



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Economia digital: O Pilar Um e as novas regras do
conceito de Estabelecimento Estável**

Mestrado em Direito

Maria André Ramos Leite

Faculdade de Direito | Escola do Porto
Abril, 2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Economia digital: O Pilar Um e as novas regras do
conceito de Estabelecimento Estável**

Dissertação de Mestrado em Direito
Sob orientação do Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro

Maria André Ramos Leite

Faculdade de Direito | Escola do Porto
Abril, 2022

Dedicatória

À minha família e amigas.

Epígrafe

“Bem vistas as coisas, a lição que se extrai desta administração fiscal concelhia ou municipal, que se encontrava próxima dos diversos contribuintes, residiu no propósito de conseguir uma tributação justa de acordo com a real capacidade contributiva, o que de algum modo afugentava a evasão fiscal, desde logo, pelo conhecimento directo de que os agentes do fisco desfrutavam.”

In História da Administração Pública, Rui Manuel de Figueiredo Marcos, a propósito do Sistema Fiscal Medieval

Agradecimentos

Deixo os meus sinceros agradecimentos às pessoas que tornaram este trabalho possível:

Ao meu Orientador, Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro, pelo acompanhamento, compreensão e valiosas considerações.

Aos meus pais e avós, pelo apoio incondicional.

Às minhas irmãs, pela tolerância e encorajamento.

Às minhas amigas, Pipa, Ana, Guigui, Adriana, Bárbara e Caty (meu anjo jurídico).

À minha Diretora de Serviços e colegas de trabalho, pelos sábios conselhos.

Resumo

O conceito de economia tradicional está, à data, em processo de falência. Verdadeiramente, os conceitos de edificação, separação fronteiriça e rigidez têm sido ultrapassados no contexto da economia digital e do comércio eletrónico pela desmaterialização, deslocalização e flexibilidade.

Isto posto, e embora se reconheçam as vantagens do digital, designadamente para os governos, é certo que os sistemas fiscais têm sido altamente prejudicados pela atuação das empresas multinacionais e contribuintes que se escapam à tributação, corroendo as receitas fiscais.

Com efeito, a adaptação dos sistemas fiscais à nova realidade económica tem sido uma das grandes preocupações na agenda política global.

É, precisamente, neste contexto de contraste entre realidade económica e regulamentação jurídica que a OCDE emanou, no âmbito do Projeto BEPS, uma Declaração sobre uma solução de dois pilares por forma a enfrentar os desafios fiscais advindos da digitalização da economia, o *Two-Pillar Solution to address the Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy*.

Pela pertinência da questão e atualidade do tema, o presente trabalho de investigação pretende discernir o sistema atual de tributação das grandes empresas multinacionais com presença no digital através do conceito de Estabelecimento Estável; apontar as suas fragilidades; dar nota dos mais recentes esforços da OCDE e da UE para a adaptação da legislação fiscal e, por fim, sinalizar aqueles que têm sido avançados como problemas referentes à aplicabilidade das medidas recomendadas pela OCDE.

Palavras-Chave: BEPS; OCDE; Estabelecimento Estável; Economia Digital; *Statement on a Two-Pillar Solution*.

Abstract

The concept of the traditional economy is currently in bankruptcy. Truly, the concepts of physicality, borders and rigidity have been overcome in the context of the digital economy and e-commerce by dematerialization, delocalization and flexibility.

This time, and although the advantages of digital are recognized, namely for governments, it is certain that tax systems have been highly harmed by the actions of multinational companies and taxpayers that evade taxation, eroding tax revenues.

Indeed, adapting tax systems to the new economic reality has been one of the major concerns on the global political agenda.

It is precisely in this context of contrast between economic reality and legal regulation that the OECD issued, within the scope of the BEPS Project, a Declaration on a two-pillar solution in order to face the fiscal challenges arising from the digitization of the economy, the Two Pillar Report.

Due to the relevance of the issue and the topicality of the subject, this research work intends to discern the current system of taxation of large companies through the concept of Permanent Establishment; point out its weaknesses; to take note of the most recent efforts by the OECD and the EU to adapt tax legislation and flag those that have been advanced as problems concerning the applicability of the measures recommended by the OECD, as a final consideration.

Keywords: BEPS; OECD; Stable establishment; Digital Economy; *Statement on a Two-Pillar Solution*.

Índice

| | |
|---|----|
| <i>Dedicatória</i> | 5 |
| <i>Agradecimentos</i> | 7 |
| <i>Resumo</i> | 8 |
| <i>Índice</i> | 10 |
| <i>Lista de Siglas e Abreviaturas</i> | 11 |
| <i>Prefácio</i> | 12 |
| <i>Introdução</i> | 13 |
| <i>Desenvolvimento</i> | 17 |
| I – Dos Princípios tradicionais de tributação: o conceito de Estabelecimento estável | 17 |
| II – Da tributação das multinacionais em geral: respostas no contexto da União Europeia ... | 22 |
| III – Da falta de conexão na tributação do digital em especial: as primeiras respostas de âmbito Europeu..... | 26 |
| IV – <i>Statement on a Two-Pillar Solution</i> : do Pilar Um em especial | 31 |
| V – <i>Statement on a Two-Pillar Solution</i> : críticas ao Pilar Um..... | 35 |
| <i>Conclusão</i> | 38 |
| <i>Referências Bibliográficas</i> | 39 |

Lista de Siglas e Abreviaturas

UE – União Europeia

DAC – Directive on Administrative Cooperation

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

MNE – Multinational Enterprise

EE – Estabelecimento Estável

COMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

GloBE – Global Anti-Base Erosion

Prefácio

A presente investigação surge no âmbito dos recentes desenvolvimentos do direito fiscal internacional em referência ao conceito de estabelecimento estável, por este, à data, não servir inteiramente os interesses dos sistemas fiscais estaduais.

Primeiramente, far-se-á uma delimitação do conceito atual de estabelecimento estável, discernindo as suas variações, por forma a, de seguida, determinar as debilidades de que padece e que geram lesão efetiva das receitas fiscais.

Sequencialmente, dar-se-á nota da resposta europeia às fragilidades deste conceito.

O núcleo duro desta dissertação, contudo, residirá nos recentes trabalhos da OCDE, designadamente na Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia¹, que visa complementar o conceito tradicional de estabelecimento estável.

O desenvolver deste tema, por uma razão de rigor, terá como foco o Pilar Um, através da explicitação das medidas propostas, respetivas consequências e possíveis dificuldades quanto à sua execução.

Justifica-se esta abordagem pelo facto de a União Europeia ter já anunciado a elaboração de diretivas com intenção de implementar as medidas propostas nos pilares aludidos.

Finalmente, à guisa de conclusão, reserva-se uma página para considerações finais.

¹ Do inglês, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Arising from the Digitalisation of the Economy*

Introdução

Desde o fim da Segunda Guerra Mundial que o desenvolvimento económico, juntamente com a assunção da liberalização económica², se tem estruturado basilarmente nas transações de bens, circulação de pessoas, capitais e serviços globais³.

A par disto, a nova economia alicerçada pelos fenómenos do digital e do comércio eletrónico, tem trazido ameaças gravosas às administrações fiscais⁴.

Destarte, neste contexto de relações económicas internacionais, gerou-se o aumento exponencial dos factos tributários plurilocalizados (factos que tocam, em simultâneo, em vários ordenamentos jurídicos sendo, por isso, alvo de tributação em cada um deles)⁵.

Ora, por sua vez, e em consequência da aplicação pelos diferentes Estados dos Princípios da Territorialidade e Tributação do rendimento global do contribuinte, a existência de factos tributários plurilocalizados origina fenómenos de dupla tributação⁶.

Posto isto, os Estados começaram a celebrar acordos bilaterais que estabelecem, a propósito dos impostos sobre o rendimento e o património, elementos de conexão (geralmente, fonte e residência), por forma a evitar a aludida dupla tributação⁷.

Ao mesmo tempo que os Estados esperavam adaptar-se à nova realidade económica transfronteiriça, conflituante com o Princípio da territorialidade (base das administrações fiscais)⁸, os contribuintes começaram a conhecer os vários ordenamentos jurídicos. Por conseguinte, multiplicaram-se também os esquemas de planeamento fiscal

² TAVARES DA SILVA, Suzana (2015) - *Teoria Geral*. 2.a ed., Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, p. 90.

