



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O Estabelecimento Estável no contexto
da Economia Digital**
**Em especial, as Propostas da Comissão
Europeia**

Inês Margarida de Azeredo Ribeiro

Faculdade de Direito | Escola do Porto
Porto, maio de 2019

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital

Em especial, as Propostas da Comissão Europeia

Redigido por

Inês Margarida de Azeredo Ribeiro

Sob a Orientação do Senhor Professor Doutor

João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Porto, maio de 2019

Agradecimentos

*Ao Sr. Prof. Dr. João Sérgio Ribeiro,
pela disponibilidade, rigor e orientação.*

*Aos meus pais,
por todo o apoio.*

*À Carolina e à Francisca,
por sempre acreditarem em mim.*

*À minha irmã,
Por tudo.*

Resumo/Abstract

Esta dissertação explorará o conceito de Estabelecimento Estável nos termos do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE e a sua inaptidão para fazer frente aos desafios colocados pela digitalização dos negócios. Neste sentido, analisaremos o caminho até agora percorrido, salientando os frutos do Projeto BEPS, levado a cabo pela OCDE, bem como as Diretivas propostas pela Comissão Europeia. Destacamos a introdução do teste da presença digital significativa, que vem alterar o atual conceito de Estabelecimento Estável. Não obstante, são necessárias algumas correções que levem ao alcance de acordo entre os Estados-Membros na sua implementação, colocando um travão à emergência de medidas unilaterais tomadas, prejudiciais para o bom funcionamento do Mercado Único Digital.

Palavras-Chave: Estabelecimento Estável; Economia Digital; BEPS; OCDE; Comissão Europeia; Presença Digital Significativa; Imposto sobre os Serviços Digitais.

This dissertation will address the concept of Permanent Establishment, as foreseen in article 5 of the OECD Model Convention, and its inability to face the challenges posed by the digitalization of the businesses. In this sense, we will analyse the progress made until now, in special the results from the BEPS Project, carried out by the OECD, as well as the Directives proposed by the European Commission. We highlight the importance of the introduction of the significant digital presence test, which complements the current Permanent Establishment definition. However, there are still some corrections to be made in order to achieve the agreement of all the Member States in its implementation, putting an end to the emergence of unilateral measures, highly harmful to the well-functioning of the Digital Single Market.

Key Words: Permanent Establishment; Digital Economy; BEPS; OECD; European Commission; Significant Digital Presence; Digital Services Tax

Lista de Siglas e Abreviaturas

§ – Parágrafo

Al. – *Alínea*

Art.º - Artigo

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CDT – Convenção sobre Dupla Tributação

CE – Comissão Europeia

Cfr. - Conforme

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CMOCDE – Convenção modelo da OCDE

EM – Estado(s) Membro(s)

EUA – Estados Unidos da América

EUR – *Euros*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

N.º - Número

OCDE – Organização

ONU – Organização das Nações Unidas

P. - Página

PME – *Pequenas e Médias empresas*

TIC – Tecnologias da informação e comunicação

UE – União Europeia

Índice

Resumo/ <i>Abstract</i>	5
Nota introdutória:	9
Capítulo I – O Conceito de Estabelecimento Estável.....	12
1. Breve contextualização.....	12
2. O primeiro teste: «EE instalação física»	13
3. O segundo teste: «EE projeto»	15
4. O terceiro teste: «EE agência».....	15
4.1. O caso da <i>Google Ireland Limited</i>	16
5. O quarto teste: «EE serviços».....	17
6. A abordagem da CMOCDE ao comércio eletrónico:.....	18
Capítulo II – A Economia Digital.....	20
1. Considerações iniciais:	20
2. O Projeto BEPS	21
2.1. A Ação 1: “Abordar os desafios da Economia Digital”	21
2.2. Algumas características chave da Economia Digital.....	22
2.3. Os novos modelos de negócio da Economia Digital	23
2.4. As medidas propostas pelo Relatório Final da Ação 1	25
2.5. A Ação 7: “Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de EE” ..	27
2.6. O Relatório Intercalar da OCDE	28
Capítulo III – As Propostas da Comissão Europeia	31
1. Breve Enquadramento	31
2. A Proposta de Diretiva 2018/0072: Tributação das Sociedades com uma Presença Digital Significativa.....	32
2.1. Âmbito subjetivo	33
2.2. Âmbito objetivo:.....	33
2.3. Análise crítica da proposta de Diretiva 2018/0072	36
3. A Proposta de Diretiva 2018/0073: relativa ao sistema comum de Imposto sobre os Serviços Digitais.....	37
3.2. As plataformas de intermediação:	39
3.3. Âmbito Subjetivo:	40
3.4. Local de tributação:	41
3.5. Nota crítica	41
4. Algumas das mais recentes medidas unilaterais.....	44
Conclusões.....	47

Referências Bibliográficas: 50

Nota introdutória:

As novas tecnologias têm tornado os modelos de negócio mais rápidos e poderosos, implicando custos cada vez menores. Constituem grandes impulsionadores para a inovação dos principais setores da economia dos nossos dias, entre os quais destacamos os setores da saúde, a indústria dos media e o retalho, introduzindo também novos serviços como o *streaming*, *app stores* e serviços de pagamento eletrónicos. Efetivamente, permite que as empresas aumentem os lucros e diminuam os gastos, alcançando mercados cada vez maiores.¹

Embora as suas vantagens sejam notórias, têm vindo a aumentar a pressão sobre o sistema fiscal internacional – as regras fiscais atuais não conseguem acompanhar o rápido ritmo de crescimento dos modelos de negócio digitais, gerando um desajustamento entre o local onde os lucros são tributados (i.e., no Estado da residência do contribuinte) e o local onde o valor é criado (ou seja, o Estado da fonte do rendimento).

Esta desconexão surge, sobretudo, pelas características inerentes aos próprios negócios digitais, entre elas a desmaterialização e a extrema mobilidade dos seus ativos.²

Contudo, esta questão não gera uma situação de alarme por si só, dado que anteriormente as empresas já contactavam com os seus clientes via telefone, correio, fax ou até agentes independentes. Hoje em dia, para além da possibilidade de estabelecer negócios à distância, os novos modelos de negócio caracterizam-se pela facilidade na criação de estratégias que geram a dupla não tributação (i.e., ausência de tributação quer na fonte, quer na residência), o que leva a que os seus lucros não sejam alvo de tributação em qualquer dos Estados.³

O caráter abusivo destes esquemas surge da alocação de funções, ativos e riscos de modo a minimizar a carga de imposto suportada numa estrutura que não reflete o modo como as atividades são levadas a cabo, e que não teriam sido estabelecidas se não fosse por motivos de poupança fiscal⁴.

¹OCDE (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, disponível em: <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> p. 55-63, consultado a dezembro/2018

²PIRES, Rita Calçada, (2017) “*Uncovering a brave new world on taxation: income from the digital economy*”, in International Taxation: new challenges, Escola de Direito da Universidade do Minho, coordenação RIBEIRO, João Sérgio, p. 45-46.

³OCDE (2015), supra nota 1, p. 79

⁴Ver *idem*, *ibidem*

Assim, estas questões têm um potencial impacto em todos os negócios dado que as empresas digitais conseguem manter uma presença comercial num território, onde prestam bens e serviços aos consumidores, tomando partido do enquadramento legal do país da fonte sem nele possuir uma presença tributável. Uma vez que não possuem uma instalação física neste território, estas entidades são consideradas como não estabelecidas para efeitos de imposto sobre o rendimento.⁵

Este cenário é cada vez mais insustentável numa economia profundamente digitalizada, abrindo portas para a evasão fiscal e para a perda de receitas por parte dos governos, o que tem um forte impacto negativo na justiça social pela da erosão dos orçamentos públicos, fundamentais para a sustentabilidade do Estado Providência. A perda de receita fiscal, resultante destes esquemas de planeamento, gera uma luta constante por parte dos responsáveis políticos na procura do melhor método capaz de assegurar a justa tributação da Economia Digital.⁶

Neste sentido, a presente dissertação versa sobre a análise dos instrumentos adotados para colmatar estes desafios, dos quais destacamos o BEPS, desenhado pela OCDE, e as medidas que dele surgiram, nomeadamente a introdução do teste da presença digital significativa, que mais tarde inspirou a Comissão Europeia (“CE”) na elaboração da proposta de Diretiva 2018/0072. No entanto, consciente da complexidade deste conceito, a Comissão propõe uma abordagem a curto prazo com a proposta de Diretiva 2018/0073, relativa ao sistema comum de Imposto sobre os Serviços Digitais, que seria aplicável às receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais.

Assim, iniciaremos o nosso estudo através de uma breve alusão ao conceito de Estabelecimento Estável (“EE”), estudando em particular os seus testes, averiguando de que modo poderão ser úteis no que respeita à tributação dos negócios digitais.

O segundo capítulo versa sobre a Economia Digital e a abordagem levada a cabo pelo BEPS, especialmente no âmbito da Ação 1, inteiramente dedicada aos desafios hoje colocados pelas empresas digitais.

Por fim, no terceiro capítulo estudaremos com maior detalhe as propostas da Comissão Europeia, aferindo a sua relevância e a sua capacidade para solucionar a questão. Neste âmbito, será elaborada uma apreciação crítica, averiguando o melhor

⁵Comissão Europeia (2018), *Commission Staff Working Document - Impact Assessment - Accompanying the document - Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, p. 4

⁶*Idem, ibidem*

método de atingir o tão desejado acordo entre os Estados Membros (“EM”) na adoção destas propostas no território da União.

Capítulo I – O Conceito de Estabelecimento Estável

1. Breve contextualização

Regra geral, os lucros de uma empresa são tributados no Estado da sua residência, isto é, no local onde se situa a sua sede. Contudo, a globalização tem vindo a eliminar as fronteiras territoriais pelo mundo fora permitindo às empresas efetuar trocas comerciais entre si, ainda que estabelecidas em países diferentes.

Assim, o conceito de EE visa atender a situações cada vez mais frequentes no plano das relações económicas internacionais, permitindo o exercício de atividades levadas a cabo por uma empresa num território, sem que nele exista a obrigatoriedade de proceder à constituição jurídica de sociedade para que esta empresa efetue operações como sociedade não residente.

Efetivamente, este conceito tem por função evitar a dupla tributação das empresas nos Estados da fonte e da residência, atribuindo à fonte o poder de tributação dos lucros gerados pela atividade de um não residente pela conexão que lhe é inerente – o território⁷. Neste sentido, a fonte apenas pode tributar os lucros obtidos por uma empresa não residente se esta entidade possuir um EE no seu território⁸.

Nos termos do n.º 1 do art.º 5.º da CMOCDE⁹: *«para efeitos da presente Convenção, a expressão ‘estabelecimento estável’ significa uma instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade»*.

Contudo, o conceito de EE não abrange apenas o estabelecimento físico. Ao invés, deve ser tomado como um teste destinado a verificar se a atividade de uma empresa não residente será relevante o suficiente de modo a que se justifique a sua tributação pela fonte. Neste sentido, apenas um destes testes abrange a existência de algo físico – o EE instalação física, que analisaremos de seguida.

⁷Sobre os mecanismos de eliminação de dupla tributação, ver COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas (2016). *Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível*, Almedina, p.178-182

⁸GOUVEIA, Ana Cláudia (2016) – *O Estabelecimento Estável no Contexto do BEPS*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa, p. 9

⁹A CMOCDE consiste num guia, elaborado pela OCDE, que procura a auxiliar a celebração das CDT pelos Estados, a nível bilateral. Atualmente, revela-se como o modelo mais seguido a nível internacional. A este propósito ver COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas, supra nota 7, p. 182-183

2. O primeiro teste: «EE instalação física»

Tal como decorre do n.º 1 do art.º 5 da CMCODE, o primeiro teste tem como características a existência de uma “instalação física” através da qual é levado a cabo o exercício da atividade da empresa¹⁰. O n.º 2 do art.º 5 apresenta um elenco, meramente exemplificativo, de locais que podem constituir um EE¹¹, ainda que condicionado pela verificação dos requisitos anteriores.¹²

O corpo do artigo não define qual o alcance deste conceito de “instalação física”, obrigando antes a uma análise casuística¹³. A este respeito, diz o Comentário¹⁴ que estão abrangidas instalações não convencionais de dimensão diminuta, pelo que um simples espaço físico – tal como uma *vending machine*, uma sala, um contentor, uma roulotte – ainda que inserido nas instalações de outra empresa, podem preencher este conceito¹⁵.

