de conexão às ordens jurídicas têm vindo a ser pensadas, a maior alteração seria, sem dúvida, a de que a presença física deixaria de ser uma âncora do sistema. Por outro lado, no que toca à atribuição de lucros, preconizava-se uma divisão de lucros com base nos lucros extraordinários, com a exceção da proposta da Presença Económica Significativa que sugeria uma potencial retenção na fonte com uma base bruta. Tal complexidade de dificuldade de implementação nunca possibilitou qualquer consenso entre os diferentes *actores* internacionais intervenientes no processo de discussão.

1.3 - Acção 1 do BEPS e Unified Approach⁴

O facto de as três propostas anteriormente expostas padecerem de uma elevada complexidade de aplicação e mesmo de uma grande complexidade técnica e administrativa na sua implementação levou a que os membros da OCDE nunca tenham chegado um acordo, mesmo ao fim de vários anos de debate.

Porém, algo em que todos os membros conseguiram acordar foi, que todas estas medidas tinham bastantes pontos virtuosos em comum, que eram necessários prosseguir e implementar para fazer face à digitalização da economia. Contudo a elevada complexidade e detalhe das propostas seria de muito difícil, ou mesmo impossível, implementação na realidade fiscal mundial, o que desencorajou todos os membros de as continuar a explorar.

Foi na esteira e espírito que o Secretariado da OCDE entendeu, não desistindo da intenção final do plano BEPS, que a melhor estratégia seria de construir uma proposta baseada nos pontos em comum das três propostas que ainda mantinham o interesse dos diferentes membros, mitigando os problemas e inseguranças que os diferendos haviam criado. Foi assim, como adiante se irá expor, que a proposta da *Unified Approach* nasceu e foi desenhada.

⁴ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em [Link](#)

2 - Unified Approach⁵

Como foi anteriormente demonstrado, os desafios da digitalização da economia são uma das principais áreas de preocupação do plano de ações do BEPS, em especial em relação à Ação 1, preocupação que tem vindo a ser a explorada pela OCDE nos últimos 5 anos, contudo, só recentemente se verificou um real empenho dos diferentes actores.

Em 2017 os Ministros das Finanças do G20 ordenaram à *Inclusive Framework* do BEPS (IF), composto por 137 Estados, que agindo através da *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), no âmbito do BEPS, desenvolveu e veio a entregar em Março de 2018 um Relatório Interino relativo aos Desafios Emergentes da Digitalização⁶. Este Relatório analisou em profundidade as novas formas de negócio emergentes da economia digital, olhando para as regras de alocação de lucros, concluindo que seria muito difícil, ou até mesmo impossível dada a teia de relações já constituídas, distinguir fiscalmente a economia digital da regular. Não obstante, os membros da *Inclusive Framework* do BEPS não se deixaram derrotar pela conclusão, discordando da mesma e continuando a trabalhar para chegar a um consenso. Foi então, em janeiro de 2019, que o Quadro Inclusivo do BEPS emitiu uma Nota de Orientações contendo pacote de medidas expresso em dois Pilares⁷.

O primeiro pilar dizia respeito a novas regras de alocação de Direitos tributários como as anteriores propostas de "*User Participation*", "*Marketing Intangibles*" e "*Significant Economic Presence*". Este pilar pretendia rever, de uma forma coerente, as atuais regras denexo e ligação às jurisdições que permitissem aplicar novas regras à economia digital coexistindo com as regras atuais. O segundo pilar tinha como escopo desenvolver regras

⁵ OECD (2019), Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October – 12 November 2019. Disponível em [Link](#)

⁶ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation* – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em [Link](#)

⁷ OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD 2019. Disponível em [Link](#)

que possibilitassem às jurisdições o direito de "tax back", isto é, taxar quando outras jurisdições não tenham exercido os seus direitos de tributação primária ou quando o pagamento esteja de outra forma sujeito a baixos níveis de tributação efectiva, que ficou designado por GloBE (*Global Anti-Base Erosion*)

Essa Nota de Orientações apontou ainda para os principais problemas da tributação de economia digital, sendo que os obstáculos a ultrapassar foram identificados como os temas de alocação de direitos tributários entre as diferentes jurisdições, as noções e conceitos fiscais tradicionais, como as de Estabelecimento Estável ou o Princípio da Plena Concorrência, o futuro da cooperação fiscal multilateral, a prevenção de medidas unilaterais e, ainda, a pressão política exercida pelas empresas multinacionais altamente digitalizadas nas diferentes jurisdições.

Após a referida Nota de Orientações, os trabalhos continuaram a fim de desenvolver novas propostas para os problemas detectados e, ainda, com o intuito de ligar todas as posições assumidas pelas diferentes jurisdições. Foi então que, entre 13 de fevereiro de 2019 e 6 de março do mesmo ano, decorreu a consulta pública dos relatórios a fim de receber os contributos dos interessados⁸. Já em 28 de maio de 2019 o Quadro Inclusivo apresentou um Programa de Trabalho com o intuito de chegar a uma solução consensual para combater os desafios da digitalização da economia⁹.

Este programa veio então a ser aprovado pelos Ministros das Finanças do G20, bem como pelos seus líderes em junho de 2019. Neste Programa de Trabalho detectaram-se várias lacunas entre as três propostas anteriores, determinando-se que se deveria continuar a trabalhar nas semelhanças entre as propostas por forma a encorajar a adoção de novas medidas pela generalidade dos Estados, com vista a adoptar uma abordagem unificada, tendo ficado estabelecido que até Janeiro de 2020 se deveria chegar a uma solução

⁸ OECD (2019), Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019. Disponível em [Link](#)

⁹ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em [Link](#)

consensual. Concluiu-se ainda que, sem ultrapassar as diferenças entre as propostas, seria impossível apresentar uma solução consensual em tempo útil, o que abriria o caminho à adoção de medidas unilaterais.

A fim de atingir esse consenso, o Secretariado desenvolveu a *Unified Approach*, em outubro de 2019, que foi então pensada de forma a conter e desenvolver todos os pontos acerca dos quais houve acordo e que tinham sido identificadas no Programa de Trabalho acima indicado, tudo com a finalidade de apresentar uma solução aceitável para todos os membros do IF.

A *Unified Approach* foi assim delineada, sendo que após a sua publicação foi submetida a uma consulta pública que, em Novembro de 2019 e em relação ao Pilar 1, resultou em mais de 3000 páginas e 300 documentos produzidos por diversas entidades como, representantes de governos, estruturas governamentais e privados com interesse directo, que manifestar as suas opiniões versando sobre as diferentes matérias afectadas pela proposta. Como resultado, apesar de várias críticas técnicas à proposta expressada na consulta pública, todos os intervenientes demonstraram interesse em desenvolver a visão apresentada, uma vez esta representa uma forte manobra dissuasora para jurisdições que pretendam implementar regras fiscais para a economia digital meramente unilaterais, o que resultaria num desestabilizar o mercado global.

Pretende-se assim criar uma nova ordem fiscal mundial directamente pensada para a área digital, não descurando das anteriores regras do sistema fiscal internacional como as regras de direcção efectiva ou estabelecimento estável, mas, por outro lado, criar regras especiais face às tradicionais. Com o desenvolvimento destas regras pretende-se prevenir a criação de regras unilaterais a implementar pelos diferentes Estados, ou blocos económicos.

Foi necessário encontrar uma resposta que solucionasse todos os problemas ou diferendos detectados e, ainda, que tivesse o apoio de todos os membros do G20. Foi com este

espírito que o secretariado pensou uma “*Unified Approach*”, com a intenção de encontrar uma solução que representasse uma base na qual todas as partes pudessem acordar.

Chegados então a Janeiro de 2020, mais precisamente dia 30, uma nova reunião culminou com a produção e aprovação de quatro documentos em que se acordou num Esboço da arquitectura de uma “*Unified Approach*” no Primeiro Pilar, como base para futuras negociações. Nesta documentação renovou-se ainda o compromisso de chegar a um acordo sobre uma solução consensual até ao final de 2020, bem como no desenvolvimento futuro dos dois pilares. O grupo saudou ainda os avanços feitos no âmbito do Segundo Pilar publicando um documento relativo à matéria.

Os quatro documentos aprovados foram então:

- Uma declaração da IF de foro político onde são renovadas as intenções de continuar a trabalhar numa “*Unified Approach*”.
- Esboço da arquitectura da “*Unified Approach*” no âmbito do Primeiro Pilar.
 - Um Programa de Trabalho revisto sobre o Primeiro Pilar, em anexo ao documento anterior.
- E um último documento como Nota de progresso sobre o Segundo Pilar

No que diz respeito ao Primeiro Pilar, espera-se chegar a um acordo até ao final de 2020, que trará novas formas de realocação de direitos tributários, formas novas e céleres de prevenção e resolução de litígios, tudo com vista a uma maior segurança fiscal, prezando-se pela simplicidade das medidas a aplicar.

2.1 - A Proposta do Secretariado

As propostas de regras de conexão às jurisdições, contidas no Programa de Trabalho do Primeiro Pilar têm algumas semelhanças com as anteriores propostas aqui tratadas, como o intuito de afetar MNE altamente digitalizadas que operam o seu negócio de modo total, ou parcialmente, remoto e de vir a distribuir os direitos tributários sobre estas empresas de forma racional entre as diferentes jurisdições onde estas MNE operam.

Estas regras tendiam a criar um nexo de ligação tributário desligado da presença física em determinada jurisdição em detrimento da presença física do utilizador ou consumidor. Todas as propostas iam além das regras clássicas de Plena Concorrência e todas o tentavam fazer da forma mais simplificada possível, intenção que foi mantida. Contudo, algumas propostas também tendiam a ser mais abrangentes do que outras, bem como distribuíaam os direitos tributários dos lucros de forma diferente. Assim, o Secretariado entendeu desenvolver esta “*Unified Approach*” de acordo com as semelhanças identificadas entre as medidas, como adiante se explicará.

O Esboço que foi acordado em 30 de Janeiro de 2020 mantém o intuito de expandir os direitos tributários das diferentes jurisdições para que estas possam, em determinadas situações, tributar com base na localização do utilizador e não do fornecedor do bem ou serviço.