³ DOURADO, Ana Paula (2020) - *Lições de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina.

⁴ CALÇADA PIRES, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 304.

⁵ *Ibidem*, p. 37.

⁶ TAVARES DA SILVA, Suzana (2015) - *Teoria Geral*. 2.a ed., Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, p. 90.

⁷ DOURADO, Ana Paula (2020) - *Lições de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 38.

⁸ Consulte-se, a propósito da desadequação do Princípio da territorialidade e da perda da importância fronteiras enquanto base da soberania estadual, a obra *Termites of the State: Why Complexity leads to inequality*, de Vito Tanzi (2018): “today’s world had become different from that of the past, especially, but not only, because of the growth in the frequency and importance of negative externalities, and because of the impact of globalization and new technological developments on economic activities and on the power of national states. National governments have continued to try to control well-defined territories, while the borders of those territories have become much more porous to peoples, money, pollution, and various other, not always legitimate, activities”.

agressivo, com base em atividade económica organizada internacionalmente, através do aproveitamento de incompatibilidades entre os vários sistemas fiscais estaduais.

Sumariamente, a aludida falta de harmonização fiscal entre os diversos países globalmente considerados, combinada com a citada livre circulação de bens, capitais e pessoas, favoreceu, em grande medida, o planeamento fiscal que se aproveita das lacunas/disparidades dos vários ordenamentos jurídicos⁹, contraria o espírito da lei, distorce a concorrência e impede a justa repartição dos encargos comprometendo, no limite, a prossecução do interesse público¹⁰.

Estamos, portanto, perante um panorama de globalização e digitalização da economia que implica, urgentemente, a atualização, modernização e adaptação, com recurso à coordenação global, dos sistemas fiscais existentes (cuja estrutura tradicional está desfasada da realidade que se verifica à data), com vista à neutralização dos efeitos nefastos dos comportamentos dos contribuintes que se revelam lesivos da receita fiscal.

Em Portugal, a solução tem sido ditada, essencialmente, pelas Recomendações da OCDE e instrumentos da União Europeia.

Discernido o contexto geral, cumpre dilucidar, em especial, o problema da economia digital e intangíveis e, por conseguinte, as novas regras de abrangência do estabelecimento estável (art. 5.º CIRC), em conformidade com o BEPS.

Por certo, a tributação das multinacionais, especificamente, tem sido um tema altamente discutido e várias têm sido as soluções avançadas¹¹.

Verdadeiramente, à luz do que se expos supra, discute-se a melhor forma de conseguir uma tributação uniforme e coesa¹² destas empresas com atuação em vários países, geralmente com recurso ao digital.

A título de exemplo, em 2018, as taxas efetivas de tributação das empresas com atuação multinacional no setor da informação e tecnologia era inferior a 5%¹³. Ademais,

⁹ DOURADO, Ana Paula (2020) - *Lições de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 299.

¹⁰ COMISSÃO EUROPEIA (2017) - *Reduzir o Planeamento Fiscal Agressivo*, Ficha temática do Semestre Europeu, de 20/Nov/2017.

¹¹ RIBEIRO, João Sérgio (2018) - Impacto das Novas Tecnologias na Tributação das Multinacionais: o teste do estabelecimento estável. *in Direito Na Lusofonia: Direito e Novas Tecnologias*, 5.º Congresso Internacional de Direito da Lusofonia, Universidade do Minho Escola de Direito, Braga, pp. 213-220.

¹² *Ibidem*.

¹³ DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina.

à data, a OCDE estima que 240 mil milhões de dólares sejam anualmente perdidos devido à elisão fiscal¹⁴.

É, efetivamente, neste âmbito que o projeto BEPS (iniciativa da OCDE com o G20) surge, com vista ao combate do desvio de lucros para territórios de baixa tributação e da erosão da base tributária, através de quinze ações compostas por sugestões referentes a mudanças de normas internacionais e domésticas no campo do direito tributário.

Vejam-se, com especial interesse, as Ações 1 e 7, a propósito dos desafios impostos pela economia digital e fuga ao conceito de estabelecimento estável, respetivamente.

Presentemente, os critérios do rendimento mundial, da residência e da fonte, são geralmente aceites como justificativos da pretensão de jurisdição tributária válida¹⁵ no direito tributário internacional.

Por força disso, no ordenamento jurídico português, o artigo 5.º do CIRC, seguindo fielmente a Convenção Modelo da OCDE, faz uso dos critérios consignados, alicerçando a sua legítima tributação de rendimentos empresariais fruto de relações económicas complexas ou transfronteiriças, no conceito de estabelecimento estável.

O conceito de estabelecimento estável visa legitimar a tributação dos rendimentos no caso de uma empresa com sede num determinado país desenvolver atividade noutra, sem nele constituir uma nova sociedade. Melhor dizendo, os lucros obtidos por uma entidade, serão somente tributados no país da sua residência, à exceção dos casos em que seja desenvolvida atividade noutra Estado (o da fonte) através de estabelecimento estável¹⁶.

Este conceito, todavia, não se isenta de críticas. Na prática, têm-se destacado como seus principais problemas: a tributação do estabelecimento estável em matéria de dupla tributação e a evasão ao próprio conceito de estabelecimento estável¹⁷.

Sumariamente, a adoção de um conceito implicitamente fundado na presença física é insuficiente face aos fenómenos tendencialmente desmaterializados que hoje moldam a economia à escala global.

¹⁴ OCDE. “International collaboration to end tax avoidance”, 4/11/2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/>, consult. em 21/01/2022.

¹⁵ MACHADO, Jónatas E. M., & da COSTA, Paulo Nogueira (2016) - *Manual de Direito Fiscal Perspetiva multinível*. 3.a ed. Col. “Direito para Economistas, Gestores e Marketeers”. Coimbra: Almedina.

¹⁶ CALDAS, António Castro & TEIXEIRA, Martim (2019) - Da instalação física à presença digital significativa: estabelecimento estável na era digital. in *Actualidad Juridica Uria Menéndez*, Madrid, n.52, p.158-163.

¹⁷ *Ibidem*.

É com base neste quadro antagónico entre realidades económica e jurídica que têm surgido os mais recentes esforços da OCDE para combater a elisão do conceito de estabelecimento estável, assente nos citados critérios da fonte e da residência.

Assim, os novos objetivos dos Pilares 1 e 2 do BEPS prenunciam a implementação dos seguintes instrumentos:

Pilar 1: concessão de direito de tributação às jurisdições onde as empresas multinacionais (doravante MNEs) têm os seus consumidores finais, independentemente do conceito de **estabelecimento estável**;

Pilar 2: a sujeição dos lucros das MNEs a um nível mínimo de tributação (GloBE e STTR)¹⁸.

Verdadeiramente, os mecanismos mencionados e a adaptação do conceito tradicional de estabelecimento estável ao digital conformam, no limite, as bases do novo sistema fiscal internacional.

É neste âmbito, e por estarmos a vivenciar o "Apocalipse tributário", há muito avançado por António Sousa Franco em respeito à tributação do comércio eletrónico^{19 20}, que surge o presente trabalho de investigação.

Por uma questão logística, e por forma a garantir uma investigação sólida e detalhada, dentro deste abrangente tema da tributação do digital e das novas medidas apontadas, a presente dissertação focar-se-á no Pilar Um do BEPS, respeitante à nova regra denexo de finalidade especial, que prevê a atribuição de direitos de tributação, às jurisdições onde as MNEs têm os seus consumidores finais.

¹⁸ Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da económica, 8 de outubro de 2021. OCDE (2021). *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*, Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros da OCDE/G20, de 08/Out/2021.

¹⁹ "Todo o processo pelo qual uma encomenda é colocada ou aceite através da internet, ou de outro qualquer meio eletrónico, representando, como consequência, um compromisso para uma futura transferência de fundos em troca de fundos ou serviços", ANACOM. "O Comércio eletrónico em Portugal - O quadro legal e o negócio", 30/03/2004, <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=718378>, consult. em 30/11/2021.

