

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

O novo Artigo 12B da Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação

- Uma Proposta Válida para a Tributação da Economia Digital?

Bárbara Malheiro Ferreira

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva

Lisboa, abril 2022

Agradecimentos

Aos meus pais, um profundo obrigada, por apoiarem todas as minhas escolhas e o meu percurso académico.

Ao meu orientador, Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva, pela sugestão de um tema tão atual e fascinante e por todo o apoio ao longo deste caminho.

Aos meus professores de mestrado e aos meus colegas de trabalho por todos os ensinamentos.

Ao João, por ser uma fonte de inspiração diária e por viver as minhas conquistas como se fossem dele.

Índice

Agradecimentos	2
Índice	3
Abreviaturas	4
1. Introdução	5
2. Os desafios atuais da digitalização da economia no Direito Fiscal Internacional	7
2.1. Inadequação dos elementos de conexão tradicionais de tributação	7
2.2. A qualificação dos rendimentos provenientes de novos modelos de negócio ...	9
2.3. O tratamento dos dados pessoais	10
3. O trabalho que tem sido desenvolvido a nível internacional e o porquê da intervenção da ONU	12
4. O Artigo 12B da Convenção Modelo da ONU	16
4.1. Análise do Artigo 12B e comentários	16
4.1.1. Âmbito	18
4.1.2. Nexo de causalidade	21
4.1.3. Base Tributável	25
4.1.3.1. Método da retenção na fonte	26
4.1.3.2. Método de tributação dos rendimentos líquidos	30
4.2. Normas anti abuso	33
4.3. Coexistência dos Artigos 12B e 12A	34
4.4. Aplicação do Art. 12B na prática	37
4.5. Uma abordagem unilateral, bilateral ou multilateral. Porque é que a solução da ONU é diferente?	39
4.6. Prós e Contras da proposta da ONU	43
5. Conclusões	48
6. Bibliografia	51

Abreviaturas

§ – Parágrafo

ALP – *Arm's Length Principle*

art./arts. – Artigo/Artigos

AT/ATs – Administração Tributária/Administrações Tributárias

B2B – *Business to business*

B2C – *Business to consumer*

BE – Beneficiário Efetivo

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CM – Convenção Modelo

Com. – Comentário

DST – *Digital Services Tax*

EE – Estabelecimento Estável

ELP – *Economic Laws Practice-Advocates Solicitors*

FA – Formulary Apportionment

i.e. – isto é

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation

MAP – Procedimento de Acordo Mútuo

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos

ONU – Organização das Nações Unidas

p./pp. – página/páginas

PME – Pequenas e Médias Empresas

SDA – Serviços Digitais Automatizados

TGC – Serviços Técnicos, de Gestão e de Consultoria

WBG – *World Bank Group*

1. Introdução

As normas fiscais que regulam a tributação internacional foram concebidas para serem aplicáveis a empresas com presença física num determinado território. Com os avanços nos meios de comunicação e informação digitais, verifica-se que uma empresa de um Estado pode fornecer serviços aos clientes de outro Estado e manter aí uma presença económica, sem ter qualquer local físico onde exerça atividade e sem estar presente durante um período de tempo substancial nesse Estado.

Os modelos de negócio digital podem atuar em qualquer parte do mundo e daí obter avultadas receitas, sem pagar a sua quota-parte de imposto, uma vez que o sistema atual não tem capacidade para capturar os lucros provenientes do Estado da fonte desses rendimentos.

Ora, é inquestionável que os clientes criam muito valor nas linhas de negócio altamente digitalizadas, assim como os utilizadores que geram diversos conteúdos e dados. Sem estas contribuições, as empresas digitais não teriam os lucros elevados que têm, daí a necessidade de existir uma estratégia para a sua tributação.

Esta problemática justificou debates internacionais e negociações ao nível da OCDE – Ação 1 do Plano BEPS (Pilar 1 e Pilar 2) – que ilustram as dificuldades enfrentadas pelos responsáveis pela política fiscal em lidar com os novos modelos de negócios digitais.

Perante a falta de uma solução com regras adequadas para a tributação, que favorecesse não só os países desenvolvidos, mas também os países em desenvolvimento, o Comité das Nações Unidas identificou o rendimento dos serviços digitais automatizados como um assunto prioritário no seu plano de atuação e, em abril de 2021 aprovou a introdução de um novo artigo na Convenção Modelo da ONU sobre dupla tributação.

Logo após esta introdução, no capítulo 2, procederemos a uma análise dos principais desafios da economia digital nos sistemas tributários, considerados desatualizados para o crescimento brutal dos sistemas de informação e comunicação na atualidade. É necessário, para o objetivo que visamos atingir com este trabalho, começar precisamente por avaliar os principais obstáculos do sistema em vigor, os quais se traduzem essencialmente na desadequação dos princípios de conexão que a nossa lei tributária acolhe, quando aplicados à realidade digital.

No capítulo 3 debruçar-nos-emos sobre os motivos que levaram as Nações Unidas a

intervir nesta problemática, fazendo uma breve referência ao trabalho que tem sido desenvolvido a nível internacional.