2.1.1 – Escopo da Proposta

Quanto ao escopo da proposta da *Unified Approach*, esta pretende atingir negócios altamente digitalizados e, em particular, negócios que têm o consumidor como principal alvo. As indústrias extrativas deverão ser deixadas de fora devido à sua natureza intrinsecamente física, tal como outros sectores deverão ser avaliados a fim de determinar se as novas regras deverão, ou não, ser-lhe aplicadas. Propôs-se ainda que se venha a definir um limiar de lucros acima do qual seja requerida a troca de informações entre jurisdições, apontado como 750 milhões de euros. Contudo, também não poderiam ser deixados de fora, e sem regras, o fornecimento de bens e serviços por intermediários ou o fornecimento de produtos complementares através de acordos de franquia locais.

Pretende-se então alcançar todas estas metas através da criação de novas regras de conexão e de alocação de lucros que têm em vista a presença física do utilizador ou consumidor e não da empresa, pois é na primeira que o valor realmente é criado, ainda que por via remota. Estas novas regras de conexão não dependentes da presença física tendem a basear-se no critério de vendas, a quem é vendido, ou no número de utilizadores,

podendo-se recorrer a um limiar de vendas ou de utilizadores, determinado país a país de forma a que todas as jurisdições, independentemente do seu tamanho, possam ter uma fatia do “bolo”.

2.1.2 - Novas regras de conexão e de alocação de lucros

As novas regras de conexão escolhidas têm, portanto, de abranger todas as situações em que um determinado negócio operou com uma presença significativa em determinado mercado, nomeadamente ao nível dos consumidores ou utilizadores, apesar de aí não ter mantido qualquer presença física. Esta realidade será cada vez mais prevalente na economia mundial, pelo que o paradigma tributário terá de o acompanhar.

A forma mais simples de operar seria o estabelecimento de um limiar de lucro do mercado acima do qual se venha a presumir um envolvimento significativo nessa jurisdição e, logo, classificar esse lucro como passível de ser tributado naquela jurisdição. Para contabilizar este limiar de lucro, não só deverão ser contabilizadas as interacções directas, como também as indirectas através de intermediários. Tudo isto terá de ser contido numa nova regra que se sobreponha acima das regras de estabelecimento estável para evitar a colisão destas com as regras existentes.

No que concerne à alocação de lucros, pretende-se ir para além do Princípio da Plena Concorrência e aplicar uma nova regra de alocação de lucros independente dos constrangimentos das regras de presença física, levando-se em conta a presença remota ou uma presença através de terceiros em determinada jurisdição. Pretende-se, porém, que se mantenham em grande medida as atuais regras de Preços de Transferência, mas complementando-as com soluções baseadas em fórmulas aplicadas a áreas pressionadas pela digitalização da economia.

Assim, uma vez estabelecido o direito de uma determinada jurisdição em tributar os lucros de uma entidade não residente, cabe conceber a forma mais correcta de o fazer. Atualmente, problemas deste género são resolvidos com recurso ao artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE relativo aos Lucros das Empresas. Por outro lado, também

deverá ser tido em conta os negócios que as MNE alvo venham a celebrar com as suas associadas e os lucros que daí advenham, problema atualmente resolvido pelo artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE relativo às Empresas Associadas.

Posto isto, para resolver este problema, pretende-se recorrer a um Mecanismo de Três Níveis, com o intuito de aumentar a segurança fiscal dos contribuintes e das administrações tributárias, apelando-se a um mecanismo de imputação de lucros, dividido em três tipos de alocação ou quantidades, que são as seguintes:

- Quantidade A (*Amount A*), indica que uma parte do lucro considerado residual deverá ser alocado às jurisdições usando uma abordagem de fórmulas, que deverá ser aplicada ao lucro de uma determinada empresa sem que a sua aplicação dependa de qualquer presença física. Esta será a primeira e principal opção a tomar aquando da tributação.
- Quantidade B (*Amount B*), cria uma remuneração fixa, baseada no Princípio da Plena Concorrência, para actividades de marketing e distribuição que forem levadas a cabo em determinada jurisdição;
- Quantidade C (*Amount C*), visa atingir lucros que ultrapassem a remuneração fixa da Quantidade B e que forem levadas a cabo em determinada jurisdição. Esta medida também consagra o desenvolvimento de mecanismos vinculativos e eficazes de prevenção e resolução de litígios relativos a todos os elementos da proposta, incluindo qualquer lucro adicional em que exceda a actividade compensada na Quantidade B. O escopo desta proposta ainda se encontra em discussão, contudo, é-lhe reconhecida grande importância dentro de toda a *Unified Approach*.

Destas três novas formas de tributação de lucros, apenas a Quantidade A requerer nova regras de alocação de direitos tributários, sendo que as Quantidades B e C poderão ser aplicadas de acordo com a regras actuais e de acordo com o Princípio da Plena Concorrência. Será, portanto, pertinente explorar em maior detalhe cada uma das Quantidades referidas de forma a explicar todas as suas particularidades.

2.1.2.1 - Quantidade A

Com a Quantidade A, prevê-se a criação de um novo direito tributário, o que obriga a que seja necessária uma nova fórmula de cálculo, problema que a Quantidade A também pretende resolver.

Os negócios que se pretendem atingir são, em especial, os Serviços Digitais Automáticos que são disponibilizados à generalidade da população nas diferentes jurisdições, tais como, motores de busca, redes sociais, lojas online directas ou intermediárias utilizadas, quer por negócios quer por consumidores, plataformas de streaming, jogos on-line, serviços de computação na cloud e, ainda, serviços de publicidade on-line. Ou seja, negócios que têm o utilizador ou consumidor como alvo direto e não dependem de uma presença física. Pretende-se ainda atingir negócios que geram lucros através da sua marca registada como o caso das franquias, problema que se tornou célebre com o caso McDonald's na europa.

Deste modo, pretende-se incluir no escopo produtos como software, telemóveis, roupas, cosméticos, bens de luxo, alimentos vendidos sob determinada marca, franquias de restaurantes, hotéis ou até revendedores automóveis, deixando de fora indústrias extrativas e outras que estejam amplamente cobertas pelas regras atuais. Pretende-se deixar igualmente de fora a indústria financeira pois, por enquanto, é uma indústria que está bastante ligada ao local onde os seus consumidores se localizam, o que poderá vir a mudar no futuro ou em determinados nichos do mercado financeiro.

Terá ainda de ser feita uma diferenciação dentro das próprias estruturas de negócio das empresas, já que poderão ter linhas de negócio que entrem no escopo do novo imposto e outras que não. Isto poderá acontecer até dentro da mesma linha de negócio, dependendo do cliente, na medida em que este seja outro negócio ou um consumidor final. Neste caso, ter-se-á de olhar à normal finalidade do bem ou serviço prestado para determinar se este tem como alvo o consumidor final, ou não.

É ainda de extrema importância garantir que não existe uma desproporcionalidade na aplicação das novas regras, evitando que as jurisdições sofram uma sobrecarga

administrativa na tentativa de descortinar e contabilizar todos os negócios digitais, ou digitalizados, que operam dentro do seu mercado.

i) Empresas dentro do escopo da proposta

Para definir os critérios pelos quais uma empresa está dentro do escopo de proposta, deverão ser criados patamares. Em primeiro lugar deverá existir um patamar que incluirá, dentro das novas regras, apenas as MNE que tenham um determinado lucro bruto, como no caso da Acção 13 do BEPS em relação ao *Country-by-Country reporting*, que estabelece o valor de 750 milhões de euros acima do qual as Autoridades Tributárias deverão operar.

Será ainda necessário incluir um segundo patamar que tomará em conta as empresas que, mesmo suplantando o patamar de lucro bruto, acabarão com um lucro agregado inferior a certa quantia a determinar. Por fim, deverá ser determinado um mínimo de lucro estrangeiro gerado, como critério para evitar que negócios maioritariamente domésticos venham a caber dentro do patamar destinado a negócios que obtêm os seus lucros através de uma actividade multinacional. Ainda assim, outros patamares poderão vir a ser necessários para outras situações mais particulares, que deverão ser então definidos.

Como já indicado anteriormente, a nova regra de conexão às jurisdições deverá ser independente das restantes, para evitar a sobreposição de regras, e basear-se na presença que uma empresa apresenta em determinada jurisdição. A intenção é garantir que, no caso de negócios puramente digitais, os lucros serão tributados no local onde a população alvo ou os utilizadores estão. Deverá ser igualmente garantida a simplicidade da regra com vista a simplificar processos administrativos tributários e tornar todo o processo o mais célere e simples possível para o sujeito passivo. Sugere-se que essa simplicidade seja atingida por métodos simples de registo e reporte como as chamadas “*one stop shop*”, onde os sujeitos passivos podem preencher todas as suas diferentes obrigações fiscais, podendo abranger até mais do que uma jurisdição.

ii) Método de cálculo

Quanto ao cálculo da Quantidade A este deverá ser feito através de uma fórmula de excluir as actividades comerciais que não excedam determinado patamar de lucros brutos. Este cálculo partirá do lucro proveniente das contas consolidadas do grupo que, apesar de resultarem de diferentes proveniências contabilísticas, são facilmente harmonizadas visto as diferenças serem por norma meramente temporais, não afectando o montante agregado. Não deverão, no entanto, ser deixadas de fora as perdas, tributando apenas os lucros, pelo que deverão ser criadas regras de reporte de prejuízos. Deverão ser também salvaguardados os casos em que apenas um segmento de mercado da empresa entrará no escopo das novas regras.

Finalmente, apesar do cálculo incidir sobre os lucros brutos agregados, o seu fim é determinar quais são os lucros residuais, acima de um determinado nível, a afectar às diferentes jurisdições. É sugerido que este cálculo contemple diferentes graus de digitalização dos negócios, bem como os patamares de lucros acima dos quais se deverão aplicar as regras, mediante a dimensão económica ou social dos sujeitos passivos.

iii) Distribuição de Lucros

No que concerne à distribuição dos lucros residuais apurados, essa distribuição deverá ser acordada entre as jurisdições e determinada através do número de vendas que geram o nexo de ligação à jurisdição, como os lucros. As regras de obtenção de lucros deverão ser desenhadas de acordo com o fim pretendido, por exemplo, no caso de vendas através de distribuidores independentes ou da publicidade, em que o lucro contabilizado deverá ser o lucro obtido na jurisdição onde a publicidade foi mostrada e não o da jurisdição onde esta foi adquirida.