O critério da fixidez deve ser analisado sob dois pontos de vista distintos: temporal e geográfico. Quanto ao primeiro, de modo a evitar que as atividades de caráter temporário sejam abrangidas, é exigida uma permanência durante um certo período de tempo¹⁶, ou seja, desde que a empresa inicia o seu negócio através de uma instalação física até que essa instalação é alienada ou em caso de cessação da atividade exercida por seu intermédio¹⁷. Quanto ao segundo, prevalece a substância sobre a forma, existindo uma instalação física quando, após uma análise substancial, sejam encontrados elementos que demonstrem um controlo ou uma ligação com a atividade levada a cabo pela empresa, deixando de parte os elementos formais - neste caso, o título legal que vincula a empresa àquele espaço¹⁸.

Parece-nos relevante esclarecer que a expressão “através de” deve ser interpretada em sentido amplo, sendo aplicável a qualquer situação na qual se verifique que as atividades da empresa devem ser levadas a cabo num local colocado à disposição da empresa para esse mesmo propósito¹⁹.

¹⁰XAVIER, Alberto (2014), *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Atualizada, Almedina, p. 337

¹¹PIRES, Rita Calçada (2011) – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico: desvendar mitos e construir realidades*, Almedina, p. 244

¹²Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §12 a 15

¹³XAVIER, Alberto, supra nota 10, p. 312

¹⁴Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §4.1

¹⁵Ver idem, ibidem

¹⁶PIRES, Rita Calçada, supra nota 11, p. 242

¹⁷Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §11

¹⁸PIRES, Rita Calçada, supra nota 11, p. 241

¹⁹Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §4.6

O §4 apresenta uma lista exemplificativa de exceções ao conceito de EE, ainda que levadas a cabo por uma instalação física. Em concreto, exclui da aplicação da norma as instalações utilizadas como armazém ou para depósito de mercadorias²⁰, na condição de se tratar de atividades com caráter meramente preparatório ou auxiliar.

Destacamos o §4.1., que assume particular relevância nesta questão. Fruto das alterações à CMOCDE introduzidas em 2017, acautela a questão da fragmentação de atividades em pequenas operações, por parte das empresas multinacionais, de modo a simular que cada pequena parte apenas está relacionada com uma atividade meramente preparatória ou auxiliar. O objetivo principal é abrir a possibilidade de beneficiar das exceções ao artigo 5.º, eliminando a classificação das entidades como EE.²¹ Com efeito, o §4 não será aplicável perante uma instalação física usada por uma empresa, se essa mesma entidade, ou uma empresa estritamente relacionada leva a cabo atividades comerciais no mesmo local perante dois cenários distintos: (1) esse local constitui um EE para a empresa ou para a entidade relacionada ou (2) a atividade global resultante da combinação das atividades levadas a cabo pelas duas empresas no mesmo local não possui um caráter preparatório ou auxiliar, constituindo funções complementares que são parte de uma operação única.²² Esta alteração teve uma importância fulcral no que diz respeito à atribuição de lucros ao local onde o valor é realmente criado.

Parece-nos clara a impossibilidade de enquadrar uma atividade baseada na prestação de serviços digitais no âmbito de uma instalação física. Não obstante, a lista de exceções presente no n.º 4 mostra-se muito relevante para a temática da tributação do digital. A erosão do conceito de EE, através da fragmentação de atividades por entidades relacionadas, constitui um meio de evasão muito popular no âmbito das grandes multinacionais, nomeadamente por parte das empresas digitais.

Porém, a alínea f) do §4 e o §4.1 não são suficientes para eliminar a possibilidade de efetuar operações num território sem necessidade de estabelecer qualquer presença física para gerar uma operação comercial. Vejamos o caso de um motor de busca que opera no servidor do Estado da fonte – terá à sua disposição a exceção presente na alínea

²⁰Este elenco não exaustivo. Remetemos a este propósito para a redação do §4 e §4.1.

²¹OCDE (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, disponível em: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>, p. 143, consultado em fevereiro de 2019

²²OCDE (2017), *2017 Update To The Oecd Model Tax Convention*, disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, p. 13, consultado a fevereiro de 2019.

d) do §4, nos termos da qual a manutenção de uma instalação fixa apenas com a intenção de adquirir bens ou recolher informação não constitui um EE. A recolha de dados, que constitui uma das atividades mais importantes e mais rentáveis no âmbito da Economia Digital, escapa totalmente ao teste da instalação física.

3. O segundo teste: «EE projeto»

O terceiro teste, presente no §3 do art.º 5, possui um âmbito mais alargado do que a mera existência de um estaleiro de construção enquanto algo físico. Nos termos da redação do artigo e tendo em conta a redação do Comentário, o projeto de construção, montagem ou até a sua supervisão serão suficientes para considerar a existência de um EE, desde que cumpra a duração mínima de 12 meses.²³

De facto, a expressão «estaleiro de construção» não abrange apenas a construção de edifícios, mas também de estradas, pontes, canais e a sua manutenção, a terraplanagem e a dragagem. Para além disto, inclui a instalação de novos equipamentos num imóvel como maquinaria complexa e o planeamento e supervisão de um estaleiro de construção de um imóvel, mesmo que sejam feitos por terceiros.²⁴

Parece-nos óbvia a inexistência de um elo de ligação entre o teste relativo ao «EE projeto» e a sua capacidade de tributar a Economia Digital, na medida em que os serviços digitais não assumem um carácter provisório, não sendo sequer comparável a um projeto de construção.

4. O terceiro teste: «EE agência»

Segundo Alberto Xavier²⁵, agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover, por conta de outra, a celebração de contratos de modo autónomo e estável, mediante uma retribuição – podendo ser-lhe atribuída uma determinada zona ou um círculo de clientes.²⁶

Considera-se então que uma empresa possui um EE quando, mediante o preenchimento de determinados requisitos, existe uma pessoa que atua por conta da

²³RIBEIRO, João Sérgio (2016) – “*O estabelecimento estável projeto: algumas precisões*”, In: Arbitragem Tributária. Lisboa: CAAD - n.º 4, p. 25

²⁴Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, § 17

²⁵XAVIER, Alberto, supra nota 10, p. 319

²⁶Segundo o entendimento da doutrina portuguesa, contrariamente ao que se verifica no teste do *EE Projeto*, mais próximo do teste mais geral (*EE Instalação Física*) reconduzido aos chamados estabelecimentos estáveis reais, o *EE Agência* tem sido tratado com autonomia, correspondendo aos designados estabelecimentos estáveis pessoais. A este propósito ver RIBEIRO, João Sérgio, supra nota 27, p. 26. Para mais desenvolvimentos ver XAVIER, Alberto, supra nota 10, p.310-328.

mesma, ainda que esta não possua uma instalação física neste território. Assim, o Estado da fonte adquire o poder de tributar os lucros da atividade proveniente daquele agente.²⁷

No §5 do art.º 5 são enumerados três requisitos, de modo a verificar a aplicabilidade do regime do EE agência. Para tal, o agente deve ter autoridade para negociar contratos em nome da empresa²⁸, com caráter de habitualidade e desde que o exercício das suas atividades esteja fora do âmbito daquelas elencadas no n.º 4.

Assim, o teste do «EE Agência» surge caso falhe algum dos requisitos presentes nos n.ºs 1 a 3 do art.º 5, funcionando como uma ficção que contorna a exigência da instalação física.

O caso da *Google Ireland Limited* espelha precisamente a importância destas alterações, quer no âmbito do EE instalação física, nomeadamente a questão da fragmentação de atividades por parte de entidades relacionadas, quer no âmbito do EE agência, relativamente à questão da conclusão de contratos por parte do agente.

4.1. O caso da *Google Ireland Limited*

A disputa entre a *Google Ireland Limited* e as autoridades fiscais francesas é um dos exemplos de litígios gerados pela erosão da base tributável através da evasão ao requisito da presença física no estado da fonte²⁹.

Na base do caso está a *Google Ireland Limited*, subsidiária da *Google Inc.* sediada nos EUA, que vendia um serviço de publicidade online, o *Google AdWords*³⁰, relacionado com o motor de pesquisa Google. Por sua vez, a *Google France* prestava apoio administrativo e serviços de marketing à *Google Ireland*. Porém, a *Google France* não concluía contratos nem aceitava aquisições do serviço por clientes franceses por parte da

²⁷Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §31.

²⁸As alterações de 2017 trouxeram uma maior clareza atribuída à questão da celebração dos contratos por parte do agente. Não se exige a conclusão do contrato, mas que o agente desempenhe um papel principal na conclusão do contrato. Assim, atende-se especialmente ao papel principal do agente na sua conclusão., que deve reunir poderes para negociar todos os seus elementos e, deste modo, vincular a empresa. Cfr. Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §33.

²⁹Tribunal Administrativo de Paris – Press release (2017), disponível em: <http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-du-Tribunal/Communiqués-de-presse/La-société-irlandaise-Google-Ireland-Limited-GIL-n-est-pas-imposable-en-France-sur-la-période-de-2005-a-2010> (consultado em fevereiro de 2019); Ver GOEL, Ahish/GOEL, Shilpa - *Has The 'Permanent Establishment Rule' Outlived Its Utility In A Digitalized World?*, NUJS Law Review, 2018 p. 3; Ver também: *Permanent Establishment: La Lutte Continue*, Kluwer International Tax Blog, disponível em <http://kluwertaxblog.com/2017/07/24/permanent-establishment-la-lutte-continue/> (consultado em fevereiro de 2019).

³⁰Em concreto, o Google “AdWords” consiste numa que permite às empresas atrair mais clientes. Assim, no momento em um cliente pesquisa produtos ou serviços que estas oferecem, encontram nos resultados a empresa em questão.

Google Ireland, dado que esta teria que os aprovar nas suas instalações na República da Irlanda.³¹

Perante exposto, as autoridades fiscais francesas levaram a cabo uma auditoria nas instalações da *Google France*, concluindo que a *Google Ireland* tinha um EE em território francês, tal como definido no art.º 2 da CDT celebrada entre a Irlanda e o estado francês.

Contudo, o Tribunal Administrativo francês não seguiu a posição das Autoridades Fiscais na medida em que, segundo o art.º 5 da CMOCDE, se a *Google Ireland* não possui uma instalação fixa nos termos do seu n.º 1, só através do teste do “EE agência” presente no n.º 5 poderia ser equacionada a eventual existência de um EE. No entanto, tal como previamente mencionado, a *Google France* não tinha autoridade para concluir contratos por parte da empresa irlandesa.

De facto, uma vez que a atividade da empresa francesa se baseia na procura de clientes para a *Google Ireland* tendo, portanto, natureza preparatória ou auxiliar, cai no âmbito das exceções do n.º 4.

A decisão do Tribunal Administrativo não nos parece surpreendente, uma vez que se baseou numa interpretação literal do art.º 5 da CMOCDE. No entanto, mostrou à Comunidade Internacional a necessidade de atualizar o conceito de EE agência e rever a exceção das atividades preparatórias ou auxiliares.

Esta decisão é anterior às alterações da CMOCDE de 2017, pelo que a nova redação do conceito de agente e a introdução da medida anti-fragmentação poderiam ter levado a uma decisão distinta neste litígio dado que, apesar de não se concluir materialmente que a *Google France* celebra os contratos em nome da empresa irlandesa, parece-nos claro que assume um papel principal que leva à consumação dos mesmos. Também no seio das exceções do n.º 4, as alterações obrigam a uma análise das operações das duas empresas como um todo. Através desta análise, não nos parece que a atividade da *Google France* possa ser considerada como uma atividade auxiliar.

5. O quarto teste: «EE serviços»

Adicionado pelo Comentário³², baseia-se numa combinação entre o art.º 5 e o art.º 7 da CMOCDE, que atribui o poder de tributação dos lucros provenientes da prestação de serviços ao Estado da fonte, caso estes sejam atribuíveis a um EE situado no mesmo.