²⁰ SOUSA FRANCO, António (1999) - O novo ambiente eletrónico e o Direito Fiscal. *in Eurocontas*. Out.

Desenvolvimento

I – Dos Princípios tradicionais de tributação: o conceito de Estabelecimento estável

À data, os sujeitos passivos de IRC são tributados, por regra, nos termos do *world wide income principle*. Por força disso, os sujeitos passivos residentes em Portugal, são tributados numa base mundial, independentemente do local em que são gerados os seus rendimentos²¹.

A par deste princípio, o Princípio da territorialidade determina que as sociedades não residentes em Portugal, somente pagarão IRC sobre os lucros imputados a um estabelecimento estável cá existente²².

A tributação das pessoas coletivas será efetuada, portanto, exclusivamente pelo estado de residência, a não ser que exista um estabelecimento estável no estado da fonte.

Ora, por estabelecimento estável entende-se, conforme o arts. 5.º do CIRC e, nos moldes ditados pelo também art. 5.º da Convenção Modelo da OCDE, embora com algumas reservas, qualquer instalação fixa ou representação permanente com recurso à qual seja desenvolvida atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Ainda, conforme o regulamentado no aludido art. 5.º CIRC, incluem-se nesta noção: um local de direção; uma sucursal; um escritório; uma fábrica; uma oficina; uma mina, poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais; estaleiro de construção; instalações, plataformas ou navios usados para prospeção ou exploração de recursos naturais, por tempo superior a 90 dias; bem como, atividades de prestação de serviços (estabelecimento estável na forma de agência), por período temporal superior a 183 dias num espaço de 12 meses com início ou fim no tempo de tributação em causa.

Desta feita, só haverá tributação, designadamente, quanto aos lucros comerciais, caso a pessoa coletiva disponha de estabelecimento estável (numa das modalidades supramencionadas), em Portugal e somente relativamente aos lucros que sejam imputáveis ao estabelecimento referido²³.

²¹ OCDE (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD/G20 base Erosion and Profit shifting Project, de 16/Sey/2014, p. 34.

²² TEIXEIRA, Glória (2020) - *Manual de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 310.

²³ *Ibidem*.

A existência de estabelecimento estável é, portanto, o critério determinante para a tributação pelo estado da fonte acontecer ou não. É, no fundo, este conceito que atribui direito tributários ao estado da fonte.

Daqui logo se retira a facilidade com que este critério – iminentemente estático e físico, dependente de uma ligação geográfica, é ludibriado na economia digital atual, cujas características principais são a desmaterialização, deslocalização e intangibilidade. Com recurso a esquemas artificiosos, evita-se a presença que gera a tributação, iludindo-se o conceito de estabelecimento estável, com alta facilidade.

O conceito de estabelecimento estável deixou, no limite, de proteger a receita tributária estadual, para favorecer a elisão fiscal.

Realmente, ainda que não exista estabelecimento estável, as empresas têm atuação noutros estados durante períodos de tempo substanciais, constituindo nessas outras jurisdições presenças económicas relevantes, que não podem ser desconsideradas pelas administrações fiscais.

Veja-se o seguinte exemplo, “A empresa A, com residência no país A, vende bens e serviços digitalizáveis pela Internet, a consumidores do país B. Para tal, utiliza um “server” próprio, localizado no país B, onde aloja o seu Site. A empresa A não possui no país B qualquer elemento que configure um Estabelecimento Estável (instalações, empregados, escritório, etc...)”²⁴.

O conceito de Estabelecimento estável requer a existência ora de instalações fixas, ora de agentes dependentes. Pelo que, para haver tributação dos rendimentos gerados no caso prático enunciado supra, seria necessário haver um elemento que conformasse um Estabelecimento Estável, nos termos do artigo 5.º, o que não acontece.

Como consequência disso, a empresa, ainda que crie riqueza no país B, não será aí tributada.

Destarte, em especial, apontam-se como esquemas de ilusão tributária no âmbito de atuação das empresas multinacionais, com vista à dupla não tributação: “a atribuição ao estabelecimento estável de atividades preparatórias ou auxiliares; a atribuição ao estabelecimento estável de gastos maiores do que os lucros, nomeadamente com

²⁴ LOPES COURINHA, Gustavo (2015) - *Estudos de Direito Internacional Fiscal*. Lisboa: AAFDL, p. 136.

intangíveis e financiamentos; bem como, a conjugação de uma atividade auxiliar com utilização de instrumentos híbridos”²⁵.

Ora, relativamente à obtenção da dupla não tributação por força de atribuição de atividades preparatórias ou auxiliares ao EE, cumpre dizer que o EE somente se julga perfeito quando pronto para desenvolver a atividade à qual se destina. Desta feita, somente aí haverá tributação, pelo que atividades de armazenamento, exposição, entrega e compra de mercadorias, transformação, reunião de informações, entre outras com carácter meramente auxiliar, não serão alvo de tributação pelo Estado da Fonte. ²⁶ Naturalmente, as multinacionais começaram a abusar deste carácter auxiliar e preparatório, designadamente através da fragmentação de um negócio que é operacional e coeso em várias pequenas operações²⁷.

Por sua vez, o estabelecimento estável com lucro reduzido reporta-se às situações em que existe um EE contudo, os lucros que apresenta, são artificialmente baixos, através de esquemas de planeamento ilícitos.

Já a atividade auxiliar e híbridos comporta, por exemplo, os casos com pagamento exagerado de despesas e jogos com empréstimos entre sociedade mãe e sociedade afiliada²⁸.

Em suma, o conceito de EE está, portanto, fragilizado por força de dificuldades referentes à comprovação dos seguintes elementos:

1. Instalação: a presença física é, por tendência e intrinsecamente, inexistente no caso do comércio eletrónico e da atuação digital;
2. Fixidez: o problema aqui reside na coadunabilidade entre o tempo real e o tempo virtual. As lojas online, por exemplo, não têm sequer horário de

²⁵ DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina, p. 65 e 66.

²⁶ “4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.” COMOCDE, art. 4.º, Na mesma linha, art. 5.º/8 CIRC.

²⁷ OCDE (2015) - *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*, p. 39.

²⁸ DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina, p. 67.

funcionamento, estando abertas 24 horas por dia durante todo o ano²⁹. Revela-se, assim, difícil transpor os prazos que balizam o conceito de EE para o digital. Veja-se, por exemplo, o prazo de seis meses estabelecido no ponto 28 do Comentário ao artigo 5.º da COMOCDE. A isto junta-se a dificuldade de compatibilizar os conceitos de unidade geográfica real e virtual, como assim requer a análise do EE, conforme ponto 22 do comentário ao citado artigo 5.º. Verdadeiramente, a uma única localização digital, correspondem vários pontos de atuação em diferentes jurisdições, o que não permite verificar a existência de um EE³⁰.

3. As aludidas dificuldades referentes à delimitação negativa do conceito: em especial, os citados obstáculos gerados pelo critério negativo das atividades preparatórias ou auxiliares.

Com efeito, em 2017 e depois do BEPS, o artigo 5.º da COMOCDE sofreu uma grande alteração no seu n.º 4, na medida em que este servia de escape para as empresas evitarem a existência de EE. Tentou aqui resolver-se a fuga advinda da delimitação negativa do conceito – o critério negativo das atividades preparatórias ou auxiliares – que era iludido com recurso à fragmentação da atividade.

Esta alteração, contudo, revelou ser de aplicação complexa e continuou a deixar margem para a não tributação.

Resumidamente, a OCDE, na supramencionada Ação 7, tentou lograr resultados no sentido de criar uma divisão justa de tributação entre os Estado da Fonte e o Estado da Residência, mas ficou aquém das expectativas³¹. Em especial, não resolveu o problema referente à tributação dos serviços digitais, uma vez que a presença física continuou a marcar o conceito de EE.

Neste contexto, a OCDE apresentou a 16 de março um relatório denominado *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20* e a EU avançou com duas propostas de Diretivas, a 21 de março, sobre as quais iremos versar infra.

²⁹ CALÇADA PIRES, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 315.

³⁰ CALÇADA Pires, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 317.

³¹ DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina, p. 87.

Não se alcançando aí uma solução definitiva, surge, agora, por parte da OCDE, o relatório nomeado de *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*.