Os riscos de dupla tributação deverão ser acautelados de forma a que as novas regras não colidam com as presentes. Estas contingências deverão ser tomadas em conta, tanto no que diz respeito à dupla tributação judicial, quer em relação à dupla tributação económica.

Deverão ser igualmente salvaguardadas as possibilidades de interação entre a Quantidade A e as restantes e, ainda, a possibilidade de dupla contagem de lucros. Deste modo, sugere-se que, em primeiro lugar sejam aplicadas as regras de Plena Concorrência, juntamente com as quantidades B e C, para determinar a alocação inicial dos lucros entre entidades e jurisdições. A Quantidade A seria então aplicável às MNE dentro do seu escopo e alocada às respectivas jurisdições como sobreposição ou substituição parcial das regras já aplicadas.

Quanto às possíveis interações entre as diferentes Quantidades, estas poderão vir a tornar-se num problema, não entre a A e B que podem ter sobreposições muito diminutas, visto a A ser calculada via fórmula e a B se caracterizar por uma remuneração fixa, mas sim entre a A e C. Neste último caso é possível que uma empresa ou grupo de empresas venha a ser tributado em sede de A mas, após intervenção da Autoridade Tributária, venha a sê-lo novamente em C, ou vice-versa, devido a uma presença fiscal já estabelecida na jurisdição ou devido a uma reavaliação de preços de transferência, razão pela qual uma célere prevenção e resolução de conflitos será essencial.

2.1.2.2 - Quantidade B

Já quanto à Quantidade B (Amount B), e em particular quanto às actividades de distribuição, estas ficariam sujeitas às presentes regras, como as de Preços de Transferência ou de Plena Concorrência. Ainda assim, e dada a complexidade da aplicação destas regras na era digital e da fonte de litígios que representam, pretende-se desenvolver um tipo de tributo fixo talhado à medida da actividade alvo, o que traria segurança e eficiência ao sistema.

Em especial pretende-se atingir distribuidores que compram produtos para revenda a entidades consigo relacionadas, que conseguem evitar as regras de Preços de Transferência, através de um tributo fixo. É com este tributo fixo que a Quantidade B pretende simplificar o sistema para evitar o grande esforço administrativo que o escrutínio destas transferências representaria, atingindo-se um elevado grau de simplificação administrativa nas regras de Preços de Transferência, quer para as Autoridades

Tributárias quer para os sujeitos passivos. Com esta medida atingir-se-á também uma maior certeza fiscal nas transações entre entidades relacionadas, o que reduzirá as situações controvertidas entre sujeitos passivos e Autoridades Tributárias. Tudo isto garantirá uma maior eficiência do sistema fiscal, local e internacional, disponibilizando tempo as autoridades para casos realmente complexos e aumentando a receita fiscal das jurisdições.

Esta iniciativa terá, claro, de garantir alguma flexibilidade, quer no que toca ao volume de transações, tipo, produtos e até setores. Estas actividades terão certamente de vir a ser alvo de acordos com as autoridades em relação às actividades rotineiras praticadas e à ausência de bens intangíveis ou limitação de riscos. As entidades abrangidas deverão ser elencadas através de uma numeração genérica qualitativa e quantitativa e não objectiva, entidade a entidade, deverão ser igualmente elencadas as actividades fora do âmbito.

A adopção da Quantidade B também acarreta, de certo modo, um compromisso das diferentes jurisdições entre o princípio da Plena Concorrência e a administrabilidade desta proposta, já que a criação de um tributo percentual fixo certamente não irá responder a todas as situações, mas definitivamente facilitará a administração do imposto. Outra vantagem da Quantidade B será o facto de que a sua natureza não contraria os tratados, o que facilitará a sua implementação.

Mesmo assim, vários aspectos técnicos e chave da Quantidade B terão de ser desenvolvidos para que os países membros do Quadro Inclusivo estejam numa posição informada para apoiar a sua implementação, tais como: a definição das actividades abrangidas, a consideração de um indicador do nível de lucro apropriado, estruturar o rendimento com uma percentagem fixa ao nível de lucro acordado, a realização de estudos que ajudem na definição da percentagem fixa a adoptar e definir o nível de diferenciação que deve ser aplicado entre indústrias e regiões com a finalidade de que o resultado permaneça a larga conformidade com o princípio da Plena Concorrência.

2.1.2.3 – Quantidade C

Por fim, no que concerne à Quantidade C (Amount C), esta representa um último crivo fiscal em que as jurisdições manteriam a possibilidade de argumentar que as atividades de certa empresa na sua jurisdição vai para lá de atividades de funcionamento base, ou seja qualquer lucro adicional que exceda a atividade base compensada pela Quantidade B, ou que o grupo ou empresa realiza fruto outras atividades comerciais na jurisdição não relacionadas somente com marketing e distribuição. Este lucro adicional só deverá ser devido quando a decisão seja fundamentada pelo Princípio da Plena Concorrência, o que obriga a fortes medidas de prevenção e resolução de litígios.

Por esta razão, a Quantidade C representa ainda a intenção de desenvolver mecanismos rápidos e eficientes de resolução de litígios e de prevenção dos mesmos, cujo resultado tenha legitimidade judicial e vinculativa, representando uma função fundamental da “*Unified Approach*” e visando garantir segurança fiscal quer a contribuintes quer às Autoridades Tributárias das diferentes jurisdições. Estes mecanismos de resolução e prevenção de litígios deverão abranger todos os problemas que possam surgir das três Quantidades e ainda das contrariedades que possam surgir entre elas.

2.1.2.4 - Prevenção e Resolução de Disputas

No que diz respeito à prevenção e às disputas que possam surgir da Quantidade A, não se prevê que surjam muitas questões controvertidas, já que as novas fórmulas de alocação de lucros entre jurisdições serão menos subjectivas e mais objectivas ou matemáticas, simplificando o processo. Mesmo assim, não deixaram de existir problemas, pelo que o método de resolução e prevenção é essencial, ainda mais no âmbito de uma escala global e multilateral, o que impossibilita soluções bilaterais, já que qualquer problema entre duas jurisdições, na esteira das novas regras, facilmente se traduzirá numa situação que afetará outras jurisdições, o que envolveria uma quantidade impraticável de mecanismos bilaterais e esvaziaria esse sistema da sua utilidade prática, tornando essencial uma nova resposta.

Esta nova resposta deverá consistir um processo administrativo claro e vinculativo com uma prevenção precoce de litígios que garanta certezas sobre todos os aspectos que possam emergir da Quantidade A, como o âmbito de aplicação, delimitação dos ramos de actividade, a existência denexo de ligação à jurisdição e a identificação das jurisdições isentas para evitar dupla tributação.

Pretende-se ainda explorar a possibilidade das administrações tributárias do Quadro Inclusivo criarem painéis representativos com uma função revisora, a fim de trazer maior segurança fiscal ao sistema. É claro que todo o processo de resolução e prevenção de litígios estará dependente dos recursos de cada administração fiscal, contudo, a implementação de um processo multilateral mitigará consideravelmente os custos de cada administração. Os painéis sugeridos poderiam inclusivamente providenciar grupos de peritos com vista a auxiliar as administrações com menos recursos. Todavia, a colaboração das administrações onde as empresas mãe se encontram sediadas será fundamental para garantir segurança fiscal neste modelo.

No caso das disputas que possam surgir das Quantidades B e C, há que aludir para o facto de que a Quantidade B, pela sua natureza, não deverá dar origem a grandes questões controvertidas. O facto de a Quantidade B aplicar taxas de imposto fixas leva a que uma maior segurança fiscal seja, *ab initio*, garantida. Os problemas que poderão surgir serão, assim, maioritariamente relativos ao âmbito da Quantidade B de como e em que medida deverá ser aplicada.

A arbitragem deverá ser considerada e seria uma resposta rápida e eficaz para resolver diferendos, contudo, muitas jurisdições estão legalmente impedidas de a implementar no seu ordenamento jurídico, o que obriga a que outros meios sejam desenvolvidos, como vias administrativas mais simples e céleres. As jurisdições poderão ainda explorar a possibilidade de limitar o tempo durante o qual poderão ser efetuados eventuais ajustamentos no que diz respeito à Quantidade C, bem como a cobrança poderá ser limitada ou suspensa durante a vigência de quaisquer litígios relacionados com o Quantidade C, sob reserva de condições a acordar.

Apesar destas metas a alcançar, é claro devem ser tidas em conta as diferenças entre os diferentes modelos de negócio, as formas ou fórmulas de contabilização, criando meios contingentes para evitar a dupla tributação e ainda dar resposta aos desafios a ultrapassar em cada jurisdição.

2.1.3 - Implementação e Administração da *Unified Approach*

A implementação da *Unified Approach* irá obrigar a mudanças a nível de lei interna nas diferentes jurisdições, como também às restrições contidas nos tratados e até à celebração de novas convenções multilaterais para que todas as jurisdições possam aplicar as novas regras.

Com o implementar da *Unified Approach*, jurisdições sem acordos entre si passariam a tê-los através de uma convenção multilateral e mesmas regras anteriormente acordadas seriam substituídas pelo novo paradigma que deverá conter regras a todos os níveis, âmbito, nexos, afectação de lucros, eliminação da dupla tributação e resolução de litígios. Contudo, todos os pormenores da iniciativa requerem vontade política de todas as grandes jurisdições e, ainda, a aceitação por estas de todos trâmites do sistema pois, a não adoção das medidas por uma, comprometerá a funcionalidade de todo o sistema.

Mesmo adoptando a *Unified Approach*, esta não poderá ser adoptada de um dia para o outro. Será, portanto, adequado e até imprescindível introduzir os requisitos relevantes de uma forma faseada e/ou adotar uma abordagem simplificada dos requisitos de conformidade durante um período inicial, através de regras de transição. Qualquer acordo formalizado deverá, fundamentalmente, incluir um compromisso dos membros do Quadro Inclusivo para a sua implementação, bem como um compromisso destes na não adoção de medidas unilaterais presentes ou futuras, o que comprometeria o futuro e estabilidade da *Unified Approach*.