³¹Ver *idem, ibidem*

³²Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo, §132

De acordo com o art.º 7, enquanto que uma empresa sediada num Estado não possuir um EE no outro Estado no qual não possui uma instalação física, não deve ser considerável que este possui uma presença na sua vida económica que justifique a sua tributação pelo mesmo.

A redação sugerida pelo Comentário³³ constitui uma extensão ao conceito de EE, permitindo a tributação do rendimento derivado de serviços prestados por empresas não residentes, mas que obedecem aos princípios indicados na redação proposta³⁴.

Segundo o §144, quando uma empresa de um Estado Contratante presta serviços no outro Estado Contratante mediante (1) um indivíduo que esteja presente nesse outro Estado durante um período que exceda o total 183 dias em qualquer período de doze meses, e mais de 50 por cento das receitas brutas atribuíveis a atividades empresariais são derivados dos serviços executados naquele outro estado através desse indivíduo, ou (2) por um período que exceda, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses, e estes serviços são realizados para o mesmo projeto através de um indivíduo presente naquele outro Estado, as atividades exercidas nesse outro Estado na prestação destes serviços serão consideradas exercidas através de um estabelecimento permanente do intermediário situado nesse outro Estado, a menos que esses serviços estejam limitados aos mencionados no §4.

Não obstante, este teste não nos parece apto a abranger os serviços digitais, na medida em que não abrange os serviços levados a cabo através de uma plataforma digital. Para além disto, o teste do «EE Serviços» nunca passou para além da redação do Comentário, consistindo num mero instrumento de auxílio à interpretação da Convenção. Porém, não deixa de ser assumido como um importante meio de uniformização da aplicação das suas regras pelos vários países que seguem o modelo da OCDE.

O Comentário aborda em específico a questão da tributação, que analisaremos com maior detalhe na secção seguinte.

6. A abordagem da CMOCDE ao comércio eletrónico:

O Comentário à CMOCDE aborda a questão da tributação do comércio eletrónico, de modo a dar resposta àqueles que consideram que o mero uso de um equipamento eletrónico num determinado país para efetuar compras online pode constituir um EE.

³³A tradução é da nossa responsabilidade.

³⁴Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo §133

Neste âmbito, considera que um *website* não pode constituir um EE. Para o efeito, é estabelecida uma distinção entre um *website* e o servidor no qual se localiza, uma vez que a empresa que opera nesse servidor pode ser diferente da empresa que leva a cabo o negócio online.³⁵

Um computador, num determinado local, apenas pode constituir um EE caso preencha os requisitos de fixidez nos termos do §n.º 1.³⁶ No entanto, no caso de um servidor, o critério relevante passa pela necessidade de estar localizado num determinado local por um período de tempo suficiente para se tornar “fixo”.³⁷

Quando uma empresa opera através de um equipamento digital num local em particular, um EE pode existir ainda que não existam funcionários dessa empresa nesse local para essa operação em concreto. Esta conclusão aplica-se ao comércio eletrónico com a mesma extensão que se aplica com respeito a outras atividades nas quais o equipamento opera automaticamente.³⁸

Por fim, o Comentário alerta para o facto de se considerar que existe um EE perante o exercício de operações de comércio eletrónico levadas a cabo através de um computador num determinado local quando em causa estão atividades preparatórias ou auxiliares. Aqui coloca-se a questão de saber se as atividades particulares levadas a cabo nesse território podem cair no §4. Entre as mais comuns, o Comentário destaca a prestação de uma ligação de comunicação entre os fornecedores e os clientes, a prestação de serviços de publicidade, a recolha de dados de mercado para a empresa e a prestação de informações³⁹.

De facto, estas atividades são essenciais para a atividade da empresa no seu todo, estando diretamente ligadas à consumação de vendas. Consequentemente, ultrapassam o âmbito das atividades mencionadas no §4, justificando-se a existência de um EE.

Contudo, ressaltamos a necessidade de uma análise casuística à natureza das operações levadas a cabo pela empresa em questão, de modo a averiguar a importância destas atividades aparentemente acessórias.

Embora extremamente relevante, realçamos novamente que o Comentário apenas assume o carácter de recomendação, não constituindo qualquer obrigação para os Estados. Assim, é dada plena liberdade aos Estados no que respeita à interpretação do art.º 5.

³⁵Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo §123

³⁶Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo §125

³⁷*Idem, ibidem*

³⁸Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo §127

³⁹Ver Comentário ao art.º 5 da Convenção Modelo §128

Capítulo II – A Economia Digital

1. Considerações iniciais:

Os princípios da tributação internacional têm-se mantido intactos desde o século passado, o que levou a uma desconexão entre as regras de tributação do rendimento e as novas realidades dos mercados de hoje em dia.⁴⁰ Esta discrepância foi intensificada pela internacionalização e digitalização dos negócios que levou a um desajuste entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, uma vez que as regras atuais se baseiam na tributação ideia de uma presença física.

Tal como analisado anteriormente, a atual redação do art.º 5 não se mostra apta para tributar os novos negócios digitais, baseados em grande parte na contribuição dos utilizadores para a criação de valor, bem como o uso cada vez maior de dados e ativos intangíveis.

Consequentemente, verifica-se uma maior dificuldade por parte dos Estados em arrecadar o imposto relativo à atividade de uma empresa com atividade maioritariamente digital, o que tem consequências nefastas para os Estados e correspondentes orçamentos públicos e um forte impacto negativo na justiça social. Para além disto, dá origem a situações de distorção da concorrência entre empresas digitais e empresas não digitais, o que pode levar à fragmentação do mercado interno.⁴¹

Perante o exposto, vamos agora proceder a uma análise genérica da Economia Digital, tendo por base a abordagem do Projeto BEPS. Em primeiro lugar, procederemos a uma análise teórica da Economia Digital e das características dos seus modelos de negócio para, de seguida, descrever as medidas sugeridas pela OCDE para colmatar a problemática da tributação do digital.

⁴⁰WILDE, Marteen Floris de (2018) - WILDE, Marteen Floris (2018) - Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in. INTERTAX, Volume 46, Issue 6. Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 469

⁴¹Comissão Europeia (2018) - Documento De Trabalho Dos Serviços Da Comissão - Resumo Da Avaliação De Impacto, que acompanha o documento - Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52018SC0082> consultado a março de 2019, p. 8

2. O Projeto BEPS

Em setembro de 2013, a pedido dos líderes do G20⁴², a OCDE⁴³ procedeu à elaboração de um plano de ação para combater a erosão da base tributável e transferência de lucros – o Plano de Ação BEPS⁴⁴. Nele foram introduzidas 15 ações com o objetivo de serem levadas a cabo num prazo de 30 meses.

Essencialmente, o Plano de Ação BEPS procura elaborar soluções para as inconsistências e brechas existentes nas regras fiscais dos vários territórios, procurar um reajustamento das regras fiscais à nova realidade tecnológica e estabelecer mecanismos de prevenção do abuso das leis fiscais no panorama internacional.⁴⁵

No que respeita à temática da nossa dissertação, assumem um papel particularmente relevante as ações 1 (“abordar os desafios da Economia Digital”), 7 (“prevenir que se evite artificialmente o conceito de EE”), assim como os resultados do Relatório Intercalar, publicado em 2018.

É precisamente com base nesta análise que foram traçados os instrumentos destinados a tributar os serviços digitais de forma adequada e justa, nomeadamente as propostas da Comissão Europeia, baseadas na introdução do teste da presença digital significativa e na criação de um imposto de equalização – o imposto sobre os serviços digitais. No âmbito da definição dos seus contornos, são identificadas as atividades digitais com maior importância. Embora longo e com um cariz expositivo, serviu de base para os grandes avanços verificados até à data.

2.1. A Ação 1: “Abordar os desafios da Economia Digital”

A primeira ação do BEPS procurou abordar a grande questão relativa à possibilidade de uma empresa ter uma presença digital na economia de um país no qual estabelece negócios, sem nele ser alvo de tributação devido à falta de uma ligação ao seu território.

⁴²O G20 é constituído pelos líderes das 20 maiores economias mundiais. Ver COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas (2016), supra nota 7, p.161.

⁴³A sua atuação tem permitido aos Estados Unidos e à Europa dirigir a política fiscal internacional através da produção de estudos, recomendações e comentários que constituem “soft law”, capaz de influenciar o curso da discussão e da ação no seio dos Estados. Para mais desenvolvimentos sobre a OCDE, ver COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas, supra nota 7, p. 160.

⁴⁴Do inglês, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

⁴⁵GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. Hernández (2018), *A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach*, INTERTAX, Volume 46, Issue 4, Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 278

Os problemas levantados pela aplicação das regras fiscais aos novos modelos de negócio digitais foram abordados pela primeira vez em 1992, 2001 e em 2005 no Relatório sobre Tributação e Comércio Eletrónico – A Implementação da Tributação do Quadro das Condições de Otava⁴⁶, levado a cabo pelos grupos de aconselhamento técnico⁴⁷, assim como o relatório sobre o Comércio Eletrónico e Preços de Transferência.⁴⁸

Apesar de ter sido discutida a possibilidade de criação de um vínculo, o relatório final da Ação 1 não conseguiu chegar a um consenso político. Neste âmbito, a OCDE concluiu que seriam necessárias mudanças significativas aos princípios da tributação internacional e que, estando a Economia Digital em constante desenvolvimento, todos os avanços possíveis devem ser monitorizados de modo a avaliar o seu impacto nos sistemas fiscais.

Não obstante, a Ação 1 assume particular relevância no que respeita à definição dos contornos da Economia Digital e dos seus modelos de negócio mais comuns.

2.2. Algumas características chave da Economia Digital

Segundo Daniel W. Blum⁴⁹, a relevância da análise dos desafios colocados pelas novas tecnologias para domínio fiscal passa pela análise dos seus efeitos concretos, desvalorizando a necessidade de chegar a uma definição teórica precisa. Neste sentido, também a Ação 1 procedeu à sua caracterização através da enumeração das suas principais características.

Em primeiro lugar, destacamos a mobilidade, fruto da desmaterialização dos bens. A Economia Digital privilegia os bens intangíveis relativamente aos bens tangíveis, principalmente devido à sua mobilidade geográfica e aos reduzidos custos de transação que estes implicam⁵⁰.

⁴⁶Cfr. OCDE (2003), *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*, <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> consultado a fevereiro de 2019

⁴⁷GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. Hernández (2018), *supra* nota 46, p. 279

⁴⁸Ver *idem*, *ibidem*

⁴⁹BLUM, Daniel W. (2015) “*Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*” IBFD, Bulletin for International Taxation, 2015 (Volume 69), nº 6/7, p. 314

⁵⁰GAMITO, Conceição *et alia* (2017) “*Digital Economy Taxation: The Quest Or A Perfect Solution?*”, in International Taxation: new challenges, Escola de Direito da Universidade do Minho, p. 13

Também no âmbito Economia Digital percebemos que, quanto maior o número de utilizadores, maior o valor criado. Um exemplo deste cenário são as redes sociais⁵¹, em que todo o conteúdo é gerado pelos utilizadores logo, quanto maior for a partilha, melhor a experiência dos seus utilizadores, incentivando a sua interatividade.

A Economia Digital depende ainda da capacidade de obtenção de dados e da sua análise. Como tal, os dados constituem uma ferramenta fundamental que permite obter informações acerca do comportamento e, conseqüentemente, das preferências dos consumidores.

A multilateralidade é também um importante fator presente nos modelos de negócio baseados na Economia Digital. Neste sentido, também o uso de uma funcionalidade terá tanto valor quanto os utilizadores que dela usufruírem e os fornecedores que a disponibilizarem.⁵²

Outra característica importante é a facilidade com que uma empresa consegue chegar a uma posição de monopólio ou oligopólio, desde que encontre um mercado não tão desenvolvido.

Por fim, os novos modelos de negócio digitais caracterizam-se pela volatilidade, sendo possível entrar no mercado digital com relativa facilidade, sem necessidade de efetuar um grande investimento de capital, uma vez que os custos relacionados com a distribuição física dos bens e a manutenção de um estabelecimento físico é muito reduzido⁵³. Por isso mesmo, e devido ao rápido ritmo de inovação, poucas empresas conseguem atingir o sucesso a longo prazo.⁵⁴

2.3. Os novos modelos de negócio da Economia Digital

Os novos modelos de negócio surgem muito ligados à criação de valor e da exploração de dados através do uso de tecnologia, sendo caracterizados pela permanente prestação de serviços em mercados multilaterais, amplamente descentralizados e afastados da ideia de presença física.