De seguida, no capítulo 4 faremos a análise normativa e crítica do novo artigo 12B da Convenção Modelo da ONU e respetivos comentários, dissecando o que este visa atingir, a sua viabilidade no sistema fiscal internacional e os prós e contras da sua implementação. No Capítulo 4 transportaremos ainda o artigo 12B para a realidade prática, através da apresentação de casos práticos com solução.

Terminaremos com as nossas conclusões, as quais incorporam o Capítulo 5 da presente dissertação.

Palavras-Chave: Artigo 12B; Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas sobre Dupla Tributação; Economia Digital; Direito Fiscal Internacional

2. Os desafios atuais da digitalização da economia no Direito Fiscal Internacional

Os instrumentos de comunicação e tecnologia do mundo digital são uma inevitabilidade desde há alguns anos e, agora mais do que nunca, com o aparecimento do vírus Covid-19.

O crescimento potencial característico do fenómeno da digitalização origina o aparecimento de novos modelos de negócio e consequentemente aumenta a criação de valor por parte das empresas que se dedicam à detenção e exploração de bens intangíveis, como sejam o fornecimento de serviços digitais, marcas e patentes.

Muito se tem escrito sobre a economia digital e, como seria expectável, vem a debate a questão de saber como tributar este tipo de empresas nos Estados onde estão os seus mercados e onde o valor é criado, que muito contribuem para as suas receitas globais.

Por isso, o que queremos ver discutido neste capítulo são os desafios do nosso sistema fiscal internacional que efetivamente não permitem distribuir os direitos tributários de forma justa entre os países, nem de forma adequada a definir a sua base tributária.¹

Estes desafios podem ser divididos em 3 categorias que aprofundaremos de seguida: a crise dos elementos de conexão tradicionais de tributação, a controvérsia na qualificação dos rendimentos e o tratamento dos dados pessoais.²

2.1. Inadequação dos elementos de conexão tradicionais de tributação

No que respeita aos elementos de conexão que legitimam a tributação, podemos desde logo identificar o Estado da residência e o Estado da fonte, os quais se fundamentam em princípios do direito fiscal internacional – Princípio da residência e Princípio da fonte, respetivamente.

Em primeiro lugar, o princípio da residência prevê que a competência para tributar todo o rendimento pertence ao Estado onde a empresa tem a sua direção efetiva ou a sede.³

RITA CALÇADA PIRES salienta que a CM-ONU acrescenta ainda à lista de referências o

¹ LI, JINYAN, “*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, p. 479.

² HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021. p. 29.

³ PIRES, RITA CALÇADA, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, Almedina, 2011, p. 214.

local do registo da empresa.⁴

À partida, não parece haver grandes dificuldades para a tributação com base neste elemento de conexão, porém na prática verificam-se diversas manipulações por parte das empresas, principalmente as multinacionais, que facilmente impedem que se afigure acerca da localização exata da sua sede ou de um só Estado onde são exercidos os poderes de gestão e administração.⁵

De acordo com o princípio da fonte, é competente para tributar o Estado onde está localizada a atividade ou o capital, i.e., onde o rendimento é produzido e a riqueza é gerada.⁶ Contudo, o Estado da fonte do rendimento tributa o lucro unicamente quando se verifiquem determinados “graus mínimos de presença” nesse território e, relativamente ao lucro emergente do mundo empresarial o elemento que surge para fixar este grau mínimo e que legitima a tributação é o estabelecimento estável.⁷

Ora, a CM-OCDE e a CM-ONU preveem que os lucros de uma empresa são tributados apenas no Estado de residência, a não ser que a empresa tenha um EE ou presença física num outro Estado, e nesse último caso o direito de tributação está limitado aos lucros que são atribuíveis a esse EE.⁸ Isto significa que são apenas tributadas as atividades que tenham laços económicos significativos entre as empresa-mãe e o EE, excluindo-se a tributação dos rendimentos ocasionais.⁹ Gera-se desta forma uma tributação cumulativa no Estado da residência e no Estado da fonte.

Importa referir que o art. 7.º da CM-ONU tem características que diferem do Modelo da OCDE, na medida em que o modelo das Nações Unidas permite a tributação de certos lucros que não são efetivamente atribuíveis segundo as regras normais do EE, mas que se

⁴ PIRES, RITA CALÇADA, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, Almedina, 2011, p. 214; Art. 4.º CM-ONU (2017).

⁵ PIRES, RITA CALÇADA, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, Almedina, 2011, pp. 227-228.

⁶ PIRES, RITA CALÇADA, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, Almedina, 2011, p. 227.

⁷ PIRES, RITA CALÇADA, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, Almedina, 2011, p. 228; “*The concept of permanent establishment in Article 5 is essentially based on a fixed place of business, and also includes service or construction activities carried on for a specific duration, the existence of a dependent agent and the collection of insurance premiums.*” – § 1 do Com ao Art.12B.

⁸ Art. 7.º CM-ONU (2017) e Art. 7.º CM-OCDE (2017); PIRES, RITA CALÇADA, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, p. 236.

⁹ PIRES, RITA CALÇADA, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico, Almedina, 2011, p. 237.

relacionam com os rendimentos derivados de outras vendas e atividades comerciais semelhantes às realizadas pelo EE.¹⁰ Com efeito, a ONU proporciona mais direitos tributários ao Estado da fonte à medida que reduz os limites e reforça a posição do país onde se situa o EE.¹¹ Este é um dos exemplos que demonstram que as regras da CM-ONU são mais adequadas às necessidades fiscais dos países em desenvolvimento, que dependem em maior grau da tributação na fonte.