Será ainda apreciada a possibilidade alternativa de criar um “Porto Seguro Global”, por sugestão directa dos Estados Unidos da América. Este sistema de “Porto Seguro Global” funcionaria a nível mundial onde um Grupo ou Empresa Multinacional, dentro de um escopo acordado, concorda em ficar sujeita ao Primeiro Pilar. Ainda assim, mais trabalho será necessário para explorar esta hipótese mas, até á data, não foram feitos grandes avanços na matéria.

2.2 - Recentes desenvolvimentos no âmbito da *Unified Approach*

No final de fevereiro de 2020, dias 22 e 23, Ministros das Finanças e Governadores dos Bancos Centrais do G20 reuniram em Riade, Arábia Saudita, reunião onde apoiaram e exaltaram os progressos feitos no âmbito da *Unified Approach* e seus pilares.

Recentemente, no dia 4 de maio de 2020 o Centro de Político Fiscal e Administrativa da OCDE reuniu-se por via eletrónica, reunião na qual se indicou que em abril de 2020 os Ministros da Finanças do G20, bem como a presidência do G7, reiteraram o compromisso em atingir uma solução para os desafios tributários da economia digital, mantendo essa meta como uma prioridade a seguir.

O Centro de Político Fiscal e Administrativa indicou ainda que, apesar dos atrasos provocados pela pandemia COVID-19, a meta estabelecida para apresentar uma solução consensual ainda se mantém, pelo que se espera que no final do ano de 2020 a solução possa ser apresentada. Até ao final do ano serão ainda realizadas duas reuniões do IF, uma primeira em julho para actualizar os membros acerca dos progressos feitos e, em outubro, pretende-se levar a cabo uma outra reunião para chegar a um acordo sobre as principais características da política, o que coincidirá com uma nova reunião dos ministros das finanças do G20. Finalmente, em Novembro pretende-se que seja entregue uma solução consensual aquando da Cimeira de Líderes do G20.

Na reunião de 4 de maio de 2020 foi ainda publicada a avaliação dos impactos da implementação da *Unified Approach*, tendo sido apontados como resultados preliminares

um aumento global na arrecadação de receita, fruto da aplicação dos dois pilares, bem como uma redução substancial na prática de forma de transferências de lucros. Contudo, também foram apontados campos a melhorar como: o aperfeiçoamento dos métodos e formas de estimar receita, bem como a avaliação dos impactos da proposta nos custos de investimento caso chegue, ou não, a acordo e, ainda, o impacto da pandemia de Covid-19, tanto nas empresas como nas receitas estatais.

3 - Unified Approach na UE

No caso particular da União Europeia, o esforço pelos órgãos da União em tentar encontrar uma forma consensual de abordar problema da economia digital, e do BEPS em geral, já tem longa data. Estes esforços, prosseguindo em harmonia com o BEPS, foram várias vezes explorados e abordados nas resoluções da Comissão, como:

- TAXE, de 25 de novembro de 2015, relativa às decisões fiscais antecipadas e outras medidas ou efeitos similares¹⁰;
- TAX2, de 6 de julho de 2016, também relativa às decisões fiscais antecipadas e outras medidas ou efeitos similares¹¹;
- TAX3, de 26 de março de 2019, que versou sobre crimes financeiros, elisão e evasão fiscais¹²;

Os problemas do BEPS foram também abordados na recomendação da Comissão ao Conselho e à Comissão PANA, de 13 de dezembro de 2017¹³, publicada na sequência do inquérito acerca do branqueamento de capitais, elisão e evasão fiscais.

Todas as medidas indicadas, com a exceção da resolução à Comissão TAX3, já foram adoptadas.

Por fim, relacionada com a *Unified Approach*, temos a Proposta de Resolução, apresentada na sequência da pergunta com pedido de resposta oral n.ºB9-000040/2019, de 12 de dezembro de 2019, sobre a tributação justa numa economia digitalizada e globalizada: BEPS 2.0., documento da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (CAEM)¹⁴.

¹⁰ Resolução do Parlamento Europeu, de 25 de novembro de 2015, sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares (2015/2066(INI)). Disponível em [Link](#)

¹¹ Resolução do Parlamento Europeu, de 6 de julho de 2016, sobre as decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares (2016/2038(INI)). Disponível em [Link](#)

¹² Resolução (UE) 2019/1557 do Parlamento Europeu de 26 de março de 2019 sobre a quitação pela execução do orçamento das agências da União Europeia para o exercício de 2017: desempenho, gestão financeira e controlo. Disponível em [Link](#)

¹³ Projeto de recomendação do Parlamento Europeu ao Conselho e à Comissão na sequência do inquérito sobre o branqueamento de capitais e a elisão e a evasão fiscais. Disponível em [Link](#)

¹⁴ Resolução do Parlamento Europeu sobre a tributação justa numa economia digitalizada e globalizada: BEPS 2.0. Disponível em [Link](#)

3.1 - Proposta de Resolução

Na supra enunciada Proposta de Resolução, que foi prévia à reunião de 30 de Janeiro da OCDE relativa à *Unified Approach*, a CAEM reconhece que as regras internacionais de tributação das sociedades são, de certo modo, anacrónicas tendo em conta o atual mercado altamente digitalizado e o crescente problema que a evasão fiscal e planeamento agressivo constituem. Ainda assim, aludiu-se para o avanço que o Plano BEPS representa nessa área.

Apesar dos esforços estatais e comunitários até à data, não foi possível chegar a um acordo no seio da União em relação a um meio, ou meios, comum de tributação da economia digital e combate aos restantes desafios do BEPS, estando todo o sistema fiscal comunitário profundamente enraizado na presença física dos contribuintes, à semelhança de todo o sistema internacional.

Na proposta é recordado que a UE tem tido uma postura mais ambiciosa do que a OCDE no combate aos problemas abordados pelo BEPS, aludindo-se para as propostas de uma Matéria Colectável Comum (Consolidada) do Imposto sobre as Sociedades (MCC(C)IS)¹⁵ e, ainda, a proposta de um Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD)¹⁶ que, apesar de não adoptadas, representam ambições bem mais profundas que as sugeridas pela OCDE.

Adicionalmente, aponta-se para a nova *Unified Approach* sugerida pela OCDE como uma solução que poderá representar para o mercado interno uma maior coesão e mesmo um incremento significativo na obtenção de receita para todas as jurisdições dos Estados Membros, que têm vindo a ver as suas fontes de rendimento fiscal serem paulatinamente diminuídas ao longo dos anos, tendência que terá ser invertida para manter todos os serviços públicos providenciados às populações.

¹⁵ Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS). Disponível em [Link](#)

¹⁶ Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Disponível em [Link](#)

A nova *Unified Approach* também será, na opinião da CAEM, já no âmbito do Segundo Pilar, um forte meio dissuasor do planeamento fiscal abusivo, planeamento que alguns Estados permitem e até deliberadamente facilitam. A *Unified Approach* pode ainda tornar-se no meio decisivo de adaptação do sistema fiscal dos EM a uma economia cada vez mais virada para os ativos intangíveis e representar um meio efetivo no combate a uma concorrência altamente desleal entre as indústrias tangíveis e as indústrias altamente digitalizadas. Contudo, reconhece-se que a adoção da *Unified Approach* poderá obrigar a uma alteração dos tratados da UE e legislações domésticas.

A CAEM fez ainda várias recomendações no âmbito da *Unified Approach*, versando sobre o Primeiro Pilar, o Âmbito de Aplicação da proposta, os Novos factores de Conexão, a Nova repartição dos direitos de tributação, tendo ainda versado sobre o Segundo Pilar.

No que concerne ao Primeiro Pilar, a CAEM saúda o facto das comunalidades entre as anteriores três propostas terem sido utilizadas pelo Secretariado da OCDE para desenvolver a nova proposta da *Unified Approach* sendo estas: a distribuição dos direitos de tributação às jurisdições de mercado ou do utilizador, a criação de uma nova regra de conexão desligada da presença física, a intenção de tributar os lucros globais das multinacionais e, ainda, a primazia pela simplicidade a fim de estabilizar e aumentar a segurança nos sistemas fiscais.

Quanto ao Âmbito de aplicação, alerta-se para a necessidade de não isolar a economia digital a nível fiscal pois a globalização da economia é outra grande fonte das assimetrias fiscais sentidas, a qual também deverá ser abrangida pelas novas regras. Pretende-se que as entidades principalmente afectadas venham a ser as grandes MNE que atualmente praticam atos de erosão da base tributável e transferência de lucros para diminuir, ou apagar, a sua carga tributária.

Pretende-se, igualmente, que a incidência das novas regras venha a cair sobre os lucros operacionais e que estes sejam calculados a partir das contas consolidadas da empresa

após uma análise de viabilidade. Aconselha-se a Comissão Europeia a incluir na sua análise de impacto, a exclusão das indústrias extrativas e similares do novo âmbito tributário tal como propõe o Secretariado da OCDE, chamando-se a atenção para a necessidade de a OCDE diferenciar as empresas por sector e por dimensão, bem como se aponta para a necessidade de obter um equilíbrio em relação às rendas de monopólios e às empresas inovadoras de elevado crescimento.

Em relação ao novo factor de conexão, apoia-se uma nova abordagem desligada da presença física, privilegiando-se uma ligação com determinado mercado ou utilizador, apoia-se a determinação de um limiar de receitas específico ajustado ao caso particular de cada país ou mercado e, ainda, que o novo elemento de conexão seja desenhado como uma disposição autónoma, evitando assim a revisão das atuais convenções.

Por fim, no que concerne à repartição dos direitos de tributação, a CAEM entende como benéfico o facto de se pretender desenvolver uma nova regra de repartição dos lucros que vá além do princípio da plena concorrência e que os reparta entre as jurisdições. Contudo, aponta para o facto de que, devido à distinção entre lucros ordinários e extraordinários não ser clara e o facto de se manterem regras de princípio de plena concorrência para a maioria dos casos, tal pode representar um incremento na complexidade e incerteza fiscal, pelo que se sugere uma revisão profunda das regras de plena concorrência a fim de evitar a possibilidade de contorno das novas regras pelos agentes económicos.