⁵¹O exemplo mais comum será uma plataforma de partilha de media, como o Youtube. No entanto, também o Facebook por ser considerado exemplo na medida em que o seu conteúdo é essencialmente criado pelos próprios utilizadores.

⁵²GAMITO, Conceição *et alia* (2017), supra nota 51, p. 14

⁵³Ver *idem, ibidem*

⁵⁴OCDE (2015), supra nota 1, p. 73

Assim, distinção entre bens e serviços é cada vez mais complexa, variando amplamente na sua abordagem, forma, impacto e monetização (i.e., comércio online, redes sociais, subscrições de serviços digitais).⁵⁵

Em tempos de concorrência fiscal, os novos modelos de negócio revelam as fraquezas do sistema de tributação internacional, desenhado para a típica atividade comercial com estabelecimento físico, sendo este o limite da alocação dos direitos de tributação a um território.⁵⁶ Entre os vários modelos emergentes da Economia Digital, destacamos os seguintes:

- **Comercio eletrônico:** baseia-se na venda e compra de bens ou serviços através da rede, numa plataforma especificamente desenvolvida para receber pedidos de encomendas.⁵⁷
- **Serviços de pagamento** – consistem em métodos seguros que permitem o pagamento online sem ser necessário que qualquer informação financeira seja partilhada entre o vendedor e o comprador. Entre outros, destacamos o Paypal, MBNet ou ApplePay.⁵⁸
- **Lojas de aplicações (*app stores*):** constituem um tipo de plataforma de distribuição digital de software, assumindo a forma de lojas digitais, acessíveis através do dispositivo do consumidor.
- **Publicidade online:** o aumento exponencial dos utilizadores da Internet fez com que a publicidade online se tornasse no meio publicitário mais eficaz. Entre 2006 e 2016 verificou-se que os lucros obtidos através do fornecimento de serviços de publicidade online em território europeu aumentaram em cerca de 5 vezes mais comparativamente ao período anterior.⁵⁹
- **Computação em nuvem (“*Cloud computing*”):** De acordo com a OCDE, consiste num serviço que pode incluir a informatização, armazenamento, software e gestão de dados através do uso de recursos físicos e virtuais, nos quais se incluem as redes, servidores e aplicações⁶⁰. Uma vez que o serviço é utilizado online, através

⁵⁵*Ver idem, ibidem*

⁵⁶*Ver idem, ibidem*

⁵⁷OCDE (2015), supra nota 1, p. 55

⁵⁸GAMITO, Conceição *et alia* (2017) supra nota 52, p. 16

⁵⁹Comissão Europeia (2018) – supra nota 42, p. 10

⁶⁰OCDE (2015), supra nota 1, p. 59-61

o hardware do prestador, os utilizadores conseguem aceder ao serviço através de vários tipos de dispositivos independentemente do local onde se encontram.⁶¹

- **Plataformas de rede participativas** (“*Participative Network Platforms*”): No fundo, consistem em intermediários que permitem aos seus utilizadores colaborar e contribuir para desenvolver, avaliar e distribuir conteúdos criados pelos utilizadores.

Abordaremos agora as medidas propostas pela Ação 1 que, com base na análise anterior, desenha três sugestões que considera capazes de tributar a Economia Digital.

2.4. As medidas propostas pelo Relatório Final da Ação 1

No sentido de colmatar a lacuna existente no art.º 5 no que respeita à tributação serviços digitais, a Ação 1 elaborou medidas que, a seu ver, considera capazes de tributar os lucros auferidos pelos serviços digitais no local onde o valor é criado.

Em primeiro lugar destacamos a criação do conceito de presença digital significativa. Este novo conceito, de natureza económica, procura atribuir os direitos de tributação dos lucros de um serviço digital ao Estado da Fonte quando a empresa prestadora do serviço tiver uma presença digital significativa neste território.⁶²

Entre os fatores a ter em conta para aplicabilidade deste teste, destacamos o fator da receita obtida pela empresa, podendo basear-se nos lucros obtidos por transações digitais, através de um *website*, ou através da conclusão de um contrato numa plataforma digital. Para o efeito, seria estabelecido um limite numérico de modo a evitar que as PME que transacionam bens e serviços de reduzido valor sejam afetadas com os encargos administrativos e fiscais que uma medida com estes contornos poderá implicar.

Para além disto, seria necessário estabelecer alguns fatores digitais, tais como a existência de um nome de domínio local (equivalente a um endereço digital, num país em particular) pertencente a uma empresa estrangeira ou um *website* local. Considera ainda de particular importância a aplicação de um fator relacionado com os utilizadores, nomeadamente o número de contratos concluídos através da plataforma digital com os clientes residentes no Estado da Fonte ou o número de utilizadores ativos num determinado período, situados nesse território em questão.

⁶¹Ver *idem, ibidem*

⁶²OCDE (2015), *supra* nota 1, p. 107

A OCDE apresentou este conceito de forma ambígua, não abordando os seus contornos em concreto ou atribuindo um limite numérico efetivo para a sua aplicação. Contudo, pelos contornos até agora delimitados, parece-nos adequado para a tributação do Digital. A grande dificuldade na sua aplicação passará pela delimitação dos destes critérios, nomeadamente o estabelecimento de um montante de receitas auferidas proporcional e ponderado, de modo a não ser repercutido nas empresas mais pequenas ou, de outro modo, estabelecer um limite demasiado alargado que não abrange grande parte das empresas com maior presença digital, acabando por excluir uma grande quantidade de lucros auferidos através deste tipo de negócios. É com base neste modelo que a Comissão introduz a sua proposta de Diretiva n.º 2018/0072.

Em segundo lugar, a Ação 1 propõe um imposto de retenção na fonte sobre os serviços digitais, aplicável a todos os pagamentos a respeito dos bens e serviços adquiridos online a empresas estrangeiras.⁶³ Contudo, esta proposta peca pela necessidade imposta ao cliente de reter na fonte o imposto que respeita às transações entre fornecedores e clientes finais, podendo constituir um desincentivo à aquisição do produto em questão.

Em terceiro lugar, sugere a imposição de um imposto de equalização com o propósito de igualar não residentes e fornecedores locais⁶⁴. Este imposto incidiria sobre todas as vendas levadas a cabo, de modo remoto, num país por parte de uma empresa estrangeira, ou sobre todos os contratos concluídos através de uma plataforma digital. Poderia também incidir sobre dados ou qualquer outro tipo de informação sobre utilizadores obtida por parte de uma empresa estrangeira. Contudo, e tal como alertado pela própria OCDE, a aplicação deste imposto pode contrair o Direito da União, caso seja aplicável apenas a empresas não residentes, pelo que a criação de um imposto com estes contornos implica uma abordagem minuciosa de modo a impedir a violação dos princípios da UE. Não obstante, a própria Comissão introduziu a sua proposta relativa ao imposto sobre os serviços digitais através da Diretiva n.º 2018/0073. Embora não procurando uma reformulação do conceito de EE, a Comissão um imposto com estes contornos como mecanismo capaz de colmatar esta problemática de forma provisória.

As três medidas previamente analisadas não foram alvo de uma definição estrita no que respeita aos seus contornos. A OCDE apenas indicou uma conceção geral, servindo

⁶³OCDE (2015), supra nota 1, p. 113

⁶⁴OCDE (2015), supra nota 1, p. 115

apenas de guia para auxiliar os Estados na procura de uma resposta aos desafios impostos pelo Digital alertando constantemente para a necessidade de uma análise mais profunda.

A nosso ver, a primeira medida de implementação de um conceito de presença digital significativa parece-nos a opção mais adequada perante o atual panorama, na medida em que se baseia no montante de receitas auferidas por uma empresa não residente que leva a cabo atividades digitais num determinado território, desde que os seus critérios sejam estabelecidos de modo a evitar um impacto negativo na atividade das PME.

2.5. A Ação 7: “Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de EE”

A Ação 7 apontou como missão averiguar as alterações necessárias para a prevenir mecanismos de evasão por parte dos agentes económicos ao conceito de EE presente na CMOCDE.

As alterações sugeridas no âmbito desta ação foram adotadas pela CMOCDE em 2017 e incidiram sobretudo sobre a fragmentação de atividades entre sociedades relacionadas,⁶⁵ sobre o recurso a acordos de comissionista bem como sobre as exceções decorrentes de atividades específicas.

Relativamente às atividades de natureza preparatória ou auxiliar, a Ação 7 recomendou uma revisão do elenco das exceções presentes no §4, limitando a aplicação das mesmas procurando averiguar se estas atividades, quando considerando o negócio como um todo, podem revestir um caráter de essencialidade de tal modo elevado que leve à sua classificação como uma operação individual, com valor próprio em si mesma, não merecendo acolhimento no âmbito destas exceções⁶⁶. A importância destas alterações é facilmente identificável após a análise do caso *Google Ireland Limited*.

A própria Ação 1 deixa clara a importância das alterações aos §4 e 5 da CMOCDE para a tributação da Economia Digital⁶⁷. De facto, expandem o atual conceito de EE, especialmente no que respeita ao conceito de agente dependente, de modo a evitar a corrida às exceções do §n.º 4.

⁶⁵A questão da fragmentação de atividades como mecanismo de evasão ao conceito de EE foi abordada no Capítulo I da presente dissertação.

⁶⁶OCDE (2015) – “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”, disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1557693323&id=id&accname=guest&checksum=D3413BECBAAD62048E00995D0566422E>, consultado em janeiro de 2019 p. 28

⁶⁷“The work done with respect to Action 7 was aimed at preventing the artificial avoidance of the treaty threshold below which the market country may not tax. This work was identified by the Task Force on the Digital Economy (TFDE) as a key area of focus in order to ensure that BEPS risks in the digital economy could be addressed.” Cfr. OCDE (2015) supra nota 1, p. 88

Contudo, estas alterações não abordam a questão da digitalização nem a possibilidade conferida a algumas empresas estrangeiras de entrar no mercado do Estado da fonte e gerar proveitos sem ter qualquer presença física no neste território, isto é, não procuram uma reconceptualização e redefinição dos contornos do art.º 5, deixando em aberto a abordagem aos desafios impostos pelo mundo digital.

2.6. O Relatório Intercalar da OCDE

Desde a publicação do relatório final da Ação 1 em 2015 que o tema da tributação da Economia Digital parecia ter abandonado a agenda da OCDE. No entanto, em março de 2018, fruto de uma forte intervenção dos media nestas matérias, denunciando os esquemas de evasão fiscal dos líderes do comércio digital (Google, Apple e Amazon) o planeamento fiscal internacional no âmbito das atividades digitais voltou a ser alvo de discussão, e os ministros das finanças do G20 requereram uma resposta até 2020.

Neste sentido, a OCDE elaborou o Relatório Intercalar sobre “Os Desafios Fiscais Emergentes da Digitalização” no qual se confirmou que claramente não existe um consenso internacional relativamente à necessidade de adoção de tais medidas. Uma das questões levantadas foi a falta de consenso na relevância e importância da localização da criação de valor e da identidade do criador de valor.

Tal como esperado, a OCDE não procurou elaborar soluções concretas, consolidando apenas os aspetos descritivos da Ação 1, ao mesmo tempo que a parte final se dedica aos efeitos das restantes ações na Economia Digital. Contudo, alguns aspetos importantes foram abordados, nomeadamente a alocação de lucros e mudanças nas regras do vínculo, ou seja, procurou abordar as zonas críticas que geram conflitos no âmbito da Economia Digital.⁶⁸

No entanto, apesar da impossibilidade de acordo entre os vários Estados, a OCDE conseguiu delimitar as considerações nas quais a elaboração das medidas unilaterais se deve basear, entre elas: (1) devem estar de acordo com as regras internacionais; (2) ser temporárias, até que uma solução global seja introduzida; (3) ser direcionadas para as empresas com o maior risco de evasão de lucros; (4) devem minimizar o impacto criado nas *start-ups*, novos negócios e pequenas empresas, bem como os custos e a complexidade resultante da sua aplicação.⁶⁹

⁶⁸KOFLER, Georg & Julia SINNIG (2019) -“Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’” INTERTAX, Volume 47, Edição 2, Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 179

⁶⁹OCDE (2018), supra nota 61, p. 180-191

Para além das medidas acima referidas, as quais o Relatório Intercalar voltou a frisar, apontou ainda algumas opções relevantes para digitalização agrupando-as em quatro categorias: (1) aplicações alternativas dos limites do artigo 5.º; (2) impostos de retenção na fonte; (3) impostos sobre volume de negócios; e (4) regimes específicos destinados a atacar as grandes empresas multinacionais.