Uma vez que as empresas que fornecem SDA não necessitam de uma presença física num Estado para daí obterem rendimentos, verifica-se uma impossibilidade de as tributar no local onde os rendimentos são provenientes, ou seja, nas jurisdições onde se localizam os consumidores, utilizadores e os dados. Nesta ótica, a forma como as transações comerciais são feitas desafia os pressupostos e a eficácia das regras fiscais existentes e, por isso, a base tributária de alguns países, principalmente das jurisdições de mercado, está em risco.

Por este motivo, a economia digital necessita de novos elementos de conexão ou novas formas para implementar os princípios existentes, de modo a contribuir para uma repartição justa dos lucros pelos Estados, especialmente entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento.

2.2.A qualificação dos rendimentos provenientes de novos modelos de negócio

O desenvolvimento de produtos e meios de prestação de serviços digitais origina incertezas na qualificação adequada dos pagamentos feitos no contexto dos novos modelos de negócio¹². Muitas vezes revela-se difícil qualificar uma transação como lucro, rendimento de serviços técnicos, royalties ou rendimentos provenientes de SDA. Dependendo da qualificação dos rendimentos, a forma como ocorre a tributação desses montantes diverge¹³, e como resultado verificam-se tratamentos dispares das entidades

¹⁰ LI, JINYAN, “Protecting the Tax Base in the Digital Economy” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, pp. 516-517; HADZOVIC, ELMA: “Taxing the Digital Economy in Developing Countries, 2021, pp. 26-27.

¹¹ PIRES, RITA CALÇADA, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, Almedina, 2011, p. 236; HADZOVIC ELMA – “Taxing the Digital Economy in Developing Countries, 2021, p. 27.

¹² HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p.30.

¹³ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 30; LI, JINYAN, “Protecting the Tax Base in the Digital Economy” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, pp. 504-506.

que recebem esses rendimentos.

Desta forma, a desmaterialização característica dos modelos de negócio digitais dificulta a distinção entre bens e serviços.¹⁴ Consideremos os exemplos apresentados por JINYAN Li: “uma venda tradicional de bens tangíveis que pode ser transformada numa licença para descarregar um ficheiro digital.”¹⁵ Ou ainda “o aumento do uso da impressão 3D, que pode converter ainda mais bens (lucros de vendas) em intangíveis (royalties ou taxas por serviços técnicos) se ao invés do fornecedor enviar o bem ao cliente ou vendê-lo numa localização física, optar antes por evoluir para a emissão de uma licença de projetos para impressão remota, diretamente pelos compradores.”¹⁶

2.3.O tratamento dos dados pessoais

É já sabido que os negócios digitais recolhem e armazenam dados sobre as transações, consumidores, utilizadores e fornecedores dos serviços a partir de qualquer lugar.

A recolha e utilização desta informação resultante das operações transfronteiriças visa criar valor para as empresas deste ramo, permitindo-lhes potenciar a geração de rendimentos no futuro, através da possibilidade de direcionar ofertas, fazer estudos de mercado, racionalizar a produção e procurar novas estratégias de marketing, melhorando substancialmente o fornecimento dos produtos ou serviços.¹⁷

A questão que releva aqui prende-se com a dificuldade em determinar o valor da informação recolhida e tratada dentro de uma determinada empresa. Apesar de haver consciência de que a maior parte das normas contabilísticas internacionais permitem o registo de intangíveis, estas não apresentam uma solução prática para a sua valorização concreta.¹⁸ Isto significa que o verdadeiro valor criado por estas empresas não se encontra traduzido nas respetivas demonstrações financeiras.¹⁹ Além disso, a determinação do valor é altamente subjetiva, na medida em que os dados terão o valor que lhes for atribuído pelo fator humano, mediante a interpretação de cada um e a perceção da sua

¹⁴ LI, JINYAN, “*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, p. 506.

¹⁵ Ibidem, pp. 506-507 (tradução livre).

¹⁶ Ibidem, p. 507 (tradução livre).

¹⁷ NOGUEIRA, RUTE, *Os desafios da Economia Digital à Tributação do rendimento*, 2017, p. 55.

¹⁸ Ibidem, p. 56.

¹⁹ Ibidem, p. 56.

importância²⁰.

Uma das problemáticas emergentes do tratamento dos dados relaciona-se com o facto do valor da informação recolhida ser ou não atribuível ao território de onde é originária, isto é, onde se localizam os consumidores e utilizadores, sendo certo que é possível para uma empresa digital recolher dados sem manter uma presença física nesse local.²¹ Por outro lado, RUTE NOGUEIRA argumenta que, no caso de a empresa manter aí um EE, surgem dúvidas relativamente à forma como se determina a atribuição de lucros para esse estabelecimento ou como se estima o preço comparável de mercado aplicável na difusão para o restante grupo empresarial.²²

²⁰ Ibidem, p.56.

²¹ LI, JINYAN, “*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, p. 506.