A CAEM convidou ainda a Comissão Europeia e os EM a clarificar a forma como as novas regras deveriam coexistir com as regras de Preços de Transferência, dando-se preferência a uma repartição fracionada dos lucros globais baseada em factores representativos de uma actividade económica substancial e real de criação de valor como: vendas, trabalhadores, ativos e utilizadores, aludindo para a proposta MCC(C)IS.

Finalmente, aponta-se para a intenção de limitar os litígios emergentes das novas regras, sugerindo a criação de um balcão único (*one stop shop*) que simplifique o cálculo e

pagamento dos impostos, reduzindo, em simultâneo, os custos e encargos administrativos das autoridades e dos sujeitos passivos.

A CAEM conclui lamentando o facto de não existir uma estratégia conjunta da EU e seus EM acerca de como abordar a economia digital, incentivando a Comissão Europeia e o EM a acordarem em uma posição única e ambiciosa nas negociações da OCDE. Convida-se ainda a Comissão Europeia a avaliar os impactos que a adoção de tais medidas terão nas receitas de cada Estado-Membro, instando tanto a Comissão como os EM a alcançar um acordo a nível internacional, e transpor para a ordem interna da UE e dos EM as novas regras, tanto a nível digital como ao estabelecimento de um nível mínimo de tributação dentro das jurisdições dos Estados-Membros. Convidou-se também, tanto a Comissão como o Concelho, a formularem uma base jurídica com vista a incorporar um potencial acordo internacional na legislação da UE, por um meio que não dependa da unanimidade do Concelho, (certamente com vista a evitar potenciais obstáculos colocados por alguns EM).

Esta proposta de Resolução, apesar de não passar de uma mera proposta, demonstra a vontade no seio da UE e seus órgãos de adoptar meios de tributação digital, vendo na *Unified Approach* da OCDE uma potencial forma de atingir um consenso dentro e fora da União, consenso que tem sido inatingível entre os EM. Por esta razão, a proposta de Resolução pede que todos os EM e órgãos responsáveis da União se alinhem numa estratégia única nas discussões da OCDE, bem como que venham alinhar a legislação comunitária e interna de forma a transpor um potencial acordo que venha a ser atingido.

Não obstante, antes de avançar para uma exploração mais detalhada da *Unified Approach* na União Europeia, é pertinente mostrar qual o caminho que tem sido feito, tanto pelos EM singularmente como pelos órgãos da União no que diz respeito à tributação digital.

3.2 - A História Recente da Tributação Digital no seio da União Europeia

3.2.1 - Medidas Unilaterais dentro da União Europeia

Como já foi indicado, até ao presente nenhum meio de tributação digital foi implementado dentro da UE, contudo, tal não impediu alguns Estados Membros de tentar e vir mesmo a aplicar medidas unilaterais, tais como os seguintes impostos directos:

- o Web Tax Italiano;
- o imposto sobre a Publicidade Digital Austríaco;
- o imposto francês sobre a publicidade em plataformas de difusão e o imposto GAFA;
- os impostos sobre a Publicidade Digital Húngaro, Checo e Espanhol;
- e o, já não tão dentro da UE, imposto sobre os serviços digitais (DST) do RU.

Quanto ao Web Tax Italiano, após uma tentativa similar anterior, foi determinado no orçamento de estado para 2020. Trata-se de um imposto com uma taxa de 3% a aplicar sobre as transações eletrónicas, com vista a atingir as gigantes digitais como Facebook, Google e Amazon. Este imposto já se encontra implementado.

Já no caso Austríaco, houve uma extensão do seu imposto sobre a publicidade ao meio digital, que pretende afectar as MNE com lucros superiores a 750 milhões de euros, desde que 25 milhões sejam gerados na Áustria, este imposto encontra-se em vigor desde Janeiro de 2020. Tal imposto já provocou uma reacção da Google que veio indicar que na segunda metade de 2020 iria impor um aumento de 5% nas facturas dos anúncios clicados ou vistos em território austríaco. Ainda no que concerne ao imposto austríaco, foi indicado pelo governo daquele país que, enquanto uma solução internacional não seja encontrada, irá aplicar o seu imposto doméstico.

No que diz respeito às medidas francesas, estas foram talvez as mais célebres, não só pelo destaque noticioso que tiveram derivado das tensões criadas com os EUA, bem como pelo facto de serem duas médias distintas. A primeira consiste num imposto sobre a publicidade digital para agentes residentes ou não residentes, aplicável a plataformas de difusão como o YouTube ou Netflix, já o segundo imposto, conhecido como GAFA,

assim batizado pelos seus alvos tributários Google, Apple, Facebook e Amazon, pretendia fazer com que estes gigantes digitais pagassem a sua quota-parte de impostos pelas suas operações em França. Estas medidas visam afetar as plataformas digitais, a publicidade direcionada por elas praticada e a recolha de dados dos seus utilizadores. Estas medidas encontram-se suspensas até Dezembro de 2020, mas com retroatividade a Janeiro de 2019, condição fruto de um acordo com EUA para suspender as tarifas de retaliação sobre as mercadorias francesas.

Quanto aos impostos sobre a Publicidade Digital da Hungria, República Checa e Espanha, há que indicar que, apesar de implementado, o imposto húngaro apresenta atualmente uma taxa de 0% (zero por cento). Por outro lado, o imposto Checo deverá ser implementado durante o ano de 2020 à semelhança do imposto espanhol que, após uma primeira recusa parlamentar em 2019, voltou a ser proposto e, se aceite, deverá entrar em vigor no final de 2020.

Por fim, o Imposto sobre Serviços Digitais do RU pretende afectar os lucros dos motores de busca, redes sociais, lojas digitais e outros serviços digitais pagos. Este imposto foi aprovado no orçamento de estado de 2020 e entrou em vigor no dia 1 de Abril deste mesmo ano. O tributo consiste numa taxa de imposto de 2% sobre as receitas dos serviços digitais britânicos que são imputáveis aos utilizadores britânicos, obtidos pelas referidas plataformas. As empresas alvo apenas estarão sujeitas ao Imposto sobre Serviços Digitais quando as receitas mundiais do grupo provenientes destas actividades digitais forem superiores a 500 milhões de libras esterlinas e mais de 25 milhões de libras esterlinas dessas receitas forem provenientes de utilizadores do Reino Unido. Abaixo dos 25 milhões de libras esterlinas não haverá lugar a tributação. Este imposto pode também abranger actividades acessórias aos serviços digitais.¹⁷

Importa ainda referir algumas outras iniciativas legislativas dentro da UE como:

¹⁷ GOV.UK, HM Revenue & Customs, Policy paper Digital Services Tax, Published 11 March 2020. Disponível em [Link](#)

- o imposto sobre a venda de dados dos utilizadores proposto pela Bélgica em 2019 e rejeitado no mesmo ano;
- a intenção da Eslovénia em criar um imposto sobre os serviços digitais, anunciada em 2020;
- A proposta Eslovaca de criar um imposto sobre os serviços digitais, sobre as receitas dos não residentes provenientes da prestação de serviços como; a publicidade, as plataformas digitais e a venda de dados dos utilizadores, anunciado em 2019 mas ainda não implementado;
- A intenção e estudo do governo letão em aumentar a receita fiscal através de um imposto sobre os serviços digitais;
- E, ainda, a iniciativa polaca denominada VOD (Video On Demand), que aplica uma taxa de 1,5% às plataformas VOD, a qual deverá entrar em vigor em julho de 2020.

No que concerne ao caso português, não existe nem existiu qualquer proposta oficial ou debatida para um tributo digital. Porém, Portugal, como parte dos 137 países que compõem o IF, mantém-se na discussão ao nível da OCDE.

Por fim, importa indicar que as iniciativas referidas dizem respeito a novos impostos directos criados estritamente para afectar a economia digital, contudo, ao longo dos últimos anos, vários países europeus estenderam impostos clássicos à economia digital, sendo o caso mais usual a extensão do Imposto sobre o Valor Acrescentado a vendas e serviços digitais, o que EU também pretende aplicar em toda a União, estando a medida atualmente suspensa até 2021. Ainda assim esta extensão não se tem demonstrado bem sucedida em tributar de forma eficiente as plataformas digitais, que facilmente evitam esta tributação.

3.2.2 - Proposta Conjunta da União Europeia

Com a pressão exercida pelos EM e os problemas que a tomada de medidas unilaterais poderia resultar para a estabilidade fiscal do mercado interno da UE, bem como para o

panorama internacional, a Comissão Europeia viu-se obrigada a desenvolver medidas para fazer face aos desafios da economia digital na União, utilizando-os também como forma de exercer pressão internacional para o estabelecimento de um consenso numa solução global.

Foi neste ambiente de incerteza que a Comissão Europeia desenvolveu uma estratégia para, a curto prazo, dar uma resposta às crescentes inseguranças dos EM em relação à tributação digital. A estratégia consubstanciou-se na proposta de um *Digital Services Tax* europeu. Esta proposta consistia num tributo com uma taxa de 3% sobre o lucro bruto das actividades digitais não tributadas na UE que criassem o seu valor através do utilizador europeu. Eram também propostos dois limiares de lucros acima dos quais uma empresa ficaria afectada, 750 milhões de euros, a nível mundial, e 50 milhões de euros a nível da UE que, no caso de empresas agrupadas, deveria ser calculado ao nível do grupo.

Este imposto seria aplicado tanto a transações transfronteiriças bem como domésticas, o que representaria um custo administrativo significativo. Contudo, a proposta também pretendia fazer face à agravação dos custos administrativos através da criação de um sistema de “*One-Stop-Shop*”. Esta medida também pretendia mitigar o problema da dupla tributação, recorrendo ao sistema centralizado e possibilitando uma dedução do imposto pago no imposto sobre o rendimento das empresas, independentemente do Estado-Membro onde estes se originariam. O imposto teria por objecto serviços que fossem realizados por via eletrónica e cujo fornecimento fosse automático ou com uma mínima intervenção humana como: publicidade online, plataformas de redes sociais, loja online e outros serviços prestados ou contratados por via eletrónica.