II – Da tributação das multinacionais em geral: respostas no contexto da União Europeia

Conforme aludido, a economia digital propicia um ambiente de erosão das bases tributárias. Trata-se, na prática, do fácil contorno das normas atuais pelas empresas multinacionais: evita-se a presença que gera a tributação, fugindo-se da criação do facto tributário³².

A solução para este problema tem passado, indubitavelmente, pelo Direito Fiscal Europeu. Pese embora a ausência de disposição expressamente respeitante à tributação direta no TFUE, a UE tem reunido esforços no sentido de alcançar um sistema de tributação comum no campo das sociedades de natureza comercial³³, desde a instituição do mercado único.

Recomenda-se, a este propósito, a consulta da Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades, datada de 25.10.2016³⁴.

Ora, bem se sabe que neste âmbito, é urgente aprimorar e sedimentar a harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-membros, pressionados por uma necessidade de aumentar a competitividade e atratividade das economias europeias, hoje fragilizadas pelos problemas referenciados supra.

Efetivamente, ainda que a UE tenha vindo a produzir instrumentos jurídicos com vista a solucionar o problema da tributação das multinacionais, a discrepância que existe entre as legislações fiscais das pessoas coletivas com atuação transnacional dos diferentes estados-membros, permite, ou até mesmo propicia problemas como: concorrência nociva entre os estados; problemas ao nível da tributação dos dividendos, juros e royalties; condicionamento das operações de reestruturação empresarial transfronteiriça; obtenção de vantagens fiscais indevidas através de acordos de preços de transferência; a aludida evasão fiscal, entre outros³⁵.

³² DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina.

³³ TEIXEIRA, Glória (2020) - *Manual de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina, p. 347.

³⁴ CONSELHO EUROPEU (2016). *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCIS)*. COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS), de 26/10/2016.

³⁵ KEI, Kam Mei (2017) - *Tax havens and controlled foreign corporations in the European Union*, Dissertação de mestrado em Direito dos Negócios, Europeu e Transnacional. Braga, Escola de Direito da Universidade do Minho.

A este respeito, com vista a obter uma solução, destacam-se os seguintes instrumentos desenvolvidos pela UE³⁶:

Destacam-se, num nível elementar, o relatório Neumark, de 1962, o relatório van den Tempel, de 1970 e a Proposta de Diretiva referente ao alinhamento das taxas entre 45% e 55%, de 1975.

Posteriormente, a diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, acerca de fusões, cisões, troca de ativos e permuta de ações, com posterior alteração pela Diretiva 2005/19/CE do Conselho, de 17 de fevereiro de 2005, com versão consolidada constante da Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009.

Logo a criação do Comité de peritos independentes Ruding, em 1991. Daqui resultou a elaboração de um relatório que recomendou um programa de ação com vista à eliminação da dupla tributação, harmonização das taxas do imposto sobre os rendimentos das sociedades. As propostas da Comissão que daqui resultaram, foram retiradas posteriormente³⁷.

Também neste contexto o Código de Conduta para a Tributação das Empresas, aprovado pela resolução do Conselho de janeiro de 1998 e o Estudo analítico da fiscalidade das empresas na Comunidade Europeia (SEC(2001)1681). Daqui se depreendeu que, à data, os principais problemas das empresas com atuação europeia se deviam à necessidade de conhecimento e adaptação às diferentes legislações dos vários Estados-membros. Pelo que, foram propostos vários avanços por forma a garantir às empresas uma matéria coletável comum e consolidada ao nível da EU, nomeadamente: “tributação pelo Estado de residência, uma tributação da matéria coletável comum consolidada em regime facultativo (MCCIS), um imposto europeu sobre o rendimento das sociedades e uma matéria coletável obrigatória e totalmente harmonizada”^{38 39}.

³⁶ RIBEIRO, João Sérgio (2019) - *Direito Fiscal da União Europeia*. 2.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina.

³⁷ PARLAMENTO EUROPEU (2021). *Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades*, de 01/Out/2021.

³⁸ PARLAMENTO EUROPEU (2021). *Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades*, de 01/Out/2021.

³⁹ Veja-se que, já à data do documento da Comissão Europeia SEC(2001)1681, de 23 de outubro de 2001, se reconheciam os seguintes problemas: “The overall economic framework has changed significantly since the early nineties. An unprecedented wave of international mergers and acquisitions, the emergence of **electronic commerce** and the increased mobility of factors with the growing development of “tax havens” all change the scenery under which European Member States levy taxes on company profits. These general global developments are still on-going and are particularly strong within the Internal Market”.

Têm destacado interesse a Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, referente ao regime fiscal comum relativo aos pagamentos de juros e royalties entre empresas associadas. Esta diretiva surge a propósito da eliminação da dupla tributação de juros e royalties; a Diretiva 2011/96/EU do Conselho, de 30 de novembro de 2011, respeitante ao regime fiscal comum a ser aplicado às sociedades-mães/afiliadas de Estados-membros distintos, com as alterações previstas nas Diretivas 2014/86/UE do Conselho, de 8 de julho de 2014 e (UE)2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015; também a Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, que visou neutralizar do ponto de vista do tratamento fiscal as operações de reestruturação empresarial entre Estados-membros, com vista a impedir um regime mais gravoso do que aquele que merecem operações do mesmo tipo levadas a cabo por empresas situadas no mesmo Estado-membro.

Em referência à matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS): houve uma primeira resolução legislativa aprovada em 2012; já em 2015, a Comissão apresentou o plano estratégico com vista à revisão prevista para 2016 e uma Proposta de Diretiva do Conselho, relativa a uma matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades, de 25 de outubro de 2016: o problema que ainda hoje se tenta solucionar era já, à data, motivo fundacional da proposta de Diretiva. Veja-se, “Recentemente, tornou-se claro para a comunidade internacional que as regras atuais de tributação das sociedades já não se adequam ao contexto moderno. De um modo geral, o rendimento das sociedades é tributado a nível nacional, mas o contexto económico tornou-se mais globalizado, móvel e digital. Os modelos empresariais e as estruturas das sociedades tornaram-se mais complexos, facilitando a transferência de lucros. Além disso, a divergência dos sistemas nacionais de tributação das sociedades tem permitido o crescimento do planeamento fiscal agressivo ao longo da última década”⁴⁰.

Esta tributação conforme a base comum consolidada resolveria, na visão de João Sérgio Ribeiro, os problemas em apreço quase na sua totalidade e de uma forma integrada⁴¹.

Para além de tudo isto, sublinha-se a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, com as alterações efetuadas pela Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho de 29 de maio de 2017, que determinou regras contra as práticas de elisão fiscal.

⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA (2016). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades*. COM(2016)685, de 26/Out/2016.

⁴¹ RIBEIRO, João Sérgio (2021). *A tributação das multinacionais na União Europeia*, p. 5.

Finalmente, tem especial interesse a Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa⁴² e Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais⁴³, ambas de 21 de março de 2018: as propostas em apreço representam os esforços reunidos pela UE no sentido de garantir a justa tributação das empresas prestadoras de serviços no digital.

⁴² COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS).

⁴³ COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS).

III – Da falta de conexão na tributação do digital em especial: as primeiras respostas de âmbito Europeu

É certo, por tudo quanto se expos supra, que o sistema fiscal atual não alcança a economia digital. Ora, as MNEs, conforme regulamentação fiscal em vigor, pagam imposto no país onde ocorre a “produção” (critérios fonte/residência), e não no país onde se encontram os seus consumidores finais.

O problema, é que neste contexto de economia digital, as multinacionais obtêm os seus rendimentos pelos consumidores de múltiplos países. Esses rendimentos, por não serem gerados nem no país da fonte nem no país da residência, acabam por não ser tributados à luz do critério de estabelecimento estável⁴⁴.

A ação 1 do BEPS identifica as principais características da economia digital, âmbito de atuação das MNEs por excelência. Nomeadamente: a mobilidade dos intangíveis, utilizadores e das funções empresariais; a fiabilidade dos dados; o efeito multiplicador das redes de contactos; os modelos empresariais com múltiplas facetas; a tendência em relação a monopólio ou oligopólio; bem como, a volatilidade⁴⁵.