²² NOGUEIRA, RUTE, *Os desafios da Economia Digital à Tributação do Rendimento*, 2017, p.57.

3. O trabalho que tem sido desenvolvido a nível internacional e o porquê da intervenção da ONU

Ao longo do tempo, para além da aprovação da proposta do artigo 12B por parte das Nações Unidas, foram desenvolvidas outras soluções para a tributação da economia digital, tais como a proposta do Pilar 1²³ apresentada pela OCDE e as medidas unilaterais adotadas por vários países por todo o mundo (*Digital Services Tax* ou a extensão do conceito de estabelecimento estável através da criação de EE digital²⁴).

A organização internacional que iniciou o estudo e desenvolvimento de uma solução para fazer face aos desafios da economia digital foi a OCDE, sendo esta problemática uma das principais áreas de atuação do Projeto BEPS.

Ora, o relatório do Pilar 1 (*Pillar one Blueprint*) visa chegar a um acordo global, mediante uma convenção multilateral a ser aceite por todos os Estados membros, em relação à adaptação da atribuição dos direitos fiscais sobre os lucros das empresas. Muito resumidamente, prevê a atribuição de direitos de tributação relativamente a uma parte do rendimento às jurisdições de mercado, onde as grandes multinacionais têm os seus utilizadores ou clientes finais, independentemente da existência de uma filial ou EE nesses mesmos países.²⁵ As medidas do pilar 1 incluem limites no respetivo âmbito de aplicação, aplicando-se apenas às multinacionais que atinjam um determinado volume de negócios e rentabilidade.

Os DSTs, por sua vez, são impostos digitais decretados unilateralmente e variam de jurisdição para jurisdição.²⁶ Este género de impostos procura tributar normalmente no Estado onde reside o utilizador e não onde se situa o consumidor e aplica-se às receitas brutas provenientes de certos negócios digitais.²⁷

A maioria dos países desenvolvidos, quando negocia tratados segue o modelo desenhado pela OCDE uma vez que, sendo exportadores líquidos de capital preferem uma tributação

²³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS.

²⁴ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and proposed article 12B of the UN Model: Some Knowns Unknowns*, IBFD 2021, p. 2.

²⁵ ISSAGULOVA, ELDANA & ROSA, TIAGO, O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócios melhor, in *Jornal Económico & EY*, 2021.

²⁶ VELLA, JOHN, DEVEREAUX, MICHAEL P., COLLIER RICHARD, *Comparing Proposals to Tax Some Profits in the Market Country*, IBFD 2021, p. 411.

²⁷ *Ibidem*, p. 411.

no Estado de residência das empresas, beneficiárias dos rendimentos.²⁸ Contudo, este modelo não é favorável para os países em desenvolvimento, motivando a ONU a editar um modelo de convenção para ser utilizado por esses países como guia quando negociam tratados fiscais com países desenvolvidos.²⁹

Ora, a CM das Nações Unidas surge em 1980 para dar continuidade aos esforços internacionais em relação a várias temáticas e encontra a sua expressão numa série de tratados bilaterais³⁰, favorecendo geralmente a atribuição de maiores direitos de tributação ao Estado da fonte dos rendimentos, que acolhe o investimento. O objetivo dos tratados fiscais bilaterais é essencialmente proteger os contribuintes contra a dupla tributação, por forma a melhorar o fluxo do comércio e investimento internacional. Além disso, pretendem evitar a discriminação entre os investidores estrangeiros e os contribuintes locais.³¹

Sendo certo que os países celebram os tratados no interesse próprio de arrecadar receitas, vejamos o exemplo dos royalties³². Suponhamos que um residente de um país em desenvolvimento está obrigado a pagar royalties a um residente no estrangeiro. O país em desenvolvimento é o país da fonte e o outro país é designado como o país da residência, onde reside o beneficiário dos royalties. Pela CM da OCDE, esses royalties só podem ser tributados no país da residência, ao contrário da CM da ONU, a qual prevê que parte desses royalties podem ser tributados no país da fonte.

Sucedem que, em 2017, as consequências fiscais da digitalização da economia foram reconhecidas como uma questão de elevada importância pelo Comité da ONU³³, na medida em que, estando os países em desenvolvimento dependentes de investimento estrangeiro para alcançar o crescimento económico, enfrentam dificuldades consideráveis com a aplicação das regras atualmente em vigor no sistema fiscal internacional, destacando-se as restrições que essas regras impõem à capacidade dos países em desenvolvimento de tributarem as multinacionais estrangeiras dentro das suas fronteiras

²⁸ UN Model Double Taxation Convention, 2017 – *Introduction*.

²⁹ Dallazem, Dalton Luiz, ONU x OCDE: O que é melhor para o Brasil na tributação da economia digital?, JOTA, 2021.

³⁰ UN Model Double Taxation Convention, 2017- *Introduction*.

³¹ UN Model Double Taxation Convention, 2017- *Introduction*.

³² Art. 12 CM-ONU (2017) e Art. 12 CM-OCDE (2017); Dallazem, Dalton Luiz, ONU x OCDE: O que é melhor para o Brasil na tributação da economia digital?, JOTA, 2021.