O Capítulo 5 do Relatório procura averiguar potenciais soluções a longo prazo para fazer frente aos desafios emergentes da digitalização da economia, focando-se particularmente nas revisões necessárias para as atuais regras de alocação de lucros. Para o efeito, a OCDE identifica as diferentes posições atuais dos Estados, agrupando-as em três grupos.⁷⁰

O primeiro defende que algumas características destes negócios digitais levam a desalinhamentos entre o local no qual os lucros são tributados e o local onde o valor é criado. Esta discrepância resulta da participação ativa de utilizadores através de uma plataforma online e o valor que essa participação cria para o negócio que, tal como já assinalado no Relatório Final da Ação 1, constitui uma nova e única característica dos novos negócios baseados no digital e que escapa ao atual enquadramento fiscal internacional.

O segundo grupo de países partilha a opinião de que a atual transformação da economia, cada vez mais digital, e em geral as tendências associadas à globalização, apresentam desafios às existentes regras de tributação internacional. Porém defendem que estas não são específicas para os modelos de negócio altamente digitais, alastrando-se às atividades comerciais em geral. Alguns destes países chegam a rejeitar explicitamente que a aquisição de dados e a participação dos utilizadores em plataformas digitais constituem importantes agentes no que respeita à criação de valor.

O terceiro grupo de países considera que as ações do BEPS abordaram em grande parte as preocupações relativamente à dupla não tributação, i.e., a ausência de tributação quer na fonte, quer na residência, ainda que seja demasiado cedo para avaliar o impacto de todas as suas medidas. Estes países, em geral, estão satisfeitos com o sistema fiscal atual e não vêm a necessidade de uma reforma do panorama atual como uma questão urgente. Contrariamente ao grupo anterior, negam a importância de chegar a um acordo

⁷⁰OCDE (2018) – “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*”, disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> consultado a fevereiro de 2019, p. 171-173

internacional nestas matérias uma vez que consideram os instrumentos atuais são suficientes para colmatar quaisquer lacunas legislativas.

No fundo, o relatório identifica as diferentes perspetivas entre os países relativamente à adequação das regras atuais para tributar os negócios digitais. Contudo, apesar apresentar perspetivas de tal modo distintas, o relatório admite que, caso os Estados entrem em acordo no que respeita a adoção de uma revisão coerente das regras do vínculo e da alocação de lucros, trabalharão em conjunto na adoção de uma solução com aplicabilidade geral.

Entretanto, perante a ausência de consenso entre os Estados, emerge a adoção de medidas unilaterais entre os membros da OCDE, profundamente descoordenadas. Contudo, a adoção destas medidas tem consequências nefastas para concorrência, quer entre empresas, quer entre Estados, criando obstáculos ao mercado comum e ao exercício das liberdades económicas fundamentais. Neste sentido, a Comissão Europeia, em março de 2019 apresenta duas propostas de Diretivas, com vista à adoção de uma solução uniforme no território da UE.

Capítulo III – As Propostas da Comissão Europeia

1. Breve Enquadramento

O BEPS assume uma importância fulcral no que respeita à mudança de atitude por parte da comunidade em geral para o tema do planeamento fiscal, acionando o desenvolvimento de regras tributárias internacionais e a troca de informação entre os Estados.⁷¹

Parece-nos relevante lembrar que as recomendações da OCDE constituem somente *soft law*, i.e., os seus instrumentos legais não são juridicamente vinculativos, pelo que o BEPS não pode mais do que a elaboração de recomendações para os Estados, deixando ao seu critério a adoção das medidas necessárias a combater o planeamento fiscal internacional.

Não obstante, no âmbito da Ação 15, foi desenvolvido um Instrumento Multilateral com vista a permitir aos países uma implementação coordenada das medidas sugeridas ao longo do projeto. Em julho de 2017, o Instrumento Multilateral foi assinado por mais de 70 signatários, do qual resultou a implementação de várias medidas anteriormente mencionadas, nomeadamente no seio da Ação 7, relativamente aos testes do «EE agência», «EE projeto» e limitação da aplicação das exceções do §n.º 4.

Neste sentido, logo após a publicação do Relatório Intercalar da OCDE, a Comissão Europeia apresentou as suas propostas legislativas para tributação da economia digital – com objetivos a longo e curto prazo⁷². Ora, parece-nos que a urgência da Comissão provém da emergência de medidas unilaterais adotadas no seio do território da União, profundamente desestabilizadoras do Mercado Único Digital.⁷³

Quanto mais demorada a procura de uma solução, maior é a pressão sobre os Estados-Membros para agir de forma a garantir uma tributação justa e em condições de concorrência mais equitativas entre as empresas.⁷⁴ Existe ainda o risco de perda de competitividade, automaticamente afetando o investimento, a inovação e o crescimento das empresas, cuja tributação se baseará num enquadramento fiscal instável, fragmentado

⁷¹Preâmbulo da Diretiva Presença Digital Significativa, p. 1

⁷²Ver *idem, ibidem*

⁷³O Mercado Único Digital é uma das 10 prioridades políticas da Comissão Europeia na medida em que tem como objetivos abrir oportunidades para as empresas digitais num mercado com mais de 500 milhões de consumidores europeus. Segundo a própria Comissão, cumprindo este objetivo, o Mercado único Digital pode contribuir com cerca de 415 milhares de milhões de euros para a economia da Europa. Cfr. OCDE (2018) – supra nota 42, p. 5

⁷⁴Ver *idem, ibidem*

e, sobretudo, ultrapassado.⁷⁵ A Comissão receia, acima de tudo, perder a oportunidade de adotar, de forma realista, uma resposta comum dado que cada vez são mais as medidas unilaterais em vigor.

Assim, a OCDE assume continuar o seu trabalho no que respeita à procura de uma solução para a tributação da Economia Digital. Entretanto, a Comissão aproveita os contornos do projeto BEPS e desenha uma solução para o seu território.⁷⁶

As propostas da Comissão Europeia partilham a característica de atribuir os direitos de tributação ao território no qual os utilizadores estão localizados e, como tal, consideram os utilizadores como um valor importante para os negócios altamente digitalizados. Como tal, compreende-se que a sua presença num território poderá criar um vínculo tributável.

No fundo, a razão pela qual são introduzidas duas propostas passa pela necessidade de assegurar uma tributação imediata dos serviços digitais. Parece-nos que a solução desejada é a Diretiva da Presença Digital Significativa sendo o Imposto sobre os Serviços Digitais uma solução a curto prazo, num plano de reserva, aplicável enquanto não é conseguida a aprovação de todos os EM na implementação do teste da Presença Digital Significativa. Perante a emergência de uma solução, assegura-se que os negócios digitais estão a ser tributados.

A Comissão Europeia tem por objetivo a transposição destas normas para a legislação interna dos Estados até 31 de dezembro de 2019.⁷⁷

2. A Proposta de Diretiva 2018/0072: Tributação das Sociedades com uma Presença Digital Significativa

No fundo, procura criar o conceito de EE virtual através da introdução de um novo teste, a ser introduzido no âmbito da instalação física, agente e projeto. Segundo esta proposta, uma plataforma digital terá uma presença tributável num território quando aferidos para determinação da sua presença digital.

A nosso ver, uma alteração ao conceito de EE, adicionando um critério de presença digital, apresenta-se como a solução mais completa e justa para a tributação da Economia Digital, identificando as atividades mais relevantes com base na análise elaborada pelo

⁷⁵Ver *idem, ibidem*

⁷⁶Ver *idem, ibidem*

⁷⁷Preâmbulo da Proposta de Diretiva n.º 2018/0072, p. 2

Projeto BEPS. Assim, introduz uma condição adicional, alargando o conceito de EE e tornando-o compatível com a realidade atual predominantemente digital.

Procederemos agora a uma análise dos seus contornos específicos, nomeadamente do seu âmbito de aplicação subjetivo e objetivo, procedendo depois a uma análise crítica dos mesmos.

2.1. Âmbito subjetivo

A presente proposta será aplicável às empresas tributadas em sede de imposto sobre as sociedades, quer estejam estabelecidas na UE, quer sejam constituídas ou se encontrem estabelecidas fora do seu território.⁷⁸

Não obstante, estão excluídos do seu âmbito todos residentes de estados terceiros com os quais exista uma CDT que inclua disposições semelhantes aos art.º 4 e 5 da mesma Proposta, relativos à aplicação do conceito de presença digital significativa e à imputação do imposto aos lucros das empresas que preencham os seus requisitos.

Contudo, a este propósito concordamos com Martti Nieminen, que considera que esta norma pode gerar margem para interpretações distintas quanto à expressão “disposições semelhantes”, nomeadamente no que diz respeito à correspondência entre os conceitos presentes no tratado em questão e da redação da Diretiva.⁷⁹

2.2. Âmbito objetivo:

No art.º 3 encontramos algumas definições relevantes para a correta interpretação desta proposta. Assim, nos termos do n.º 5, são considerados serviços digitais aqueles que “são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação”.

A este propósito, incluem-se nesta definição os serviços de “criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrónica, tais como um sítio ou uma página Internet”.⁸⁰

Adicionalmente, o Anexo II enumera as exceções que estão fora deste conceito, entre as quais destacamos os serviços de transmissão de rádio e televisão e a venda de bens físicos através da Internet, de modo a assegurar que a tributação dos serviços digitais

⁷⁸Cfr. Art.º 2 da Proposta de Diretiva 2018/0072

⁷⁹NIEMINEN Martti (2018), “*The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals*”, Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 11, p. 664

⁸⁰Cfr. al. b) do n.º 5 art.º 3

não se baseia meramente no local de consumo. Por sua vez, quanto ao critério da «intervenção humana mínima», procura excluir os serviços prestados, por exemplo, por advogados ou consultores via email.⁸¹

Relativamente às regras de tributação, a Diretiva não procura uma mudança substancial. O quadro geral adotado não difere do regime geral atribuído à alocação de lucros ao EE, tal como indicado no artigo 5.º da CMOCDE sendo este quadro agora adaptado à tributação das atividades digitais. A grande novidade passa pelo destaque atribuído às atividades relacionadas com dados e utilizadores, que constituem fortes indicadores para a atribuição de riscos e detenção económica de ativos.⁸²

O art.º 4 estabelece os critérios para a existência de uma «presença digital significativa»⁸³. A atividade exercida através dessa presença “deve coincidir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital”⁸⁴.

Para além disto, estabelece três requisitos, não cumulativos, para a aplicação do teste, que constituem valores de referência, com base em critérios indicadores da atividade económica, para determinar a «pegada digital» de uma empresa num determinado Estado⁸⁵.

O primeiro refere-se ao total das receitas geradas no Estado em questão, devendo exceder os 7 000 000 EUR. O segundo é relativo ao número de utilizadores desse serviço, devendo ultrapassar os 100 000. Por fim, o número de “contratos comerciais de serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrónica”⁸⁶ deverá exceder os 3 000. Todos estes critérios são aferidos relativamente a um período de tributação.

No que respeita à localização dos utilizadores, esclarece o n.º 4 este é aferido de acordo com o local em que se situa o dispositivo através do qual o utilizador acede à interface digital em questão.

Porém, quanto à celebração de contratos, ao invés da localização do utilizador, a Comissão opta pelo critério da residência da empresa contratante.

⁸¹NIEMINEN Martti, supra nota 81, p. 671

⁸²Ver *idem, ibidem*

⁸³Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0072, p. 8

⁸⁴Cfr. a redação do n.º 3 do art.º 4.