Relativamente às medidas que vêm sendo avançadas com vista à resolução do problema, cumpre enumerar:

Numa perspetiva mais remota, não deixa de ser relevante mencionar o Bit Tax, um imposto avançado com vista a tributar as comunicações efetuadas por via eletrónica. A resposta da UE, primeiramente, no seu relatório de 1997, “Construir a sociedade europeia de informação para todos”, foi de abertura. Contudo, logo se contradisse numa Comunicação da Comissão com o nome “Uma iniciativa europeia para o comércio eletrónico”, rejeitando a adoção daquele imposto⁴⁶. A OCDE veio também recusar a aplicação do Bit Tax naquele mesmo ano, temendo que o imposto em consideração compromettesse o livre desenrolar do comércio eletrónico.

⁴⁴ “Over the last few years, concerns have been raised that the existing international tax system does not properly capture the digitalization of the economy. Under current international tax rules, multinationals generally pay corporate income tax where production occurs rather than where consumers or, specifically for the digital sector, users are located. However, some argue that through the digital economy, businesses (implicitly) derive income from users abroad but, without a physical presence, are not subject to corporate income tax in that foreign country.”, ASEN, Elke. “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”. 25/03/2021, https://joserobertoafonso.com.br/wp-content/uploads/2021/03/Digital-Tax-Update_-Digital-Services-Taxes-in-Europe.pdf, consult. em 1/12/2021.

⁴⁵ DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina.

⁴⁶ CALÇADA PIRES, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina., p. 324

A nível da União, a comunicação da Comissão “Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado único Digital, de 21 de setembro de 2017, identificou os desafios decorrentes da digitalização da economia⁴⁷.

A 19 de outubro de 2017, o Conselho Europeu emitiu conclusões sobre a tributação dos serviços do digital. A este propósito, identificou-se a necessidade de ter, ao nível europeu, um sistema de tributação eficaz e justo, que garanta que as empresas pagam os impostos que lhes são justamente exigidos, por forma a assegurar condições de igualdade global, em consonância com os trabalhos em curso da OCDE⁴⁸. Também a 5 de dezembro do mesmo ano, o Conselho definiu um contributo para os debates internacionais, a propósito da tributação dos lucros na economia digital, apelando a uma cooperação estreita com a OCDE⁴⁹.

Dentro do continente europeu, Espanha, França, Itália, Reino Unido, Hungria, Polónia, Áustria e Turquia, tinham já implementado uma *digital service tax* (DST). Estes impostos sobre os serviços digitais têm em vista, fundamentalmente, tributar as multinacionais que têm consumidores finais nestes países, entram no circuito dos dados ou retiram lucro de publicidade no digital, independentemente da sua residência ou da existência de estabelecimento estável⁵⁰.

Neste enquadramento, a UE, com vista a alcançar uma economia digital mais competitiva e equitativa, mobilizou esforços no sentido de apresentar uma proposta de diretiva com o intuito de introduzir um imposto digital, como recurso próprio da união.

Isto posto, em março de 2018, a Comissão Europeia propôs novas regras referentes à tributação dos serviços digitais, o denominado Pacote Fiscal Digital, elaborando duas propostas legislativas: uma com vista a reformar as regras de tributação das sociedades – preceituando a tributação dos lucros empresariais no sítio onde as empresas tenham interação considerável através do digital, alargando o conceito de

⁴⁷ COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais*. COM(2018)148, de 21/Mar/2018, p. 2.

⁴⁸ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2017). *Reunião do Conselho Europeu (19 de outubro de 2017) – Conclusões*. EUCO 14/17, CO EUR 17 CONCL 5, de 29/Out/2017, p. 8.

⁴⁹ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2017). *Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros)*, de 5/Dez/2017.

⁵⁰ “Digital Service Taxes, or DSTs, have been permeating the trade environment since 2018, but COVID-19 and the OECD’s digitalization of the economy project, commonly referred to as BEPS 2.0, have accelerated the focus on DSTs. The stated aim of DSTs is to ensure that “market” countries get increased taxing rights over the profits of tech-based multinational companies that sell into their local market, and collect data from and target advertisements at local audiences, regardless of their physical presence.” PWC. “Digital service taxes: Are they here to stay”, <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>, consult. em 28/02/2022.

Estabelecimento Estável às situações de presença digital considerável⁵¹; outra com vista a desenhar um imposto de natureza provisória sobre as atividades digitais que à data não eram tributadas na UE⁵².

Reconheceu-se o poço existente entre o local onde o valor é criado e o local onde os lucros são alvo de tributação, o que gera uma distorção da concorrência que prejudica os cofres dos estados.

Anterior e paralelamente ao Pacote Fiscal Digital da UE, foram avançadas várias medidas unilaterais por forma a solucionar a problemática em apreço. Todavia, já aqui a Comissão reconhecia que somente uma abordagem multilateral e internacional podia solucionar os desafios enfrentados e defendida a colaboração com a OCDE. Não obstante, sabia que uma solução global é dotada de dificuldade acrescida, pelo que optou por adotar medidas, nunca desconsiderando os esforços da OCDE, antes para eles contribuindo⁵³.

Relativamente à proposta de Diretiva do Conselho que regulamenta a tributação das sociedades com presença digital significativa, de 21 de março de 2018, esta teve em vista abranger as empresas sujeito passivo de imposto sobre as sociedades, inobstante a residência fiscal ser dentro ou fora da UE.

Introduziu-se o conceito de presença digital significativa no intuito de complementar o conceito de estabelecimento estável existente, tendo por base as receitas advindas da prestação de serviços digitais (estabelecendo-se o limiar de 7.000.000 €), o número de utilizadores desses serviços (superior a 100.000) ou o número de contratos celebrados para um serviço digital (superior a 3.000).

Mediante aplicação destes critérios alternativos, seria apurada a “pegada digital” da empresa numa determinada jurisdição e, desse forma, passariam a ser imputados os lucros à presença digital significativa para serem tributados pelo estado da fonte.

Almejou-se, portanto, alargar o conceito de estabelecimento estável com recurso à definição de indicadores novos de modo a regulamentar um vínculo de tributação para as empresas do imaterial, bem como estabelecimento de princípios no âmbito da imputação dos lucros destas empresas digitais. Estas medidas, a aplicar

⁵¹ COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho que Estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. COM(2018)147 final, de 21/Mar/2018.

⁵² COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais*. COM(2018)148 final, de 21/Mar/2018.

⁵³ COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. Proposta 2018/0072 (CNS), sobre a implementação do EE digital, de 21/Mar/2018.

independentemente das convenções sobre dupla tributação, pretendiam-se capazes de alcançar os lucros advindos do imaterial e dos intangíveis, das empresas digitais que geram lucro através dos dados dos seus utilizadores, realidade absolutamente estranha aos sistemas fiscais tradicionais.

No que respeita a este imposto provisório sobre as atividades do digital, a Proposta de Diretiva do Conselho, reconhecem-se as vantagens do tecnológico para a fiscalidade. Designadamente, as oportunidades que trazem para as administrações fiscais, as soluções que oferecem no sentido da redução dos encargos administrativos, bem como colaboração entre as autoridades tributárias. Sem embargo, reitera-se a necessidade de apurar uma solução coesa e global, para uma tributação paritária.

A solução provisória apresentada baseou-se na propositura de um sistema de imposto comum a ser aplicado “às receitas da prestação de determinados serviços digitais por sujeitos passivos” (a seguir, “imposto sobre os serviços digitais”, “ISD” ou *Digital Service Tax*, DST)⁵⁴.

A aplicação deste imposto sobre os serviços digitais, encontrou justificação no elevado montante de lucro que as multinacionais residentes nos Estados Unidos e Europa obtêm dos consumidores europeus e que escapa à tributação por força da ausência da presença física⁵⁵. Foram, portanto, metas deste imposto: restauração da equidade da tributação dos lucros na Europa e nivelação da concorrência entre empresas europeias e não europeias⁵⁶.

Este imposto tributaria, conforme artigo 3.º, as receitas provenientes dos seguintes serviços digitais: apresentação de publicidade em interface digital, bem como transmissão de dados que tenham sido gerados; disponibilização de plataforma multilateral (“serviços de intermediação”) que proporcione a interação entre utilizadores, ocasionando entre aqueles a venda de serviços e bens diretamente entre os usuários⁵⁷.