³³ § 2 do Com. ao Art. 12B.

e a complexidade das mesmas, dificultando a administração por parte das ATs limitadas em termos de recursos.³⁴

A este propósito, JINYAN LI afirma que “a base tributária dos países em desenvolvimentos está potencialmente em risco na economia digital pelas seguintes razões: (1) os rendimentos ou as transações não são capturadas pelas regras fiscais existentes, na medida em que os modelos de negócio digital, para além de não requerem uma presença física, também desafiam as regras de qualificação dos serviços; (2) os novos modelos de negócio digital facilitam as empresas a contornar as regras fiscais existentes e evitar a tributação no Estado da fonte; (3) os impostos devidos ao abrigo das leis existentes não podem ser administrados eficazmente devido à falta de mecanismos de execução.”³⁵ Concordamos com esta afirmação, contudo é importante ter em conta que o facto de as transações não serem captadas pelas regras existentes prejudica todos os países e não apenas os países em desenvolvimento. Ainda assim, reconhecemos a necessidade de a tributação da economia digital ficar mais afeta aos países em desenvolvimento dado os mesmos estarem mais dependentes, enquanto Estados da fonte, do imposto sobre o rendimento das empresas.

Neste contexto, ELMA HADZOVIC afirma, e nós acompanhamos que “nem todos os países em desenvolvimento têm os conhecimentos técnicos especializados para lidar com assuntos complexos que envolvem impostos internacionais”³⁶, não só porque a capacidade administrativa é mais fraca, mas também porque as leis fiscais são menos detalhadas.

Por conseguinte, a introdução de uma norma na CM-ONU para regular a digitalização da economia é de particular importância para os países em desenvolvimento. Aliás, a perda de receitas fiscais é presumivelmente mais urgente e real nestes países, por serem importadores líquidos tanto de bens como de serviços digitais.³⁷

Neste sentido e na medida em que a CM da OCDE, seguido apenas pelos países membros,

³⁴ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 16.

³⁵ LI, Jinyan, “*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, pp. 507-508 (tradução livre).

³⁶ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 16 (tradução livre).

³⁷ LI, Jinyan, “*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017, p. 482; HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 17.

coloca mais ênfase na tributação baseada na residência e impõe mais restrições e desafios aos direitos de tributação do Estado da fonte, a ONU decidiu intervir por forma a conseguir uma maior distribuição da riqueza e equidade³⁸ entre as nações desenvolvidas e em desenvolvimento.

Além disso, a proposta da OCDE para a tributação da economia digital é muito complexa, com limiares demasiado elevados³⁹ e um nexo de causalidade demasiado abrangente e suscetível de gerar problemas, tendo o Comité Fiscal da ONU iniciado um trabalho autónomo relativo a este tema na sua 15.º Reunião.⁴⁰

Assim, em agosto de 2020, propôs um novo artigo (12B) sobre os rendimentos provenientes de serviços digitais automatizados. O projeto revisto do artigo foi publicado em outubro de 2020⁴¹ e em abril de 2021 foi divulgado o projeto final da proposta.⁴²

³⁸ “*The approach to inter-nation equity by many (presumably largely legal) scholars is to use inter-nation equity to invoke some sense of fairness of the tax revenue split between countries, each of whom might have a taxing right to that revenue.*” – HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, IBFD, 2021, p. 18.

³⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, October 2021.

⁴⁰ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 15th Session.

⁴¹ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 20th Session.

⁴² Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 22nd Session.

4. O Artigo 12B da Convenção Modelo da ONU

4.1. Análise do Artigo 12B e comentários⁴³

No dia 29 de abril de 2021, o Comité Fiscal das Nações Unidas aprovou a versão final do novo art. 12B a ser incorporado na Convenção Modelo da ONU⁴⁴, de forma a incluir uma solução para enfrentar os desafios fiscais de uma economia cada vez mais digitalizada.

De acordo com as regras já consignadas no Direito Fiscal Internacional, o rendimento proveniente de serviços digitais pode ser tributado no Estado de residência do fornecedor dos serviços, isto é, onde se localiza a sede, direção efetiva ou o registo da empresa.⁴⁵ Todavia, o Comité da Nações Unidas vem propor uma alternativa, determinando que é igualmente permitida a tributação no Estado da fonte dos rendimentos, onde se localiza a entidade que efetua o pagamento pelos serviços.⁴⁶

Com efeito, considera-se que os rendimentos provenientes de SDA surgem num determinado Estado se a entidade que paga pelos serviços for residente em tal jurisdição ou tenha aí uma presença fixa ou um estabelecimento estável, ao qual o pagamento é imputado.⁴⁷

Diferentemente, se o pagamento for atribuído a um EE ou base fixa que o fornecedor de serviços digitais tenha no Estado do pagador, o art. 12B não se aplica.⁴⁸ Isto significa que se um residente de um Estado contratante fornecer SDA através de um EE no Estado contratante em que os rendimentos surgem ou aí exercer profissões independentes através de uma base fixa e se, em ambos os casos, os rendimentos estiverem “efetivamente ligados”⁴⁹ a esse EE ou base fixa, aplicam-se as disposições dos arts. 7.º e 14.º da CM-

⁴³ O texto do artigo 12B e respetivos comentários, objetos da análise que se segue, são aqueles que constam da última edição feita pelo Comité Fiscal das Nações Unidas, no dia 29 de abril de 2021 - *Article 12B and Commentary after 22nd Session Meetings 29 April 2021*. Este documento pode ser consultado em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/article-12b-un-model-tax-convention-agreed-committee-its-22nd-session>

⁴⁴ *Article 12B and Commentary after 22nd Session Meetings 29 April 2021*.