Ainda assim, como foi indicado, o *Digital Services Tax* era uma mera solução a curto prazo, sendo que a Comissão Europeia tinha como objectivo, a longo prazo, reformular as regras de tributação das empresas, com o intuito de as adaptar a uma economia digital e globalizada. Pretendia-se com esta solução a longo prazo atingir uma maior variedade de nichos do mercado eletrónico que a anterior, pois sugeria-se a criação/presunção de um Estabelecimento Estável Digital (EED) com base em limiares de lucros acima dos

quais o EED se presumiria. Em substância, esta proposta não passava, na prática, de uma diferente utilização do critério Presença Económica Significativa. Este EED seria depois aliado a uma fórmula, a definir, de distribuição de lucros entre as jurisdições.

Contudo, a verdade é que nenhuma das medidas veio a ter qualquer aplicação, quer aquela que se pretendia aplicar a curto prazo, quer a que se pretendia vir a aplicar a longo prazo. Tal se deveu à dificuldade de implementação prática de tais medidas, bem como a um elevado grau de adversidades domésticas e internacionais que se verificaram, entre elas o facto de as propostas terem sido apresentadas durante as negociações do Brexit, o que desviou a atenção dos órgãos da UE e, ainda, por a discussão decorrer pouco antes das novas eleições europeias. Para além dos problemas internos da UE, a nível internacional a verificação de uma elevadíssima pressão, incluindo ameaças de tarifas por parte da administração dos EUA, também condenaram as propostas europeias.

As adversidades que afetaram as propostas da UE condenaram o seu futuro, ainda assim foram as pressões externas à UE que mais pesaram na sua não adoção. Não só outras jurisdições demonstraram o seu desagrado com as medidas sugeridas, por estas alegadamente violarem princípios fiscais internacionais, como organizações internacionais como a OCDE demonstraram o seu medo numa disrupção do sistema fiscal internacional caso a UE adotasse as suas médias de forma unilateral. Estas medidas certamente poderiam pôr em causa a estabilidade fiscal e, por consequência, a comercial dos mercados internacionais, dando origem a potenciais casos de dupla tributação ou mesmo dando origem a uma potencial tributação desproporcional entre a tributação do volume de negócios e a normal tributação dos lucros.

Finalmente, o facto de se adoptar uma medida provisória sem uma estratégia clara para uma solução a longo prazo faria com que a solução provisória, e imperfeita, se prolongasse por tempo indeterminado, tornando-a em uma solução materialmente permanente, o que resultaria na inevitável criação de grande parte dos problemas anteriormente referidos.

3.3 - Aplicação da *Unified Approach* na UE

Pesa agora saber como, se adoptado pela UE, deverá a *Unified Approach* ser transposto para as ordens internas do EM. Existem assim dois meios de eleição pelos quais a UE normalmente intercede e transpõe as suas regras para os ordenamentos jurídicos dos seus EM. Em primeira linha temos o Regulamento que, como indica o artigo 288º do TFUE, “*tem carácter geral e é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros*”.

A par com o Regulamento temos a Directiva, que se caracteriza por ter um carácter geral e abstracto, não impondo o seu texto aos EM, mas apontado um caminho e um fim que os EM devem seguir, deste modo não existe uma aplicação directa mas sim uma obrigação de transposição para a ordem jurídica interna em um determinado prazo, usualmente, de dois anos. Tal como é indicado pelo artigo 288º do TFUE, “*a directiva vincula o Estado-membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios*”.

Posto isto, dada a complexidade da iniciativa da *Unified Approach*, parece ser claro que a sua adopção pelos EM será feita por via de uma Directiva, para que os diferentes EM possam aplicar as novas regras aos seus ordenamentos jurídicos e mercados. Será, não obstante, quase certo que certas e determinadas idiossincrasias do novo sistema tributário venham a ser alvo de um, ou vários, regulamentos, certamente com incidência nas matérias mais específicas, com o objectivo de criar um sistema uniforme e bem oleado dentro do mercado único. Alguns exemplos poderão ser a possível criação e aplicação de Regulamentos, com o intuito de criar novos órgãos tributários ou novas medidas para atingir uma mais profunda, rápida e eficiente, troca de informação entre as diferentes Autoridades Tributárias da UE, para que a novas regras não se tornem obsoletas devido a uma infraestrutura administrativa desadequada.

Esta futura Directiva deverá ser proposta pela Comissão Europeia ao Concelho, que deverá consultar o Parlamento Europeu, sendo estes dois últimos os órgãos legislativos

da UE. Assim, após ser aceite pelos órgãos legislativos, a proposta deverá ser adoptada e futuramente transposta pelos EM.

Porém, grande obstáculo que deverá ser ultrapassado na aplicação da *Unified Approach* na UE será a crónica demora e a, relativamente comum, incorrecta transposição das directivas pelos Estados Membros. Portugal é disso exemplo já que, é mais raro Portugal transpor as diferentes Directivas atempadamente e dentro do prazo que lhe é dado, do que fazer essa transposição dentro do hiato de tempo determinado a qual, mesmo após a usual tardia transposição, esta acontece de forma incorrecta. O mais recente e célebre caso destes problemas congénitos da transposição portuguesa é a Directiva ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive* ou, em português, Directiva Anti-Elisão Fiscal) que, após uma já tardia transposição, foi considerada incorrecta pela Comissão Europeia, dando no início de maio de 2020 quatro meses a Portugal e também a Luxemburgo para corrigir as deficiências apontadas pela Comissão, sob pena de cada um vir a sofrer um processo infração e um subsequente processo no Tribunal de Justiça da União Europeia.¹⁸

Entretanto, dada a atual carência de receita que os EM da UE sofrem, perspectiva-se que a grande maioria dos EM venha a acolher de forma bastante positiva uma possível implementação da *Unified Approach*, o que poderá representar uma rápida e eficiente transposição das novas regras para os ordenamentos jurídicos internos. Podendo excepcionar-se alguns casos particulares de alguns EM, que poderão criar algumas resistências, mas, até à data, nenhum EM se manifestou contra estas potenciais futuras medidas de tributação digital.

3.4 - Impactos

Vários serão os impactos da adopção da *Unified Approach* caso esta venha a ser adoptada pela EU. Um deles será certamente ao nível das repercussões legislativas, pois os vários EM terão de transpor a legislação europeia para os seus ordenamentos jurídicos a adaptá-

¹⁸ Pedro Crisóstomo, “Bruxelas abre infração contra Portugal por causa de regra fiscal”, Jornal Público, 14 de Maio de 2020. Disponível em [Link](#)

la às particulares especificidades de cada um. Ter-se-á, sem dúvida, de criar um plano europeu comum, ou Estado a Estado, para que se possa fazer uma implementação paulatina das novas regras. Este plano terá de levar em conta todas as especificidades económicas, estruturais e de mercado de cada um dos EM, para que todos, mesmo que a diferentes ritmos, possam interiorizar as novas regras.

Existiram também custos de adaptação administrativa que, a curto prazo, obrigará as administrações tributárias europeias a se adaptarem à nova realidade, incorrendo para isso em investimentos em infraestrutura administrativa para processamento das novas obrigações fiscais. Ainda não é claro se existirão apoios europeus para este esforço, porém, tal poderá ser expectável uma vez que todos os EM terão de adoptar as mesmas medidas.

A adopção da *Unified Approach* pela UE também obrigará a uma inevitável maior integração fiscal europeia, provavelmente recorrendo a um sistema de declaração fiscal de “*one stop shop*”, onde as comunicações entre autoridades tributárias terão de ser o mais rápidas, claras e eficientes possível, com a finalidade de que os contribuintes possam fazer face às suas novas obrigações tributárias de um modo simples e rápido sem colocar sobre estes um “fardo” administrativo que não lhe compete.

No entanto, o grande impacto que a adopção da *Unified Approach* terá na UE será amplamente positivo com uma elevando crescimento da receita fiscal dos EM. Não existem, à data, estimativas de arrecadação calculadas para a adopção da *Unified Approach* na UE, contudo, estimativas próximas existem, pois a UE prevê que, caso venha a aplicar um Imposto sobre os Serviços Digitais unilateral, arrecade pelo menos 1.3 mil milhões de euros ano, conforme indicado no plano de recuperação económica da UE apresentado a 27 de Maio de 2020.¹⁹ Podemos então retirar desta factualidade que a adopção da *Unified Approach*, pela EU e restantes países da OCDE, resultará em valores muito similares aos indicados, se não mesmo superiores, dado que a maioria do mercado

¹⁹ European Commission: “Financing the Recovery Plan for Europe”, 27 May 2020. Disponível em [Link](#);

global estará envolvido na mesma solução tributária, precavendo-se retaliações comerciais e diminuindo o potencial de evasão fiscal.

3.5 – Desafios

Os desafios na adopção da *Unified Approach* pela UE serão, em princípio, os mesmos para qualquer jurisdição que venha a adoptar as novas regras como: o cálculo das Quantidades A, B e C, o nexo de ligação às jurisdições e distribuição dos direitos tributários. No entanto, estes desafios deverão ser respondidos ao nível da OCDE com o progredir das negociações.

Já os desafios estritamente europeus estão intimamente ligados com os impactos que a adopção das regras terá na UE. Assim, os grandes desafios com os quais a UE se terá de debater a para aplicar a *Unified Approach* serão:

- Ter o acordo de todos os órgãos da UE e seus EM em relação à adopção da *Unified Approach*, evitando obstáculos internos;
- Encontrar formas simples, rápidas e eficientes de evitar problemas de transposição, através da criação de legislação europeia clara e adequada para todos os casos dos EM;
- Evitar a dupla tributação dentro de mercado interno da UE;
- Desenvolver uma maior integração fiscal europeia para processar as novas obrigações tributárias criadas, incluindo:
 - Apoio financeiro aos EM para a realização da reforma dos órgãos tributários;
 - Criação de novos, e aprofundamento dos actuais, métodos de comunicação entre as autoridades tributárias;
 - Criação de métodos e infraestrutura comuns para as diferentes autoridades Tributárias dos EM;
 - Novas obrigações de comunicação entre Autoridades Tributárias;
 - Potencial criação de um sistema de “*one stop shop*” em toda a UE;

- Métodos claros e justos de distribuição dos direitos tributários e das receitas apuradas;
- Manter a competitividade dos EM na economia digital;

Caso a UE não venha a adotar a *Unified Approach*, optando pela criação unilateral de um Imposto sobre os Serviços Digitais, os desafios que terá pela frente serão muito maiores, pois, sem um acordo internacional para fundamentar essas medidas é certo que os grandes parceiros comerciais da EU, como a China e os EUA, e em especial estes últimos, criarão barreiras económicas e comerciais ao sucesso desta medida. Tal se verificou com a iniciativa Francesa e com a sugestão de um “porto seguro global” em alternativas às regras gerais da *Unified Approach*. Como agravante, os EUA no dia 17 de junho de 2020, indicaram que se iriam retirar das negociações sobre impostos digitais globais, ou seja, as negociações sobre a *Unified Approach*, potencialmente inviabilizando todo o processo²⁰.