Por sua vez, os sujeitos passivos deste ISD, nos termos do artigo 4.º, seriam as entidades que cumprissem, cumulativamente, as condições designadas nas alíneas (a) e (b), durante o exercício em consideração, respetivamente: montante total de receitas

⁵⁴ *Ibidem*, p. 3.

⁵⁵ DIMITROPOULOU, Christina (2019) - The Digital Service Tax: An Anti-Protectionist and Anti-Restriction Appraisal under EU Primary Law. *in Intertax*, Vol. 47, Issue 2 & 3, p. 7

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais*, p. 8, de 21/Mar/2018.

mundiais superior a 750.000.000 €; e montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União superior a 50.000.000 €.

Este Imposto seria cobrado pelos Estados-membros onde estivessem situados os utilizadores, conforme e na proporção dos ganhos obtidos.

Como se pode depreender, os recursos gerados pela aplicação do conceito de presença digital significativa, juntamente com o imposto sobre os serviços digitais, num Mercado Único Digital com mais de 500 milhões consumidores, consubstanciarão uma contribuição considerável para as bases tributárias e receitas fiscais.

É, com efeito, preocupação primordial da UE, que as multinacionais com atuação no digital contribuam de forma justa para a sociedade, pagando impostos na medida certa⁵⁸.

Os trabalhos da UE neste âmbito, contudo, estão parados por força dos instrumentos publicados pela OCDE.

De facto, e não obstante este ser um tema que não reúne consenso político, a OCDE tem reunido esforços no sentido de solucionar os problemas trazidos pelas multinacionais e pela economia digital⁵⁹.

Assim, ainda que os trabalhos da UE tenham ficado em aberto, os da OCDE, vêm responder aos mesmos problemas no âmbito da tributação da economia digital.

Ora, sobre isto iremos discorrer na secção seguinte.

⁵⁸ “While digitalisation can increase productivity and consumer welfare, and should thus be fostered and nurtured, it is also of paramount importance to ensure that digital companies contribute their fair share to society, since a prolonged unequal distribution of rights and responsibilities undermines the social contract”, COMISSÃO EUROPEIA (2021). *Proposal for a Council Directive on a ‘Digital Levy’*, Document Ares(2021)312667, de 14/Jan/2021.

⁵⁹ DOURADO, Ana Paula (2021) - The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report. *in Intertax*. Vol. 49, Issue 1.

IV – *Statement on a Two-Pillar Solution*: do Pilar Um em especial

Tendo como pano de fundo os problemas já referidos de falta de tributação das empresas com atuação transnacional e digital, a OCDE apresentou, na sequência da reunião dos Ministros das Finanças do G20, datada de julho de 2013, o BEPS *Action Plan*.

Este Plano estruturado em 15 ações, visa instruir os governos com legislação e instrumentos aptos a evitar a evasão e a elisão fiscal⁶⁰.

Em outubro de 2015, emitiu um primeiro Relatório referente ao BEPS e desafios fiscais da economia digital.

A 16 de março de 2017, apresentou um relatório intercalar sobre a tributação dos serviços digitais.

Já em 2019, publicou um programa de trabalho por forma a desenvolver uma solução consensual para os desafios tributários advindos da digitalização da economia. Nesse mesmo ano, lançou também uma Consulta Pública tendo em vista uma “abordagem unificada” relativamente ao Pilar um, e ainda uma outra Consulta Pública referente à Proposta CloBE, atinente ao Pilar dois.

Em 2020, a OCDE concretizou o *Two Pillar Statement Report*, entregando os dois relatórios referentes aos Pilares Um e Dois e efetuando uma avaliação de impacto económico, seguindo-se dois períodos de consulta pública.

Finalmente, em julho de 2021, emitiu o *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*.

Em outubro de 2021, mais de 135 membros do Quadro Inclusivo da OCDE/G20 chegaram ao um acordo com vista a solucionar os desafios decorrentes da digitalização e da globalização, estruturado em dois pilares⁶¹.

Recentemente, em 2022, iniciaram-se as consultas públicas sobre os aspetos de implementação dos Pilares. Em especial, a 18 de fevereiro de 2022, de modo a dar início à implementação das soluções estruturadas nos dois pilares referenciados, a OCDE convidou o público a comentar o Projeto das regras para a determinação da base de cálculo do montante A relativo ao Pilar um.

⁶⁰ OCDE. “BEPS Actions”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, consult. em 15/01/2022.

⁶¹ OCDE (2022). *OCDE lança consulta pública sobre os desafios fiscais da digitalização com a liberação de um primeiro bloco de construção sob o Pilar Um*, de 5/Mar/2022.

O Pilar um prevê uma reafecção em parte dos direitos de tributação para as jurisdições de mercado⁶². Este pilar propõe-se a estender os sistemas fiscais à atividade empresarial operada ainda que remotamente ou com recurso ao digital.⁶³ Já o Pilar dois prevê a sujeição a um imposto mínimo global de todas as empresas com mais de 750 milhões de euros de rendimento apurado anualmente. Estabelece, portanto, regras que visam garantir um nível mínimo de tributação efetiva.

De facto, a União Europeia avançou já, a 22 de dezembro de 2021, com uma proposta de Diretiva referente ao nível mínimo de tributação das multinacionais que adere a este segundo Pilar, materializando a posição de apoio aos trabalhos da OCDE que tinha avançado já nas Conclusões do Conselho de 27 de novembro de 2020^{64 65 66}.

Feito o devido enquadramento cronológico, é de valor clarificar conceitos e desenvolver o Pilar Um, jurídica e tecnicamente, na medida em que é ele o foco do presente trabalho de investigação.

Por certo, trata-se aqui de reformular a repartição da legitimidade para tributar entre os estados, passando a considerar-se o estado onde estão sediados os consumidores finais, onde as empresas altamente lucrativas vendem produtos e prestam serviços.

Melhor dizendo, segundo a OCDE, o Pilar um permitirá uma distribuição dos direitos fiscais entre as várias jurisdições mais justa relativamente à tributação dos lucros das grandes multinacionais. Isto será possível através da realocação dos direitos ou da legitimidade tributária dos países detentores da residência fiscal para os países que abarcam consumidores finais, desconsiderando o critério da presença física.

Esta redistribuição executar-se-á mediante aplicação de uma fórmula de repartição acertada e tendo por base um conceito coletivo de matéria tributável.⁶⁷ Melhor dizendo, conforme “fórmula de repartição (para a reafecção parcial de direitos de tributação no âmbito do pilar 1).”⁶⁸

⁶² OCDE (2021). *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*, Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros da OCDE/G20, de 08/Out/2021.

⁶³ RIBEIRO, João Sérgio (2021). *A tributação das multinacionais na União Europeia*, p. 5.

⁶⁴ DOURADO, Ana Paula (2022) - The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments. *in Intertax*, Vol. 50, Issue 3.

⁶⁵ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2021). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União*, COM(2021) 823 final.

⁶⁶ Conclusões do Conselho sobre uma tributação justa e eficaz em tempos de recuperação, sobre os desafios fiscais associados à digitalização e sobre boa governação fiscal na EU e no resto do mundo. CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2020). *Tributação justa e eficaz: Conselho adota conclusões*, de 27/Nov/2020.

⁶⁷ RIBEIRO, João Sérgio (2021). *A tributação das multinacionais na União Europeia*.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 14.

Prevê esta organização que através da implementação das medidas previstas no Pilar um, se consigam realocar direitos tributários para as jurisdições de consumo referentes a lucros no valor de 125 mil milhões anuais, através da realocação de lucro residual no valor de 25%.

Isto será efetivado nos seguintes moldes:

Primeiramente, prevê a OCDE “um novo direito de tributação sobre uma porção do lucro residual calculado no âmbito do grupo, a que se chama Valor A (A Amount)”.⁶⁹

Estabelece a OCDE a criação de um novo nexos que permite a alocação do Valor A a uma jurisdição de mercado final onde os bens são consumidos, quando uma MNE que caiba dentro do fim desta Declaração sobre uma solução de dois pilares, obtiver pelo menos 1 milhão de euros em receitas advindas dessa jurisdição e 250 mil euros para estados com PIB inferior a 40 mil milhões de euros.