⁴⁵ Art. 12B, n.º 1.

⁴⁶ Art. 12B, n.º 2; A atribuição de poderes tributários ao Estado da fonte já é validamente aceite nas regras do direito fiscal internacional. Exemplo disso são os artigos 12 e 12 A da CM-ONU.

⁴⁷ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and proposed article 12B of the UN Model: Some Knowns Unknowns*, IBFD, 2021, p. 4; § 71 e 72 do Com. ao Artigo 12B CM-ONU.

⁴⁸ Art. 12B, n.º 8.

⁴⁹ A definição de “*effectively connected with the permanent establishment or fixed based*” está no § 69 do Com. ao Art. 12B.

ONU, respetivamente.⁵⁰ Daqui resulta que o pagamento recebido por esses serviços será tributado pelo Estado contratante onde se localiza o EE ou a base fixa.

Note-se, porém, que no caso de os rendimentos de SDA serem incluídos simultaneamente no âmbito dos arts. 12B e 7.º da CM-ONU, o art. 7.º, n.º 6 estabelece que prevalecem as disposições do art. 12B.⁵¹ E o mesmo acontece com os rendimentos de SDA que caem no âmbito dos arts. 14.º e 12B em simultâneo, apesar de ser mais improvável de acontecer.⁵²

Não obstante a norma determinar que a taxa a ser aplicada na fonte depende do que é acordado pelos Estados contratantes⁵³, os membros do Comité sugeriram no comentário ao artigo a negociação de uma taxa baixa, correspondente a 3-4%, para evitar a dupla tributação.⁵⁴

Em alternativa à opção da retenção na fonte, o n.º 3 do art. 12B prevê que o prestador de SDA pode escolher ser tributado com base no rendimento líquido. Propõe-se, assim, que o contribuinte apresente uma declaração anual dos seus rendimentos e que a base tributável corresponda a 30% do montante que resulta da aplicação do rácio de rentabilidade do beneficiário efetivo ao rendimento bruto anual dos SDA provenientes do Estado da fonte. Esta opção inclui a possibilidade de utilizar o rácio de rentabilidade do negócio segmentado do grupo referente apenas aos serviços digitais, no caso de se tratar de uma multinacional com contas segmentadas. Por outro lado, no caso de estarmos perante uma multinacional sem contas segmentadas, o cálculo deverá ser feito considerando o seu rácio de rentabilidade global, mas apenas se este for mais elevado do que o do beneficiário efetivo desse rendimento.

Adicionalmente, a norma indica que a tributação numa base líquida só será possível se o rácio de rentabilidade da multinacional estiver disponível no Estado em que surgem os rendimentos dos SDA, mediante mecanismos de reporte entre as ATs.⁵⁵ Caso contrário aplicar-se-á o regime de retenção na fonte do n.º 2 do art. 12B.

⁵⁰ § 17, 20 e 67 do Com. ao Art. 12B.

⁵¹ § 17 do Com. ao Art. 12B; Art 7.º, n.º 6. CM-ONU.

⁵² § 20 do Com. ao Art. 12B.

⁵³ Art. 12B, n.º 2,

⁵⁴ Os casos de dupla tributação devem ser eliminados ou reduzidos através da aplicação do artigo 23 da CM- ONU; § 4 do Com ao Art 12B.

⁵⁵ Art. 12B, n.º 3.

O facto de o art. 12B prever a retenção na fonte de impostos sobre o rendimento bruto implica uma limitação do direito de tributação do país da residência, dada a consequente aplicação dos mecanismos que obstam à dupla tributação.⁵⁶ Contudo, tal como salienta BETTY ANDRADE, “uma limitação deste género não é exclusiva do artigo 12B”, aplicando-se a qualquer outra norma que imponha a tributação sobre o rendimento bruto, nomeadamente os arts. 10, 11 e 12 e 12A da CM-ONU.⁵⁷ Por conseguinte, os mecanismos para evitar a dupla tributação a ser aplicados são os mesmos que já existem na CM para as restantes normas e, neste sentido, concordamos com esta autora quando afirma que é desnecessário conceber um esquema para evitar a dupla tributação especificamente para esta nova disposição.⁵⁸

Por fim, a norma inclui uma cláusula anti abuso⁵⁹, também esta comum a outros artigos da CM-ONU, à qual dedicaremos um ponto desta dissertação.

4.1.1. Âmbito

O âmbito de aplicação da proposta da ONU é limitado aos SDA, não estabelecendo o art. 12B quaisquer limites mínimos. Isto significa que qualquer negócio, independentemente do tamanho, está incluído no seu âmbito.⁶⁰

O n.º 5 do art. 12B contém uma definição geral deste tipo de serviços, caracterizando-os como “quaisquer serviços que sejam prestados através da Internet ou outra rede eletrónica com intervenção humana mínima ou inexistente.”⁶¹ Conforme consta do comentário do Comité das Nações Unidas, um serviço é considerado automatizado quando o utilizador é capaz de fazer uso dele a partir de equipamento e sistemas em funcionamento, permitindo-lhe obter o serviço automaticamente, sem necessidade de interagir com o respetivo fornecedor.⁶²

⁵⁶ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 17.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 17.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 17.