Certamente, já em antevisão destes problemas, uma das razões de grande parte das medidas europeias, quer da UE quer dos EM, estarem em *standby* até ao final de 2020, deve-se ao facto de todos os agentes envolvidos estarem a aguardar o resultado das próximas eleições presidenciais dos EUA, que se esperam para novembro de 2020 e, se delas resultará uma administração mais flexível aos avanços na tributação digital.

Esta incerteza acerca do futuro das negociações apresenta-se como o maior desafio a ultrapassar pela UE que, como já referido anteriormente, tenciona criar um Imposto sobre os Serviços Digitais caso as presentes negociações não tenham sucesso. Se a UE optar por este último caminho, este será tortuoso, tendo certamente grandes obstáculos fiscais, financeiros e comerciais para ultrapassar.

²⁰ A. Rappeport, A. Swanson, J. Tankersley and L. Alderman, “U.S. Withdraws From Global Digital Tax Talks”, The New York Times, June 17, 2020. Disponível em [Link](#);

Conclusões

Antes de entrarmos na análise conclusiva do estudo apresentado, é pertinente avaliar os dados que se podem retirar do questionário elaborado e exposto no Anexo 1. Deste podemos concluir, apesar da pequena amostra, que a vasta maioria dos cidadãos da UE estão abertos a alguma forma de tributação digital, em especial quando os seus dados são tratados e utilizados como fonte de rendimento.

Continuando com a *Unified Approach*, esta é uma medida que representa, de certo modo, um rejeitar da ideia clássica de Estabelecimento Estável, não se requerendo uma presença física do sujeito passivo na jurisdição para esta ser legitimada na tributação do primeiro. O alterar de paradigma que é proposto é tão radical que alguns dos intervenientes na consulta pública de novembro de 2019 entendem que o mesmo resultado poderia ser obtido através de uma adaptação do conceito de Estabelecimento Estável à realidade digital²¹. No entanto, não me parece que uma adaptação do conceito de Estabelecimento Estável seja uma solução para o problema. Talvez a curto prazo fosse suficiente para combater algumas das assimetrias provocadas pela digitalização da economia, contudo, certamente a longo prazo demonstrar-se-ia insuficiente para combater de modo eficaz uma economia que galopa para uma completa inexistência de presença física. A única presença física que subsiste numa economia digitalizada é apenas a do utilizador e do consumidor, razão pela qual me parece inevitável a criação de um novo nexo de conexão com base no utilizador e no consumidor.

É igualmente importante abordar os problemas que as quantidades A, B e C poderão criar, trabalho que a OCDE tem vindo a fazer. Contudo, é a Quantidade A que mais questões levanta, pois trata-se de um completamente novo direito tributário, que não tem qualquer ligação com as regras atuais e que certamente irá originar a criação de vários problemas caso não seja bem densificada, nomeadamente no que diz respeito:

²¹ P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, B. Andrade and A. Turina, *Task Force on the Digital Economy, On the OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a “Unified Approach’ under Pillar One”*, The International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam, 11 November 2019.

- Aos limiares estabelecidos que podem afetar empresas com uma circunscrição local ou regional, que apresentem lucros e que as colocariam dentro do escopo da proposta;
- Os métodos de cálculo, que ainda não se encontram detalhados e que deverão ter em conta prejuízos e a segmentação de mercado dentro do negócio das próprias MNE;
- O método de distribuição dos direitos tributários sobre os lucros, que deverá ser acordado entre as jurisdições, o que levará garantidamente a demoradas negociações e diferendos;
- Permanece ainda o desenvolvimento de um meio estanque de prevenção da dupla tributação ou da dupla contagem de lucros, resultantes da interação da Quantidade A com C, ou de meios céleres de prevenção e resolução destes problemas.

Por outro lado, as Quantidades B e C, singularmente, complementam as regras atuais, pelo que estas terão a sua aplicação facilitada se forem acompanhadas de um método eficiente de resolução de litígios, tal como se pretende. Ainda assim, tais métodos são uma mera concepção, não tendo sido apontado um caminho claro para o seu desenvolvimento.

A *Unified Approach*, tal como a larga maioria dos intervenientes na consulta pública indicou, parece estar no caminho certo para o desenvolvimento de um consenso global para os desafios da economia digital. Contudo, dada a sua complexidade, particularmente na Quantidade A, esta parece não ser a solução final. É, ainda assim, claro que a adopção da *Unified Approach* seria um marco importantíssimo no ordenamento tributário internacional para daí construir soluções mais adequadas e densas para fazer face aos desafios da economia digital.

A adopção da proposta a nível mundial seria para a UE uma grande mais valia, pois evitaria que esta viesse a adotar um Imposto sobre os Serviços Digitais unilateral, algo que a UE já veio esclarecer que pretende fazer caso não seja encontrada uma solução ao nível da OCDE até ao final de 2020. Esta intenção da UE não parece ser desprovida de

conteúdo pois, com os efeitos da atual pandemia de COVID-19, a UE e seus EM necessitam urgentemente de novas fontes de receita. Com isto, e apesar da proposta da *Unified Approach* estar longe de ser perfeita, esta apresenta-se como a única solução atual para evitar uma futura guerra comercial de tarifas e impostos unilaterais.

Porém, com o recente abandono da mesa de negociações por parte do EUA, o futuro da proposta da *Unified Approach* poderá estar comprometido já que, mesmo que os restantes países cheguem a acordo, o facto de os EUA rejeitarem a proposta irá certamente comprometer os objectivos da mesma, visto as grandes MNE digitais aí estarem estabelecidas. Este impasse só poderá ser ultrapassado com um retorno dos EUA às negociações.

O que parece altamente improvável é que se chegue a um acordo até ao final de 2020, entendimento que não é o do Secretário - Geral da OCDE, Angel Gurría, que o voltou a indicar no dia 18 de junho de 2020²², apesar das negociações, já de si difíceis e lentas, terem proteladas no tempo com o impacto da COVID-19. Posto isto, a meta temporal estabelecida, à data, só parece poder ser cumprida se os restantes países entenderem avançar para um acordo sem os EUA, o que será improvável mas que, se assim se verificar, também resultará numa solução materialmente inaplicável, já que resultará exatamente naquilo que se pretende evitar, uma guerra comercial de tarifas.

Este resultado só poderá ser evitado caso a administração dos EUA volte às negociações e chegue a acordo, algo altamente improvável. O mais provável será que apenas se possa chegar a um acordo, em 2021, com uma nova administração dos EUA mais flexível.

No entanto, caso todos os membros do IF e outros estados venham a adoptar a proposta da *Unified Approach*, esta manobra poderá resultar num pressionar dos EUA na adopção da medida, contudo, tal ainda é inverosímil e improvável.

²² OECD Secretary-General Angel Gurría reaction to recent statements and exchanges regarding the ongoing negotiations to address the tax challenges of the digitalisation of the economy. Disponível em [Link](#)

Devido a estas recentes controvérsias, não se vislumbra um futuro risonho para a proposta da *Unified Approach* nem para adopção desta pela UE. Posto isto, a única escapatória possível a uma guerra comercial, em especial entre a UE e os EUA, é que a UE aguarde mais tempo sem introduzir qualquer medida de tributação digital unilateral e que a OCDE prolongue a sua meta temporal para chegar a um acordo que inclua os EUA. Subsistirá sempre, apesar de inconveniente, a possibilidade de voltar a desenhar e negociar uma nova proposta, o que irá prolongar no tempo uma solução para os urgentes desafios da economia digital.

Pode-se então retirar, apesar da pequena amostra, que a vasta maioria dos cidadãos da UE estão abertos a alguma forma de tributação digital, em especial quando os seus dados são tratados e utilizados como fonte de rendimento.

Bibliografia e Outras Fontes

Documentos OCDE (OECD):

- OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. Disponível em [Link](#);
- OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em [Link](#);
- OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em [Link](#);
- OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD 2019. Disponível em [Link](#);
- OECD (2019), Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019. Disponível em [Link](#);
- OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em [Link](#);
- OECD (2019), Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October – 12 November 2019. Disponível em [Link](#);

- OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em [Link](#);
- G20 Finance Ministers & Central Bank Governors Meeting 22-23 February 2020, Riyadh, Saudi Arabia, Communiqué. Disponível em [Link](#);
- OECD Tax Talks #15 [online video], Speakers: *Pascal Saint-Amans, Achim Pross, Bert Brys, Sarah Perret, Kurt Van Dender, Sophie Chatel, Zayda Manatta and Ben Dickinson*, Monday, May 4 2020 14:00 - 15:00 (CEST) [Link](#);

Comentários resultantes da Consulta Pública à *Unified Approach*:

- P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, B. Andrade and A. Turina, *Task Force on the Digital Economy, On the OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a “Unified Approach’ under Pillar One”*, The International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam, November 11 2019.
- Loyens & Loeff N.V., “*Tax challenges of the digitalised economy – OECD Secretariat Proposal*”, to OECD Task Force on the Digital Economy, November 12 2019.
- PricewaterhouseCoopers International Limited, Comments on Public Consultation Document - Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Tax Policy and Statistics Division, Center for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, November 12 2019;

- Deloitte LLP., « *Public Consultation Document: “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*», to Dr. Richard Collier, Tax Policy and Statistics Division, Center for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, November 12 2019;
- Ernst & Young, LLP., «*Comments on Public Consultation Document - Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*», to Organisation for Economic Co-operation and Development, Center for Tax Policy and Administration, Tax Policy and Statistics Division, November 12 2019;
- KPMG International, «*Secretariat Proposal for a “Unified Approach”*», to Tax Policy and statistics Division, Center for Tax Policy and Administration, November 12, 2019;