Com efeito, cabem dentro do escopo visado pela declaração de dois pilares, melhor dizendo, conformam o âmbito de aplicação destas medidas, as MNEs com rendimento global ou volume de negócios referente ao ano transato superior a 20 mil milhões de euros a taxa de lucro antes de impostos maior do que 10% melhor dizendo, rentabilidade superior a 10%.

Estas jurisdições finais de consumo, terão direito a 25% do lucro residual apurado como lucro superior a 10% da receita antes da sujeição a imposto.

Os 10%, com efeito, representam lucros normais ou de rotina. Já os 25% serão apurados acima desse valor e distribuídos pelas jurisdições onde a empresa, ainda que não tenha estabelecimento estável, detenha consumidores

Estamos, portanto, a falar de uma medida com aplicação somente a gigantes multinacionais.

Há, portanto, uma alocação de direitos tributários à jurisdição de mercado tendo por base numa tributação bruta. Ora, isto pode enfraquecer esses direitos concedidos, na medida em que esta tributação de base seja considerada uma exceção ao Princípio da tributação líquida.

Relativamente à dupla tributação, determina-se que será solucionada através do método de isenção ou de crédito.

Adivinhando os conflitos que surgirão por força da aplicação destas regras, está, ainda, prevista a criação de um Mecanismo de Resolução de conflitos.

⁶⁹ RIBEIRO, João Sérgio (2021). *A tributação das multinacionais na União Europeia*, p. 8.

Para além do Valor A, prevê-se também a criação do Valor B (Amount B), que se traduz num retorno fixo para determinadas atividades de marketing e distribuição, apurado conforme aplicação do *Arm's Length Principle*.⁷⁰

Sumariamente, podemos dividir as medidas propostas pelo pilar um em três momentos:

1. Valor A: alocação de uma parcela de lucro residual aos países de mercado ou consumo;
2. Valor B: retorno fixo para certas atividades de marketing e distribuição;
3. Segurança Fiscal: através da inserção de mecanismos de prevenção e resolução de conflitos.⁷¹

No tocante à implementação destas medidas, estabeleceu a OCDE no corpo da declaração que se desenvolvesse uma Convenção Multilateral para esse a assinar até ao final de 2022, com vista à entrada em vigor em 2023.

Esta Convenção Multilateral terá como condição a eliminação de todos os impostos sobre os serviços digitais (ISD) e outras medidas de natureza ou com intuítos similares, com compromisso para futuro. Esta obrigação de remoção desta tipologia de tributo fundamenta-se na ineficiência das medidas de natureza unilateral que potenciam incertezas e tensão de cariz económico e comercial entre os vários governos estaduais.

Estas recomendações que espelham as opções tomadas pela OCDE são de maior importância no contexto da União Europeia, uma vez que a Comissão já anunciou a adesão às propostas vertidas pela OCDE nos Pilares citados supra, na *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century*.⁷²

Nesta senda, caem por terra as propostas de Diretiva avançadas em 2018, referentes à tributação das sociedades com uma presença digital significativa e sistema comum de imposto sobre os serviços digitais.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ RIBEIRO, João Sérgio (2021). A tributação das multinacionais na União Europeia, p. 7.

⁷² COM(2021) 251 final.

V – *Statement on a Two-Pillar Solution*: críticas ao Pilar Um

É certo que este acordo tem sido apontado como base da nova regulamentação do direito fiscal internacional. Todavia, não se isenta de críticas, muito menos configura uma solução una ou milagrosa, para aquele que é um problema dotado de complexidade qualificada.

Realmente, as opções fiscais implicam, inevitavelmente, respostas da economia como o são: o aumento do preço dos bens com suporte da despesa fiscal pelos consumidores finais, alteração e densificação das legislações nacionais e convenções bilaterais, criação de novos conflitos, etc.

Verdadeiramente, Ana Paula Dourado destaca como característica negativa do Pilar um a falta de clareza relativamente ao real alcance dos direitos de tributação atribuídos às jurisdições de mercado, bem como falta de consistência dos princípios que fundamentam e orientam as propostas e a conseqüente complexidade que daí advém⁷³.

Ora, Yariv Brauner afirma que as medidas apontadas não serão tão eficazes ou eficientes contra o planeamento fiscal ilícito como se espera e que, verdadeiramente, servem os interesses das nações ou sistemas tributários dominantes, de forma custosa relativamente aos interesses do resto do mundo⁷⁴. Este autor defende que os únicos e verdadeiros beneficiários serão a OCDE e os países ricos.

Também Rita Calçada Pires admite a “presença da luta de interesses nesta temática”, como reflexo ou tradução das escolhas subjacentes ao direito fiscal internacional. De facto, declara que as opções no quadro da fiscalidade internacional estão inteiramente comprometidas pelo debate entre interesses dos países importadores de capital e tecnologia e dos países exportadores⁷⁵.

Sem embargo, a OCDE afirma que os países em desenvolvimento terão apoio durante a fase de implementação das medidas, em especial ao nível da sua capacitação e declara que os países em desenvolvimento influenciaram as opções em apreço, alegando que os benefícios que daqui advenham representarão uma vantagem para todas as economias, na medida em que todos verão um aumento significativo das receitas.

⁷³ DOURADO, Ana Paula (2021) - *The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report*. in Intertax. Vol. 49, Issue 1.

⁷⁴ BRAUNER, Yariv (2022) - *Editorial: Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective*. in Intertax, Vol. 50, Issue 1, pp. 2-6.

⁷⁵ CALÇADA PIRES, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina., p. 322.

Voltando a Yariv Brauner, o autor alega no seu artigo que o Pilar Um é uma iniciativa liderada pelos Estado Unidos da América. Em vista disso, o seu âmbito de aplicação acaba por determinar tributação somente para 100 multinacionais que, na sua maioria, são empresas americanas.

Em resposta a este tipo de consideração, contudo, a OCDE contra-argumento, dizendo que aumentar o âmbito de aplicação do Pilar um não iria, necessariamente, aumentar o valor do lucro alocado de forma substancial, antes provocaria uma maior complexidade na adoção das novas medidas. Pelo que, fica adiada a expansão do escopo deste Pilar durante sete anos, até que haja experiência considerável para se proliferar a aplicação das medidas em apreço.⁷⁶

Brauner aponta, também, o exemplo da repercussão do BEPS de 2015, salientando que foram várias as medidas unilaterais adotadas pelos países que fizeram frente à cooperação internacional⁷⁷, a facilidade com que as multinacionais se adaptam a novos regimes jurídicos e, ainda, a complexidade da reforma que, no limite, fará com que o público consumidor seja aquele que, deveras, vai arcar com a despesa final⁷⁸.

Para além de tudo o que já se expôs, o acordo aplica-se somente a um número reduzido de empresas e a uma parcela dos seus lucros. Logo, no fundo não estamos perante uma solução definitiva para o problema da tributação do digital⁷⁹. Ao circunscrever o seu alcance a um número diminuto de contribuintes, as restantes empresas vão continuar a reger a sua atuação pelos critérios de conexão existentes, designadamente pelo conceito de EE conforme o conhecemos, o que vai continuar a motivar a adoção de medidas unilaterais por parte dos Estados⁸⁰.

Ademais, este acordo tem como *conditio sine qua non* a conclusão de uma convenção multilateral o que, por si só, representa um trabalho monstruoso de cooperação e coordenação ao nível internacional, juntando-se a isto as alterações à legislação nacional dos vários países que isto implica e os problemas de legitimidade que daí advêm.

⁷⁶ OCDE (2021). “OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, dispon. em <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, consult. 25/Mar/2022.

⁷⁷ BRAUNER, Yariv (2022) - *Editorial: Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective*. in Intertax, Vol. 50, Issue 1, pp. 2-6.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 3.

São também apontadas como fragilidades do Pilar um a exigência estabelecida no sentido da eliminação dos ISD, por forma a estabelecer uma tributação das multinacionais conforme o *Two Pillar Statement*.

Finalmente, será necessário criar um mecanismo de resolução de conflitos especial.