⁸⁵Ver *idem, ibidem*

⁸⁶Cfr. al. c) do n.º 3, art.º 4.

Por sua vez, quanto ao total de lucros auferidos, estes serão calculados pela atribuição proporcional de lucros ao número de vezes que os dispositivos são utilizados para aceder à interface digital, através da qual os serviços abrangidos são prestados.⁸⁷

O art.º 5 enumera as atividades económicas que são incluídas no conceito de presença digital significativa. Esta disposição deve ser lida em conjunto com o n.º 5 do art.º 3, que define os critérios para que seja considerada a existência de uma presença digital significativa. Efetivamente, concluímos que as funções relacionadas com o desenvolvimento, melhoria, manutenção, proteção e exploração de ativos incorpóreos são características deste conceito, e que cada uma destas atividades contribui para a criação de valor nos modelos de negócio digitais, sendo parte integrante destes.

Assim, considera que o método do fracionamento do lucro é o mais adequado no que respeita à imputação de lucros à presença digital significativa, enumerando que os seus potenciais fatores poderiam incluir as “despesas efetuadas para fins de investigação, desenvolvimento e comercialização (...), bem como o número de utilizadores num Estado-Membro e os dados por Estado-Membro recolhidos”.⁸⁸

Por fim, o art.º 7 estabelece o Comité sobre a tributação da economia digital, denominado «Comité DigiTax», cuja função passa pela análise de questões que possam surgir da aplicação da Diretiva. Composto por representantes dos EM e da Comissão, é presidido por um representante da Comissão.

A CE apenas estabelece a base na qual seria construído o conceito de presença digital significativa, deixando a delimitação dos seus contornos mais específicos ao critério das instâncias internacionais competentes, ou a nível da própria UE. Ora, não resta margem para dúvidas que a sua aplicabilidade concreta ainda será longínqua, pelo que a sua adoção até 31 de dezembro de 2019, tal como definido no art.º 9, nos parece bastante improvável.

Comparativamente aos testes anteriores, para além dos critérios da existência de uma instalação física, da existência de um agente ou de um projeto de construção, através dos quais a tributação das atividades digitais escapa largamente ao seu âmbito de aplicação, ao introduzir o teste da presença digital, que se afasta do conceito de permanência física, abrangendo as atividades digitais mais relevantes e estabelecendo critérios numéricos específicos de modo a alcançar uma tributação justa destes rendimentos, i.e., quando estes atingem uma proporção significativa, estão criadas as

⁸⁷Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0072, p. 8

⁸⁸Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0072, p. 9

condições para colmatar a discrepância entre os negócios digitais e os restantes modelos de negócio baseados na manutenção de um estabelecimento físico

2.3. Análise crítica da proposta de Diretiva 2018/0072

A Diretiva possui um âmbito de aplicação relativamente direto, não deixando grande margem para o levantamento de questões.

Não obstante, a segunda parte do art.º 2 parece afastar da aplicação da proposta grande parte dos países terceiros ao excluir a aplicação deste regime aos países com os quais não exista uma CDT na qual não estão incluídas disposições semelhantes aos art.º 4 e 5, i.e., que não adotam o conceito de presença digital significativa e alocação dos lucros das empresas que preenchem este requisito no território da fonte.

Relativamente às entidades que vendem bens ou prestam serviços digitais e não digitais, poderão ser alvo de dupla tributação na fonte e na residência. Deste modo, parece-nos necessária a atuação da Comissão no sentido de atribuir um critério de distinção nestes casos. Em linha com a ação 1 do BEPS, diz a OCDE que isolar a Economia Digital do resto do mundo é cada vez mais difícil, se não até impossível. A sua consideração como um setor separado da economia exigiria inevitavelmente o desenho de linhas arbitrárias entre o que é digital e o que não é.⁸⁹

Apesar de tudo, a proposta assinala de modo claro e, a nosso ver, pertinente, os serviços digitais mais relevantes, centrando-se na criação de valor por parte dos utilizadores e das operações levadas a cabo através de uma interface digital relacionadas com dados. Estas são, sem margem para dúvidas, as atividades mais relevantes no âmbito dos bens e serviços prestados por este tipo de negócios⁹⁰.

Parece-nos bastante adequada a abordagem de coexistência entre o teste da presença digital significativa e o atual conceito de EE tal como consta no art. 5.º da CMOCDE, o que poderá constituir um aspeto favorável no que respeita à aceitação da proposta por parte dos EM. As mudanças substanciais levam ao aumento de custos administrativos de implementação por parte das empresas e criação de novos métodos de fiscalização por parte das Administrações Fiscais.

⁸⁹OCDE (2018) – supra nota 1, p. 54

⁹⁰Nos EUA, o impacto da produtividade nas empresas que adotaram modelos de tomada de decisões tomadas com base em dados cresceu em cerca de 5% a 6% do que o que seria esperado, tendo em conta outros investimentos em tecnologia levados a cabo por estas mesmas empresas. Cfr. OCDE (2018) – supra nota 72, p. 13

Todavia, o mesmo não se poderá dizer relativamente ao conceito de empresas associadas, que não coincide com os vários documentos legislativos em vigor, nomeadamente quanto ao n.º 8 do art.º 5 da CMOCDE. Isto pode levar a uma descaracterização do conceito e, conseqüentemente, abrir brechas que permitem a evasão à tributação.

Noutra nota, os três critérios relativos ao montante de receitas auferidas, número de utilizadores e número de contratos comerciais celebrados, de cumulativa aplicação, não espelham o conceito de permanência temporal, típico do conceito de EE tradicional. A este respeito sugerimos a introdução de um critério temporal, de modo a afastar da sujeição a imposto certos acordos pontuais. Para além disto, consideramos que é necessária uma atualização destes critérios numéricos absolutos numa base anual, de modo a garantir que se mostram adequados às características intrínsecas de cada EM.

Ainda quanto ao critério do montante total de receitas auferidas, embora a UE justifique cautelosamente o seu montante no Relatório de Impacto⁹¹, parece-nos que espelham uma opção política que procura tornar o conceito de presença digital significativa o mais abrangente possível, dado o reduzido montante perante o panorama geral das empresas sediadas na União⁹². Assim, poderão ser levantadas questões relativamente a uma eventual violação do princípio da proporcionalidade, especialmente no que respeita aos negócios de reduzida dimensão, incapazes de suportar os custos administrativos e de *compliance*.⁹³

3. A Proposta de Diretiva 2018/0073: relativa ao sistema comum de Imposto sobre os Serviços Digitais

A proposta de Diretiva n.º 2018/0073 introduz um imposto indireto, à taxa de 3%, que incide sobre as receitas brutas líquidas de IVA, constituindo uma solução provisória ao problema da inadequação das atuais regras de tributação das sociedades à Economia Digital.⁹⁴

Esta proposta não versa sobre o conceito de EE nem interfere com o mesmo, visando antes compensar a inoperância do conceito tal como consta no art.º 5 da

⁹¹Ver Comissão Europeia (2018), supra nota 5, p. 66-70

⁹²Ver *idem, ibidem*

⁹³Ver *idem, ibidem*

⁹⁴Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0073, p. 1. Segundo Martti Nieminen, o regime desta Diretiva opera como *backup*, perante a hipótese de o regime da diretiva sobre presença digital significativa não ser aplicado. A este respeito, ver NIEMINEN Martti, supra nota 81, p. 664

CMOCDE em termos de anti-fragmentação. De facto, deve ser tomada como uma medida de rápida implementação, que visa dar resposta aos apelos dos EM, tendo como alvo as receitas provenientes da prestação de serviços digitais onde os utilizadores contribuem significativamente para o processo da criação de valor, facto este que também permite tomar uma posição relativamente as regras de tributação das empresas.⁹⁵ Assim, distingue-se da proposta anterior na medida em que o seu âmbito de aplicação é muito mais restrito, cingindo-se apenas às atividades nas quais os utilizadores assumem um papel central, e sem os quais não seriam levadas a cabo - considera que a publicidade online e as plataformas de intermediação são os grandes responsáveis pela maior diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado⁹⁶.

No Preâmbulo é apresentado um mecanismo de dedução, destinado a balancear os lucros gerados pelo imposto e tomar em consideração o impacto dos diferentes impostos sobre os serviços digitais para negócios com margens de lucros diferentes⁹⁷. Contudo, o mecanismo não foi previsto no corpo da Diretiva, pelo que se assume apenas como uma mera expectativa da Comissão.

O corpo da Diretiva adota uma abordagem passo a passo, começando por delimitar o âmbito objetivo da sua aplicação. De seguida, indica qual o vínculo relativo ao local de tributação, tendo sempre como referência a localização do utilizador. Por fim, sempre baseada em critérios relacionados com o utilizador, estabelece os critérios de partilha de lucros entre os vários EM abrangidos.⁹⁸

Ainda no âmbito do art.º 3, diz o n.º 7 que estão excluídos do seu conteúdo os lucros provenientes de serviços prestados a outra empresa do grupo. Como tal, facilmente concluímos que o imposto sobre os serviços digitais é apenas aplicável aos lucros pagos a terceiros, quer sejam empresas, quer sejam particulares.

No entanto, perante um grupo consolidado, caso uma entidade preste serviços tributáveis a um terceiro sem que a remuneração do serviço em causa seja obtida por outra entidade do grupo, considera-se que a remuneração foi obtida pela entidade que presta os serviços tributáveis.⁹⁹ Efetivamente, esta disposição visa impedir os acordos, nos quais a

⁹⁵*Ver idem, ibidem*

⁹⁶*Ver idem, ibidem*

⁹⁷*Ver idem, ibidem*

⁹⁸KOFLER, Georg & Julia SINNIG (2019) *supra* nota 70, p. 191-192

⁹⁹Cfr. n.º 8 do Art.º 3

prestação de um serviço é separada da cobrança do preço em respeito do serviço, de modo a evitar a aplicação da Diretiva.¹⁰⁰

3.1. A prestação de serviços de publicidade

A definição de serviços digitais parece estar em linha com a abordagem adotada pelo BEPS, no âmbito da sua caracterização como novo modelo de negócio proveniente da Economia Digital.¹⁰¹

Esta definição assume dois níveis distintos: numa primeira fase, o detentor da plataforma oferece aos utilizadores o acesso gratuito ao serviço em troca dos seus dados pessoais, podendo este ser efetuado através de uma rede social, motor de busca, entre outros. A segunda fase passa pela venda destes dados pessoais a outras empresas.

Contudo, não deverão ser definidos por referência ao proprietário da plataforma digital através da qual a mensagem publicitária é apresentada no dispositivo de um utilizador, mas antes por referência à entidade responsável por permitir a apresentação de publicidade nessa interface.¹⁰²

Assim, o propósito desta disposição passa por garantir a sujeição a imposto de apenas certos modelos de negócio, nomeadamente os que rentabilizam os dados dos utilizadores, quer através da prestação de serviços de publicidade baseados nas preferências específicas de cada utilizador, quer pela venda dos mesmos a outras empresas, deixando de parte a aquisição de dados apenas para uso interno, por exemplo, para efeitos de marketing ou desenvolvimento do próprio negócio¹⁰³.

3.2. As plataformas de intermediação:

Os serviços de intermediação são definidos como interfaces digitais multilaterais, que permitem aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores¹⁰⁴.

A definição de «interface digital» se encontra no n.º 3 do art.º 2, no qual se inclui qualquer software ou aplicações móveis, suscetíveis de ser acessíveis pelos utilizadores.

¹⁰⁰Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0073, p. 10

¹⁰¹Ver Capítulo II da presente dissertação

¹⁰²Vejamus um exemplo prático: A Amazon publicita os seus produtos em várias páginas da Internet. Contudo, os serviços de publicidade são prestados pela Google Ads, que disponibiliza anúncios nestas páginas quando visitadas através do seu *browser* Google Chrome. Neste caso, perante um anúncio colocado, por exemplo, no site do Facebook, o imposto incidirá sobre o serviço prestado pela Google, e não pelo Facebook. No entanto, se a entidade que presta o serviço de publicidade é detentora da interface digital, tais como os anúncios publicitados no próprio “*feed* de notícias” do Facebook, então será esta a entidade tributada em sede deste imposto.