Documentos da União Europeia:

- Eli Hadzhieva, European Parliament, “*Impact of Digitalisation on International Tax Matters*”, Study Requested by the TAX3 Committee, February 2019. Disponível em [Link](#);
- European Economic and Social Committee, “*Digitalisation, Challenges for Europe*”, Published by: “Visits and Publications”, March 2019. Disponível em [Link](#);
- A. M. Parker, “*US Withdraws From Global Digital Tax Talks, Officials Say*”, Law360, June 17, 2020. Disponível em [Link](#);
- European Commission, “*The European Digital Strategy*”, [website]. Disponível em [Link](#);

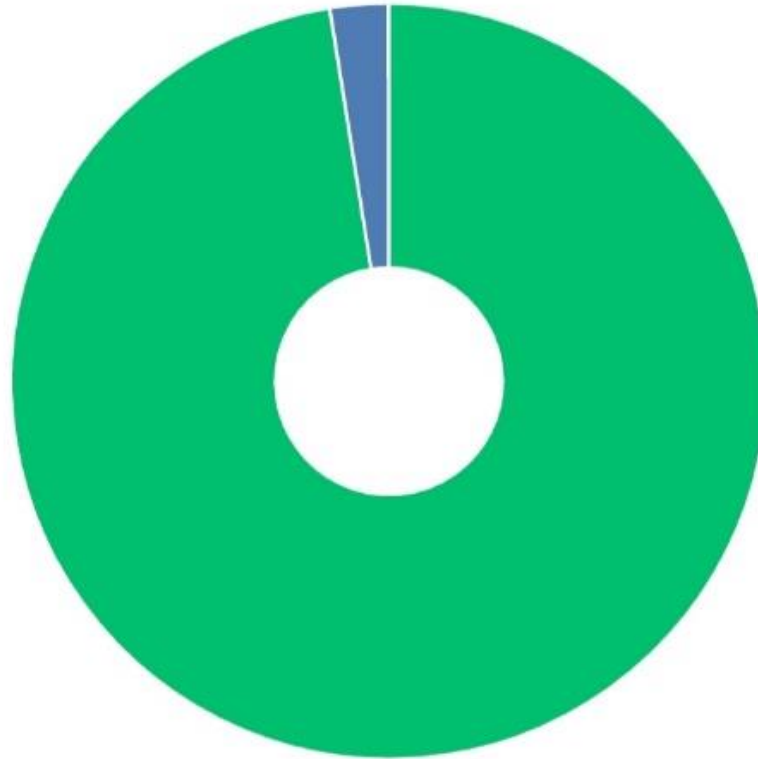
Notícias e Artigos:

- A. Magalhães, “*O novo imposto sobre a economia digital – Desenvolvimentos na tributação da economia digital*”, O Jornal Económico, 13 de Março 2020. Disponível em [Link](#);
- KPMG UK, “*The UK Digital Services Tax: Now a reality*”, March 2020. Disponível em [Link](#);
- D. Bunn, E. Asen, C. Enache, “*Digital Taxation Around the World*”, Tax Foundation, May 27, 2020. Disponível em [Link](#);
- D. Bunn, “*EU: The Next Generation*”, Tax Foundation, May 27, 2020. Disponível em [Link](#);
- I. Marques da Silva, “*Poderá a União cobrar novos impostos europeus?*”, EURONEWS, 03 de Junho de 2020. Disponível em [Link](#);
- A. M. Parker, “*US Withdraws From Global Digital Tax Talks, Officials Say*”, Law360, June 17, 2020. Disponível em [Link](#);
- KPMG LLP, “*Taxation of the digitalized economy. Developments summary*”, June 19 2020. Disponível em [Link](#);
- E. Asen, “*What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*”, Tax Foundation, June 22, 2020. Disponível em [Link](#);
- A. S. Santos, “*Covid-19. União Europeia adia novas regras do IVA no comércio online*”, Expresso, 25 de Junho de 2020. Disponível em [Link](#);

Anexos

Anexo 1

1. Do you live in the European Union?

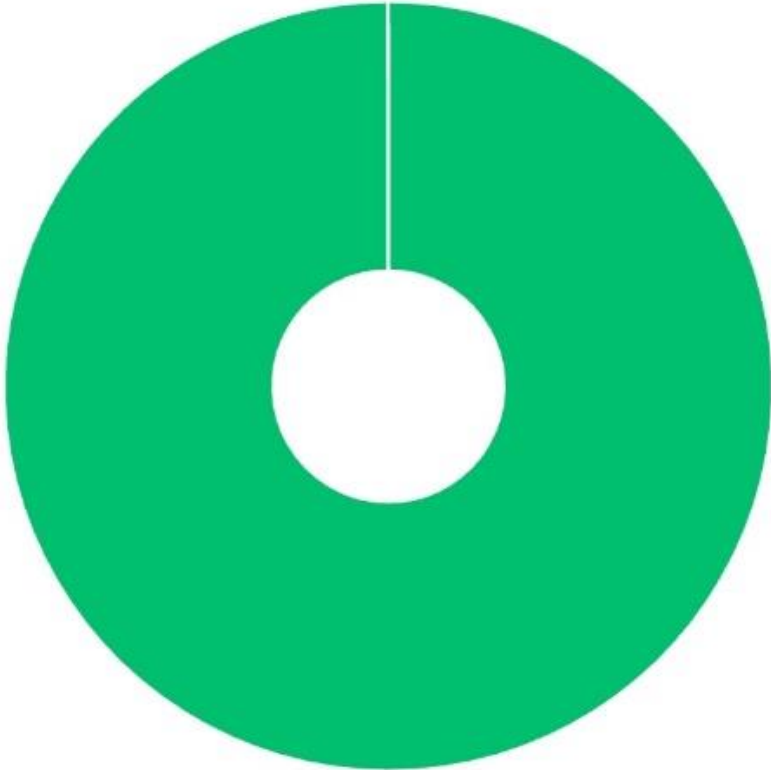


Answered: 40

Skipped: 0

Yes	97.5%	39
No	2.5%	1

2. Do you frequently use online platforms such as social media, search engines, streaming services, online stores, and others?

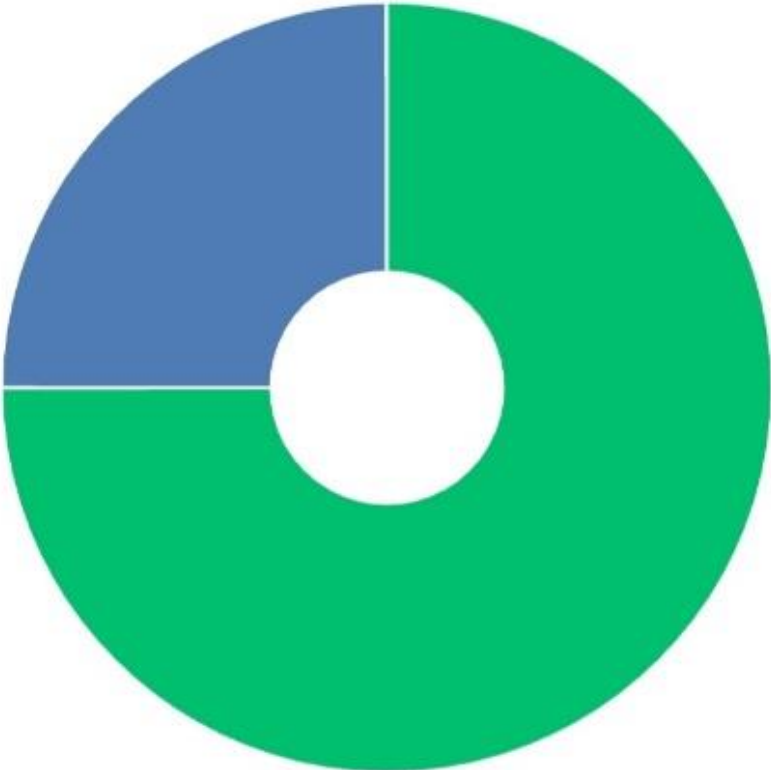


Answered: 40

Skipped: 0

Yes	100%	40
No	0%	0

3. Do you think the previously mentioned platforms should pay taxes?

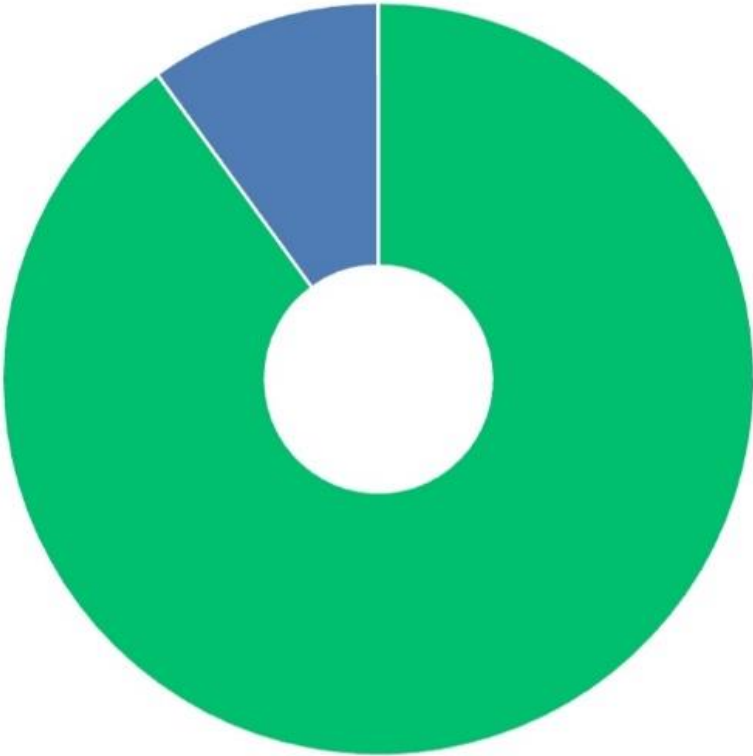


Answered: 40

Skipped: 0

Yes	75%	30
No	25%	10

4. Do you think those platforms should pay taxes for the handling and selling of user data?



Answered: 40

Skipped: 0

Yes	90%	36
No	10%	4