Yariv Brauner diz que estas medidas avançadas pela OCDE esquecem, por completo, os países em desenvolvimento e as economias mais pequenas. Com efeito, prevê que não só fujam aos novos nexos de tributação as empresas multinacionais, como também comecem a fugir ao acordo os países prejudicados que daqui tirem redução da receita fiscal, voltando-se novamente para a adoção de medidas unilaterais desprovidas de coordenação – precisamente aquilo que a OCDE visa findar.

À guisa de conclusão, o *Two Pillar Report* representa não uma solução definitiva ou um fim para os atuais desafios do direito internacional fiscal, mas um primeiro passo no caminho da solução.

O desafio trazido pela possível reformulação do sistema fiscal internacional de forma literal traz várias incertezas, principalmente quando a economia digital é, também, recente e não atingiu um estado de maturidade ou previsibilidade, evoluindo exponencialmente todos os dias. Pelo que, é necessário fazer uma ponderação entre benefícios e malefícios ora da manutenção do sistema fiscal tradicional com alterações acessórias, ora da criação de um sistema fiscal *ex novo*, fundado em novos princípios⁸¹.

⁸¹ CALÇADA PIRES, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina., p. 327.

Conclusão

Por tudo quanto se considerou ao longo do presente trabalho de investigação, pode concluir-se pelo alinhamento e total acolhimento das propostas da OCDE pela União Europeia.

Verdadeiramente, sempre foi entendimento da UE que somente uma solução mundial podia fazer face ao problema do planeamento fiscal ilícito provocado pela desadequação da legislação fiscal à realidade económica.

Posto isto, não obstante todas as críticas que se enunciaram relativamente às soluções avançadas no Pilar Um, este complemento ao conceito de estabelecimento estável tradicional, ainda que numa primeira fase só tenha aplicação a empresas multinacionais gigantes, parece anunciar um primeiro passo na revolução dos sistemas fiscais estaduais.

Por conseguinte, pressente-se uma renovação do direito fiscal internacional alavancada pela reformulação da tributação das grandes multinacionais.

Referências Bibliográficas

Livros

CALÇADA PIRES, Rita (2018) - *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina.

DOURADO, Ana Paula (2018) - *Governança Fiscal Global*. 2.a ed. revista e atualizada. Col. “Monografias”, Coimbra: Almedina.

DOURADO, Ana Paula (2020) - *Lições de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina.

LOPES COURINHA, Gustavo (2015) - *Estudos de Direito Internacional Fiscal*. Lisboa: AAFDL.

MACHADO, Jónatas E. M., & da COSTA, Paulo Nogueira (2016) - *Manual de Direito Fiscal Perspetiva multinível*. 3.a ed. Col. “Direito para Economistas, Gestores e Marketeers”. Coimbra: Almedina.

RIBEIRO, João Sérgio (2019) - *Direito Fiscal da União Europeia*. 2.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina.

TANZI, Vito (2018) - *Termites of the State: Why Complexity leads to inequality*. Nova Iorque: Cambridge University Press.

TAVARES DA SILVA, Suzana (2015) - *Teoria Geral*. 2.a ed., Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.

TEIXEIRA, Glória (2020) - *Manual de Direito Fiscal*. 5.a ed. Col. “Manuais Universitários”, Coimbra: Almedina.

Artigos

BRAUNER, Yariv (2022) - Editorial: Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective. *in Intertax*, Vol. 50, Issue 1, pp. 2-6.

CALDAS, António Castro & TEIXEIRA, Martim (2019) - Da instalação física à presença digital significativa: estabelecimento estável na era digital. *in Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Madrid, n.52, p.158-163.

DIMITROPOULOU, Christina (2019) - *The Digital Service Tax: An Anti-Protectionist and Anti-Restriction Appraisal under EU Primary Law*. *in Intertax*, Vol. 47, Issue 2 & 3.

DOURADO, Ana Paula (2021) - *The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report*. *in Intertax*. Vol. 49, Issue 1.

DOURADO, Ana Paula (2022) - *The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments*. in *Intertax*, Vol. 50, Issue 3.

RIBEIRO, João Sérgio (2021). *A tributação das multinacionais na União Europeia*.

RIBEIRO, João Sérgio (2018) - Impacto das Novas Tecnologias na Tributação das Multinacionais: o teste do estabelecimento estável. in *Direito Na Lusofonia: Direito e Novas Tecnologias*, 5.º Congresso Internacional de Direito da Lusofonia, Universidade do Minho Escola de Direito, Braga, pp. 213-220.

SOUSA FRANCO, António (1999) - O novo ambiente eletrónico e o Direito Fiscal. in *Eurocontas*. Out.

Documentos Governamentais

COMISSÃO EUROPEIA (2001). *Commission Staff Working Paper: Company Taxation in the Internal Market*. SEC(2001)1681, de 23/Out/2001.

COMISSÃO EUROPEIA (2015). *Communication From The Commission To The European Parliament And The Council A Fair And Efficient Corporate Tax System In The European Union: 5 Key Areas For Action*. COM(2015)0302, de 17/Jun/2015.

COMISSÃO EUROPEIA (2016). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum do imposto sobre as sociedades*. COM(2016)685, de 26/Out/2016.

COMISSÃO EUROPEIA (2016). *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)*. COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS), de 26/10/2016.

COMISSÃO EUROPEIA (2017). *Reduzir o Planeamento Fiscal Agressivo*, Ficha temática do Semestre Europeu, de 20/Nov/2017.

COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. Proposta 2018/0072 (CNS), sobre a implementação do EE digital, de 21/Mar/2018.

COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho que Estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. COM(2018)147, de 21/Mar/2018.

COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais*. COM(2018)148, de 21/Mar/2018.

COMISSÃO EUROPEIA (2018). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais*, de 21/Mar/2018.

COMISSÃO EUROPEIA (2021). *Proposal for a Council Directive on a 'Digital Levy'*, Document Ares(2021)312667, de 14/Jan/2021.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2017). *Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros)*, de 5/Dez/2017.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2017). *Reunião do Conselho Europeu (19 de outubro de 2017) – Conclusões*. EUCO 14/17, CO EUR 17 CONCL 5, de 29/Out/2017.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2020). *Tributação justa e eficaz: Conselho adota conclusões*, de 27/Nov/2020.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA (2021). *Proposta de Diretiva do Conselho relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União*, COM(2021) 823 final.

OCDE (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD/G20 base Erosion and Profit shifting Project, de 16/Sey/2014.

OCDE (2015) - *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*, p. 39.

OCDE (2021). *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*, Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros da OCDE/G20, de 08/Out/2021.

OCDE (2022). *OCDE lança consulta pública sobre os desafios fiscais da digitalização com a liberação de um primeiro bloco de construção sob o Pilar Um*, de 5/Mar/2022.

PARLAMENTO EUROPEU (2016) - *Resolução do Parlamento sobre Decisões fiscais e outras medidas de natureza ou efeito similares (TAXE 2)*, de 6 de julho de 2016 (2016/2038/(INI)).

PARLAMENTO EUROPEU (2021). *Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades*, de 01/Out/2021.

Materiais em suporte eletrónico

ANACOM. “O Comércio electrónico em Portugal - O quadro legal e o negócio”, 30/03/2004, <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=718378>, consult. em 30/11/2021.

ASEN, Elke. “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”. 25/03/2021, https://joserobertoafonso.com.br/wp-content/uploads/2021/03/Digital-Tax-Update_-Digital-Services-Taxes-in-Europe.pdf, consult. em 1/12/2021.

OCDE. “BEPS Actions”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, consult. em 15/01/2022.

OCDE. “International collaboration to end tax avoidance”, 4/11/2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/>, consult. em 21/01/2022.

OCDE. “OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Frequently Asked Questions”, <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, consult. em 14/01/2022.

PWC. “Digital service taxes: Are they here to stay”, <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/digital-service-taxes.html>, consult. em 28/02/2022.

Teses e Dissertações

KEI, Kam Mei (2017) - *Tax havens and controlled foreign corporations in the European Union*, Dissertação de mestrado em Direito dos Negócios, Europeu e Transnacional. Braga, Escola de Direito da Universidade do Minho.