¹⁰³NIEMINEN Martti, supra nota 81, p. 668

¹⁰⁴Cfr. al. (b) do n.º 1, art.º 3

No âmbito do n.º 4 do art.º 3 os serviços prestados por uma entidade aos utilizadores através de uma interface digital que consistem no fornecimento de conteúdos digitais como, por exemplo, vídeo, áudio ou texto, independentemente de a entidade em causa ser a proprietária dos mesmos ou ter adquirido os respetivos direitos de distribuição, não devem ser considerados serviços de intermediação.

Por conseguinte, estão excluídos do âmbito de aplicação do imposto, uma vez que não é possível determinar com tanta certeza em que medida a participação dos utilizadores desempenha um papel fundamental na criação de valor para a empresa, condição fundamental para sujeição ao imposto¹⁰⁵.

3.3. Âmbito Subjetivo:

À semelhança da proposta anterior, o art.º 4 introduz a delimitação do âmbito subjetivo da Diretiva com uma definição do conceito de sujeito passivo, recorrendo para o efeito a dois critérios discriminativos cujo objetivo é excluir as PME e, assim, apenas atingir empresas com uma capacidade para estabelecer fortes posições de mercado.

O primeiro critério tem por base tributar os lucros auferidos pela entidade a uma escala mundial, limitando a aplicabilidade do imposto às entidades que tenham um total de lucros tributáveis no ano fiscal relevante superior a 750 000 000 EUR. Assim, visa atingir as empresas de grande dimensão e nas quais a participação dos utilizadores desempenha um papel fundamental, dependendo em grande medida de redes de utilizadores extensas que detêm uma forte posição de mercado.

A segunda condição, aferida apenas ao nível do território da União, requer que a empresa obtenha um total de lucros tributáveis que exceda os 50 000 000 EUR, em relação às receitas intracomunitárias.

Parece-nos que este limite é demasiado alto para o panorama geral da UE, acabando por deixar de parte um elevado número de empresas. Neste sentido, antevê-se que a maior porção de receitas auferidas através do imposto sobre os serviços digitais terá origem nos EUA. A própria UE considera que um limiar específico estabelecido a nível da União poderia limitar ainda mais a aplicação do imposto aos casos significativos. Não obstante, justifica a sua adoção com base na garantia da aplicação do imposto a casos em que exista uma «pegada digital» significativa.¹⁰⁶

¹⁰⁵Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0073, p. 9

¹⁰⁶Ver Comissão Europeia (2018), supra nota 5, p. 68-70

3.4. Local de tributação:

A regra geral de localização encontra-se determinada no art.º 5 da Diretiva. Em linha com a importância atribuída à participação dos utilizadores para a criação de valor, atribui os direitos de tributação ao EM onde o utilizador está localizado, independentemente de ter contribuído em dinheiro para as receitas da empresa.

Por conseguinte, para efeitos de imputação das receitas a um EM num período de tributação, é tido em conta o número de utilizadores com uma conta criada utilizando um dispositivo no EM em causa, quer esta seja criada nesse ano fiscal ou num ano fiscal anterior.¹⁰⁷

Isto significa, portanto, que o evento relevante nestes casos será a atividade individual num motor de pesquisa gratuito, i.e., a pesquisa por parte de um utilizador por um determinado produto no Google, ou a visita de um *website* de notícias no qual surge um *banner* com publicidade acerca de produtos similares aos que anteriormente pesquisou. A venda de dados de um negócio para o outro não está relacionada com a localização da criação de valor por parte do utilizador¹⁰⁸.

Esclarece ainda o n.º 4 que, para efeitos de determinação do local de tributação, o local a partir do qual o pagamento dos serviços é efetuado não deverá ser tido em conta. De igual modo, também não deverá ser considerado nos casos de fornecimento de bens ou de prestação de serviços entre os utilizadores de uma interface digital multilateral.

Por fim, prevê a criação de um mecanismo de simplificação de Balcão Único, de modo a gerir os aspetos administrativos do imposto. A sua finalidade passa pela agilização dos casos em que um sujeito passivo que tenha obrigações para efeitos de deste imposto num ou em vários EM, dispondo de um meio de contacto único, que será o EM de identificação. Como tal, será este o EM responsável por partilhar essas informações com os restantes países nos quais o imposto é devido, transferindo a porção do imposto sobre os serviços digitais cobrado em nome dos restantes EM.

3.5. Nota crítica

A presente proposta foca-se, sobretudo, nos utilizadores e na sua importância para a criação de valor, adotando uma abordagem mais restritiva comparativamente teste da presença digital significativa.

¹⁰⁷Preâmbulo da Proposta de Diretiva 2018/0073, p. 12

¹⁰⁸KOFLER, Georg & Julia SINNIG (2019) supra nota 70, p. 199.

Esta limitação apenas fará sentido, a nosso ver, tendo presente que esta proposta assume um carácter de solução provisória, uma vez que deixa de parte alguns dos serviços digitais que contribuem para a criação de valor das grandes multinacionais. Relativamente a este aspeto, a introdução do teste da presença digital significativa mostra-se uma opção mais completa e idónea para tributar a Economia Digital e os modelos de negócio dela emergentes.

A este respeito, concordamos com Aleksandra Ball que chama à atenção para o facto de que esta restrição leva a que a Diretiva seja aplicável aos serviços de venda de dados por um negócio não baseado na subscrição dos utilizadores, enquanto que a venda dos mesmos dados a terceiros por um negócio baseado na subscrição dos utilizadores já se encontra fora do seu âmbito.¹⁰⁹

Esta situação pode gerar distorções de concorrência no âmbito das atividades relacionadas com a publicidade online, uma vez que a mesma atividade tem tratamento distinto e, deste modo, pode dar origem a mecanismos de erosão da base tributável para escapar ao âmbito de aplicação da norma.¹¹⁰

No caso de serviços de publicidade, caso os anúncios sejam divulgados em mais do que um EM, os lucros são divididos tendo por base o número de vezes que os anúncios surgem nos dispositivos dos utilizadores localizados nesse território. A localização dos utilizadores, por si só, assume contornos bastante complexos. A dissimulação do local onde um utilizador se encontra é facilmente conseguida pelo uso de *bots*, redes VPN ou falsos ID. Neste âmbito, seria esperado que a Comissão fornecesse um esclarecimento adicional relativamente ao tema, de modo a evitar situações de fraude, tendo sempre em conta os trâmites do RGPD¹¹¹.

Ora, acontece que esta localização é aferida com base num critério adotado pelo EM em causa, podendo este ser baseado no endereço IP, ou outro método considerado por este como adequado. Contudo, o facto de deixar este aspeto ao critério dos EM, poderá levar a dupla, ou até mesmo múltipla tributação dos lucros¹¹².

¹⁰⁹BAL, Aleksandra M. (2018), “(Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts Solve Old Problems?”, 72 Bull. Intl. Taxn. 11, Journals IBFD, p. 5

¹¹⁰Ver *idem*, *ibidem*

¹¹¹Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados)

¹¹²NOGUEIRA, João Félix Pinto (2019), The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo, Intl. Tax Stud. 1, Journals IBFD, p. 11

Ambas as propostas demonstram uma grande preocupação por parte da Comissão em colmatar o planeamento fiscal por parte das empresas digitais, constituindo um meio de harmonização da legislação dos vários EM no que respeita a este tema. Segundo o Relatório do Secretário Geral do Conselho, a proposta não foi colocada de parte, assegurando-se que as propostas seriam alvo de novos trabalhos técnicos.¹¹³

A nosso ver, parece-nos que ao instituir um imposto indireto em simultâneo com a Diretiva IVA, o imposto sobre os serviços digitais pode levar a um aumento desmesurado da carga fiscal das empresas. Para além disto, a impossibilidade de dedução do imposto levaria a um efeito cascata na acumulação do fardo de pagamento do imposto.

Importa também lembrar que o Mercado Único Digital integra pequenas e grandes economias, pelo que uma proposta da natureza da Diretiva n.º2018/0073, que não tem em conta estas discrepâncias ao estabelecer uma taxa única de 3%. Mais uma vez, poderá levar ao fortalecimento das economias mais significativas, a custo das mais pequenas.

Por tudo isto, defendemos que uma atualização do atual conceito de EE seria mais adequada, em contrapartida com um imposto incidente sobre os serviços digitais. O Direito deve acompanhar a sociedade, sendo que o digital é hoje uma constante no seu dia a dia. Neste sentido, é impensável manter um conceito baseado na presença física, profundamente desatualizado.

Não obstante, e conscientes dos custos administrativos que uma alteração desta dimensão acarreta, o imposto sobre os serviços digitais, ainda que com caráter provisório e após as revisões adequadas, constituirá um instrumento legal com obrigatoriedade de transposição para a legislação dos vários EM, alcançando a harmonização das legislações dos Estados.

Até à data, estas propostas revelam um manifesto insucesso no que respeita à concordância dos Estados pela aceitação dos seus contornos. Ainda em finais do ano de 2018, a reunião do grupo ECOFIN não conseguiu o consenso das várias nações. Em consequência, as medidas unilaterais continuam a emergir no seio dos EM, algumas com contornos semelhantes às Diretivas propostas, outras assumindo contornos mais específicos.

¹¹³Cfr. Relatório do Secretário Geral do Conselho, ECOFIN report to the European Council, FISC 519 ECOFIN 1158 CO EUR-PREP 57

4. Algumas das mais recentes medidas unilaterais

Perante o exposto, e contrariamente aos objetivos traçados pela Comissão, a adoção de medidas unilaterais assume-se como um meio de tributação dos serviços digitais cada vez mais popular no seio do território da União. A OCDE considera que estas medidas criam incerteza e insegurança jurídica, bem como custos de *compliance* acrescidos.¹¹⁴ A UE chama à atenção para a criação de obstáculos e brechas na legislação como consequência da atuação isolada dos Estados.¹¹⁵

Um destes casos é o Reino Unido que em 2015, no seguimento das medidas sugeridas pelo Projeto BEPS, introduziu o *Diverted Profits Tax* (DPT – Imposto sobre os Lucros Desviados) procurando garantir que os rendimentos tributados no seu território refletem a realidade económica do país¹¹⁶.

Em abril de 2018, o Reino Unido propôs também um imposto de retenção na fonte de *royalties*, aplicável aos direitos de propriedade intelectual pagos por uma entidade não residente em território inglês a uma parte relacionada situada num local com baixa tributação.

Para além disto, mais recentemente procura introduzir de uma taxa de 2% sobre os serviços digitais, que deverá entrar em vigor em abril de 2020. No fundo, trata-se de uma adaptação da proposta da Comissão relativa ao imposto sobre os serviços digitais. O seu âmbito de aplicação é bastante semelhante, na medida em que incidirá sobre motores de busca, plataformas de redes sociais e mercados online, desde que ligados à participação de utilizadores situados no seu território. Estabelece ainda critérios que limitam a sua aplicação, no sentido em que apenas é aplicável quando os lucros provenientes destas atividades excederem os 646 000 000 EUR, ao invés do limite de 750 000 000 imposto pela CE.

Parece-nos que a aplicação de um limite de receitas obtidas reflete precisamente que o limite imposto pela Comissão é demasiado alto.

¹¹⁴ OCDE (2017) – “*OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, Annex I (Inclusive Framework on BEPS)*” disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>, consultado a abril de 2019, p. 25.

¹¹⁵ Comissão Europeia – Press Release (2017) – “*Taxation: Commission sets out path towards fair taxation of the Digital Economy*”, disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3305_en.htm, consultado em abril de 2019.

¹¹⁶ GIANNI, Monica (2018), *OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy*, 72 Tax Law. 255 disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3211971>, consultado a fevereiro de 2019, p. 32

A Itália procura introduzir uma taxa de 3% sobre os serviços digitais, por parte de empresas residentes e não residentes em território italiano.

A sua proposta assume contornos muito próprios com a imposição do limite de 3000 transações por ano, não tendo em conta as despesas e não sendo dedutível ao imposto sobre o rendimento.¹¹⁷ No que respeita ao seu âmbito objetivo, incidirá sobre bens intangíveis, tais como publicidade online, deixando de parte o comércio eletrónico.