⁵⁹ Art. 12B, n.º 11.

⁶⁰ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 1.

⁶¹ Art. 12B, n.º 6 (tradução livre).

⁶² § 53 do Com. ao Art. 12B.

De seguida, o n.º 6 apresenta uma lista positiva exemplificativa⁶³, que enumera atividades que podem ser incluídas no âmbito de aplicação⁶⁴ e o comentário acrescenta uma lista negativa, com as atividades excluídas⁶⁵. Para aferir se uma empresa se inclui no âmbito de aplicação da norma, impõe-se, em primeiro lugar, a aplicação da definição geral e só depois o recurso às referidas listas enquanto “mecanismo de clarificação”.⁶⁶ O comentário da ONU esclarece que estas não são “*self standing*”, apenas indicam que uma atividade específica pode constituir um SDA, não afirmando necessariamente que o é.⁶⁷ Isto significa que um determinado serviço pode, em princípio, parecer um SDA para efeitos de aplicação do art. 12B, todavia a qualificação diverge se não cumprir o objetivo previsto na definição geral do n.º 5 do art. 12B.

Ora, o ónus de provar que um determinado serviço corresponde ou não a um SDA cabe ao contribuinte, podendo esta regra deixar ao critério dos Estados a inclusão de definições de diferentes tipos de negócio nas suas leis domésticas.⁶⁸ No entanto, os comentários ao artigo incorporam definições de cada modelo de negócio listado que, constituindo uma espécie de “soft law”, reduzem eventuais incompatibilidades entre as leis nacionais dos Estados.⁶⁹

Deste modo, a definição geral de SDA visa abranger todos os serviços que estão expressamente enumerados no n.º 6 do artigo, bem como outros que possam surgir no futuro, face à crescente e rápida evolução dos negócios digitais.⁷⁰ Com a junção da lista de serviços específicos à referida definição geral, o Comité da ONU pretende

⁶³ Art. 12B, n.º 6; § 58 do Com. ao Art. 12B; “A definição de SDA inclui: (i) serviços de publicidade online; (ii) fornecimento de dados do utilizador; (iii) motores de pesquisa online; (iv) serviços de plataformas de intermediação online; (v) plataformas de redes sociais; (vi) serviços de conteúdos digitais; (vii) jogos online; (viii) serviços de computação em nuvem; (ix) serviços de ensino online.” (tradução livre).

⁶⁴ § 52 do Com. ao Art. 12B.

⁶⁵ § 59 e 60 do Com. ao Art. 12B; “A definição de SDA exclui (i) serviços profissionais personalizados; (ii) Serviços de ensino online personalizados; (iii) serviços de acesso à internet ou outra rede eletrónica; (iv) venda on-line de bens e serviços, que não constituam SDA; (v) venda de bens físicos, independentemente da conectividade de rede (Internet das coisas).” (tradução livre).

⁶⁶ § 52 do Com. ao Art. 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 10.

⁶⁷ § 57 do Com. ao Art. 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposal Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 11.

⁶⁸ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 11; NFTC – *Comments on Proposed UN Article 12B of UN Model Tax Convention*.

⁶⁹ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 11.

⁷⁰ § 56 do Com. ao Art. 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p.11.

proporcionar ainda mais certeza e flexibilidade.⁷¹ Contudo, é indiscutível que esta definição pode gerar dúvidas quanto à qualificação de certas atividades económicas.

BETTY ANDRADE descreve o exemplo dos serviços de radiodifusão (televisão e rádio), os quais, apesar de terem sido expressamente excluídos da definição de SDA na primeira versão do art. 12B, apresentada em 2020^[72], essa referência foi retirada da versão final de abril de 2021, o que pode levar a uma ambiguidade no tratamento destes serviços.⁷³ A mesma autora acredita, e nós acompanhamos, que há elementos que permitem concluir que estes serviços estão fora do âmbito da definição geral de SDA na medida em que, apesar deste serviço poder ser fornecido através da internet, tal constitui apenas uma atividade auxiliar da principal transmissão através de outras plataformas, tais como serviços por cabo.⁷⁴ Contudo, “considerando que este tipo de serviço pode gerar receitas através de diferentes meios de transmissão, incluindo a internet, esta atividade pode também ser considerada parte de um negócio complexo, caso em que a remuneração recebida devia ser dividida de acordo com as partes de cada empresa envolvidas na prestação de serviço”.⁷⁵

Note-se, ainda, que são excluídos do âmbito os pagamentos qualificados como royalties ou taxas por serviços técnicos, ambos sujeitos a imposto retido na fonte nos termos dos arts. 12 e 12A da CM-ONU, respetivamente.⁷⁶ A título exemplificativo, o art. 12B não se aplica ao fornecimento de software através de *streaming* ou descarregamento de conteúdo digital se o respetivo pagamento se qualificar como royalty nos termos do art. 12.⁷⁷ Contudo, nos contratos mistos, quando apenas uma parte do serviço cai no âmbito da definição de royalty ou taxa por serviço técnico, tributa-se de acordo com o preceituado nos arts. 12 ou 12A e o restante de acordo com o art. 12B.⁷⁸ Já no caso de estarmos perante atividades não separáveis, se uma parte substancial da atividade cumprir os requisitos da definição geral do n.º 5 do art. 12B e os restantes elementos forem meramente auxiliares

⁷¹ § 56 do Com. ao Art. 12B.