Para além disto, foi alterado o conceito de EE, introduzindo o teste da presença económica significativa, que será aplicável com base na localização de vários fatores, tais como os lucros obtidos e número de clientes¹¹⁸.

Em vigor desde o início de 2018, a França introduziu uma taxa de 2% sobre os serviços de publicidade por parte de empresas residentes e não residentes sobre plataformas de transmissão de vídeo (YouTube, Netflix, entre outros)¹¹⁹.

Ainda neste âmbito introduziu a “GAFA Tax” (Google, Apple, Facebook e Amazon Tax) de modo a assegurar que as grandes empresas digitais entregam uma justa parte do seu rendimento referente às operações digitais levadas a cabo em território francês. No fundo, trata-se de uma adaptação da proposta de Diretiva 2018/0073, partilhando o critério dos lucros obtidos superiores a 750 000 00 EUR e incidindo sobre serviços de publicidade online e outras atividades levadas a cabo por estas empresas.

A Espanha procura introduzir o seu imposto sobre as receitas digitais à taxa de 3%, incidente sobre os serviços de publicidade online, serviços de intermediação e a venda de dados gerados por parte dos utilizadores. Estabelece também o limite de 750 000 00 EUR, sendo aplicável aos utilizadores localizados em território espanhol, ou utilizando um endereço IP espanhol. Destacamos sobretudo a particularidade da aplicação de coimas que poderão atingir os 400 000 EUR por ano.

Não obstante, países como a Holanda, Irlanda e Luxemburgo rejeitam a possibilidade de aplicação de um imposto com os contornos da proposta de Diretiva 2018/0073. Por sua vez, a Bélgica requer uma definição mais clara do conceito de publicidade, demonstrando-se aberta a discussão relativamente à implementação da proposta da CE.

¹¹⁷HADZHIEVA, Eli (2019) – “*Impact of Digitalisation on International Tax Matters – Challenges and Remedies*”, European Union, disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/committees/en/supporting-analyses-search.html>, consultado em abril de 2019, p. 40

¹¹⁸*Idem, ibidem*

¹¹⁹*Idem, Ibidem*

Apesar de constantes avanços e recuos, a discussão no meio mais adequado para tributar a Economia Digital continua acesa. Alguns autores defendem que o consenso apenas será alcançado com a proposta de uma solução global por parte da OCDE.

Contudo, é inegável a força da implementação de uma Diretiva, parecendo-nos o método mais eficaz para colmatar o problema da tributação do Digital através de uma solução rápida e harmonizada, evitando a existência de brechas entre a legislação dos vários EM.

Conclusões

- I. A Economia Digital está a tornar-se na economia em geral, estando cada vez mais presente nos nossos dias. Baseada em ativos intangíveis, permite às empresas alcançar novos mercados, rentabilizando os seus custos e exponenciando os seus lucros.
- II. Estes novos modelos de negócio, baseados na automatização, no conteúdo gerado pelos utilizadores e no comércio de dados deixaram de constituir atividades acessórias e constituem hoje atividades fundamentais para a criação de valor. Consequentemente, certas empresas mantêm uma presença em certos países nos quais prestam serviços com consumidores, usufruindo do seu enquadramento legal como entidades não estabelecidas para efeitos de tributação do rendimento.
- III. O atual conceito de EE mostra-se profundamente desatualizado e desadequado aos novos modelos de negócio emergentes da Economia Digital: os seus testes baseiam-se na existência de uma instalação física, na existência de um agente ou no desenvolvimento de um projeto, não abordando as trocas comerciais de bens intangíveis, cujo valor é difícil de calcular, efetuadas através de um dispositivo eletrónico.
- IV. Existe uma desconexão entre o local onde o valor é criado e o local onde os lucros são tributados, o que resulta numa perda de receitas públicas para os orçamentos dos Estados, afetando também a concorrência entre empresas digitais e não digitais.
- V. Salientamos sobretudo o papel fulcral que Projeto BEPS assume no que respeita à mudança de atitude por parte da comunidade em geral para o tema do planeamento fiscal, acionando o desenvolvimento de regras tributárias internacionais e a troca de informação entre os vários países.
- VI. A Ação 1 do Projeto BEPS aborda precisamente os desafios colocados pela Economia Digital nos sistemas fiscais. Contudo, baseia-se somente numa análise teórica. Consciente do seu papel como mera recomendação, a Ação 1 refere algumas soluções que podem auxiliar os Estados: criação do conceito de presença digital significativa, imposto sobre retenção na fonte sobre os serviços digitais e a criação de taxa de igualação.
- VII. Perante a impossibilidade de acordo numa solução global, a OCDE considera que a adoção de medidas unilaterais provisórias pode mostrar-se como um caminho

idóneo para eliminar as distorções de tributação criadas pelas grandes multinacionais dedicadas à tecnologia, densificando os seus contornos no *Relatório Intercalar* de 2018.

- VIII. A adoção de medidas unilaterais cria condições para a emergência de concorrência fiscal internacional, levando a existência de brechas entre as várias legislações o que resultará na criação de novos mecanismos de evasão.
- IX. O risco de fragmentação do Mercado Único Digital levou a Comissão Europeia a apresentar as suas propostas de Diretivas destinadas a tributar a Economia Digital.
- X. O teste da presença digital significativa assume-se como uma solução a alcançar a longo prazo, necessária e adequada para atualizar o atual conceito de EE, visando os serviços digitais mais relevantes: a criação de valor por parte dos utilizadores e as operações levadas a cabo através de uma interface digital relacionadas com dados.
- XI. A proposta refere três critérios para a sua aplicação: (1) o total das receitas geradas no Estado deve exceder os 7 000 000 EUR; (2) número de utilizadores desse serviço, devendo ultrapassar os 100 000; (3) o número de contratos comerciais celebrados deve ser superior a 3 000.
- XII. Os três critérios para aplicação do referido teste não espelham o critério de permanência temporal, característico do conceito de EE tradicional pelo que sugerimos a introdução de um critério temporal, de modo a afastar deste âmbito acordos pontuais.
- XIII. É necessária uma atualização destes critérios numéricos absolutos numa base anual, de modo a garantir que se mostram adequados às características intrínsecas de cada EM. Consideramos exagerado o limiar de 7 000 000 EUR para o panorama geral da UE, antevendo que a maior parte dos lucros auferidos serão provenientes de territórios terceiros.
- XIV. A segunda proposta introduz um imposto indireto, à taxa de 3%, incidente sobre os serviços de publicidade online e sobre plataformas de intermediação, possuindo um âmbito de aplicação mais restrito do que a anterior.
- XV. Será aplicável às entidades que (1) em geral, obtenham um o total de lucros tributáveis no ano fiscal relevante superior a 750 000 000 EUR e (2) no território da União, excedam os 50 000 000 EUR.
- XVI. Defendemos que este imposto sobre os serviços digitais deverá constituir apenas uma medida a curto prazo, na medida em que pode esbater com o princípio da

proporcionalidade e da adequação, podendo afetar as verbas alocadas à investigação e desenvolvimento, na medida em que não está prevista a sua dedutibilidade ao imposto sobre o rendimento suportado.

- XVII. Perante o insucesso da CE no acordo da adoção das propostas, são cada vez mais as medidas unilaterais adotadas que espelham as propostas da UE, na adoção de uma taxa sobre os serviços digitais. Contudo, o âmbito objetivo é variável, incidindo sobretudo sobre os serviços de publicidade e na participação dos utilizadores. Tal como esperado, os limiares aplicados ao montante de receitas auferidas são também distintos, espelhando as características de cada Estado em geral.
- XVIII. Defendemos que uma revisão do âmbito de aplicação da Diretiva relativa ao Imposto sobre os Serviços Digitais, tornando-o mais abrangente, assim como um ajuste dos limites absolutos imposto, poderá levar a um consenso entre os Estados.
- XIX. Não obstante, tendo por base não só a análise da Comissão, mas também as medidas sugeridas no âmbito da Ação 1, uma alteração ao conceito de EE é a solução que nos parece mais adequada não sendo viável manter um conceito profundamente desatualizado, incompatível com os modelos de negócio atuantes no mercado.

Referências Bibliográficas:

- BAL, Aleksandra M. (2018), “(Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts Solve Old Problems?”, 72 Bull. Intl. Taxn. 11, Journals IBFD
- BLUM, Daniel W. (2015) “Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?” IBFD, Bulletin for International Taxation, 2015 (Volume 69), nº 6/7
- Comissão Europeia (2018), “Documento De Trabalho Dos Serviços Da Comissão - Resumo Da Avaliação De Impacto, que acompanha o documento - Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52018SC0082> consult. a março de 2019.
- COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas (2016). “Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível”, Almedina, p.178-182
- DHULDHOYA, Vishesh (2018) – “The Future of the Permanent Establishment Concept”, Bulletin for International Taxation, Volume 72, 4a/Special Issue, Journals IBFD (consult. em abril de 2018)
- GIANNI, Monica (2018), “OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy”, 72 Tax Law. 255 disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3211971>, consultado a fevereiro de 2019, p. 32
- GOEL, Ahish/GOEL, Shilpa – “Has The ‘Permanent Establishment Rule’ Outlived Its Utility In A Digitalized World?”, NUJS Law Review, 2018 p. 3; ver também: Permanent Establishment: La Lutte Continue, Kluwer International Tax Blog, available at <http://kluwertaxblog.com/2017/07/24/permanent-establishment-la-lutte-continue/> (consultado em fevereiro de 2019).
- GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. Hernández (2018), “A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach”, INTERTAX, Volume 46, Issue 4, Kluwer Law International BV, The Netherlands.
- GOUVEIA, Ana Cláudia (2016) – “O Estabelecimento Estável no Contexto do BEPS”, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa
- HADZHIEVA, Eli (2019) – “Impact of Digitalisation on International Tax Matters” – Challenges and Remedies”, European Union, disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/committees/en/supporting-analyses-search.html>, consultado em abril de 2019
- KOFLER, Georg & Julia Sinnig (2019) -“Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’ INTERTAX, Volume 47, Issue 2Kluwer Law International BV, The Netherlands

- MAYR, Gunter & Christopher Schlager (2018) – “*Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures*”, IBFD European Taxation, 2018 (Volume 58), No 4, p. 124
- NIEMINEN Martti (2018), “*The Scope of the Commission’s Digital Tax Proposals*”, Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 11
- NOGUEIRA, João Félix Pinto (2019), “*The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo,*” Intl. Tax Stud. 1, Journals IBFD
- OCDE (2003), *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*, <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> consultado a fevereiro de 2019
- OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, disponível em: <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>, consultado em dezembro/2018
- OCDE (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, disponível em: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>, p. 143, Consult. em Fevereiro de 2019
- OCDE (2017) – “*OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, Annex I (Inclusive Framework on BEPS)*” disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>, consult. a abril de 2019
- OCDE (2017), *2017 Update To The Oecd Model Tax Convention*, disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, p. 13. Consult. em Fevereiro de 2019.
- OCDE (2018) – “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*”, disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> consultado a fevereiro de 2019.
- PIRES, Rita Calçada (2011) – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico: Desvendar mitos e construir realidades*, Almedina.
- RIBEIRO, João Sérgio (coord), (2017) “*Digital Economy Taxation: The Quest Or A Perfect Solution*”, *International Taxation: new challenges*, Escola de Direito da Universidade do Minho
- RIBEIRO, João Sérgio, “*O estabelecimento estável projeto: algumas precisões*, In: *Arbitragem Tributária*” - Lisboa : CAAD. - N.º 4 (janeiro 2016), p. 25
- SAPIRIE, Marie (2018) “*Permanent Establishment and the Digital Economy*”, Bulletin for International Taxation, Volume 72, 4a/Special Issue, Journals IBFD (consult. em abril de 2018)

VALENTE, Piergiorgio (2018) – “*Digital Revolution? Tax Revolution?*” Bulletin for International Taxation, Volume 72, 4a/Special Issue, Journals IBFD (consult. em abril de 2018)

WILDE, Marteen Floris (2018) – “*Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in.*” INTERTAX, Volume 46, Issue 6. Kluwer Law International BV, The Netherlands

XAVIER, Alberto (2014), “*Direito Tributário Internacional*”, 2ª Edição Atualizada, Almedina