⁷² Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 20th Session.

⁷³ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 11.

⁷⁴ Ibidem, p. 11

⁷⁵ Ibidem, p. 11 (tradução livre).

⁷⁶ Art. 12B, n.º 7; § 18 do Com. ao Art. 12B.

⁷⁷ § 58 (vi) do Com. ao Art. 12B.

⁷⁸ § 61 do Com. ao Art. 12B.

para a prestação do serviço principal, então o serviço é considerado no seu todo como um SDA para efeitos de aplicação do art. 12B.⁷⁹

Finalmente, o art. 12B aplica-se não só a transações B2B, como também a transações B2C, estabelecendo um sentido muito mais amplo do que o art. 12A, que apenas se aplica às primeiras transações referidas.⁸⁰ A inclusão das transações B2C deve-se ao reconhecimento do facto de que as receitas substanciais no domínio dos SDA resultam precisamente dessas operações, pelo que excluí-las resultaria em perdas significativas de receita⁸¹. Ressalve-se, porém, que esta regra poderá implicar a necessidade de envolver novos atores na retenção e reporte do imposto, que permitam o seu cumprimento pelos Estados⁸², mas abordaremos essa questão no ponto 4.1.3.1.

A este propósito, importa apenas adiantar que o comentário acrescenta que os Estados podem optar por inserir uma frase final ao n.º 5 do art. 12B, por forma a excluir as transações B2C do âmbito de aplicação da norma, simplificando a aplicação da proposta ao prever que o rendimento de SDA não inclui pagamentos feitos por um indivíduo em contrapartida de serviços digitais para uso pessoal.⁸³ Mais adiante explicaremos também o que motivou o comité a inserir esta alternativa.

4.1.2. Nexo de causalidade

O art. 12B concede direito de tributação ao Estado contratante onde provêm os rendimentos dos SDA, sendo o nexos⁸⁴ para determinar o Estado da fonte o local onde se encontra a entidade que paga por tais serviços, quer seja a sua residência ou o EE para o qual as despesas são imputadas.⁸⁵

⁷⁹ § 62 do Com. ao Art. 12B; O mesmo acontece no sentido inverso, se os elementos da atividade que preenchem os requisitos do n.º 5 do Art. 12B forem meramente auxiliares e o resto do serviço cair no âmbito do Art. 12 ou 12A, o serviço não será considerado como um SDA para efeitos do Art. 12B – § 62 do Comentário ao Art. 12B.

⁸⁰ § 63 do Com. ao Art. 12B.

⁸¹ § 63 do Com. ao Art. 12B.

⁸² § 63 do Com. ao Art. 12B.

⁸³ § 65 do Com. ao Art. 12B; Esta alternativa seria implementada mediante inclusão da seguinte frase no final do Art 12B, n.º 5: “*The term income from automated digital services also does not include payments made by an individual for services for the personal use of the individual.*”

⁸⁴ “*Sourcing Rule*” – § 10 do Com. ao Art. 12B.

⁸⁵ § 3 do Com. ao Art. 12B (“*Under Article 12B, a Contracting State is entitled to tax payments for automated digital services if the income is paid by a resident of that State or by a non-resident with a permanent establishment or fixed base in that state and the payments are borne by the permanent establishment or fixed base.*”)

Neste sentido, o n.º 9 do art. 12B estabelece que os rendimentos surgem num Estado contratante se os pagamentos subjacentes a esses rendimentos forem efetuados por um residente desse Estado ou por um não residente que tenha aí um EE ou base fixa que suporte tais pagamentos.⁸⁶

No entanto, é necessário existir uma ligação económica evidente entre o EE ou base fixa e a prestação de SDA, sob pena de se considerar que o rendimento proveniente destes serviços surge no Estado contratante em que o pagador é residente.⁸⁷ Esta ligação económica manifesta-se quando os pagamentos em contrapartida de SDA são efetuados para a finalidade de um negócio realizado através do EE ou para o exercício de profissões independentes executadas através de uma base fixa, na medida em que esses pagamentos podem ser deduzidos no cálculo dos lucros atribuíveis ao EE ou à base fixa, por aplicação dos arts. 7.º e 14.º da CM-ONU, respetivamente.⁸⁸ A dedutibilidade dos pagamentos de SDA é, desta forma, um critério objetivo para determinar que há uma estreita ligação económica ao Estado onde o EE ou a base fixa está situada.⁸⁹

O art. 12B não estabelece qualquer limite de presença mínimo, como um estabelecimento estável, base fixa ou um período mínimo de presença no Estado contratante, como condição necessária para haver tributação.⁹⁰

Neste contexto, uma minoria dos membros do comité veio questionar os fundamentos para a aplicação do art. 12B, não concordando que o fornecimento de serviços digitais além-fronteiras, sem o envolvimento de trabalhadores, agentes dependentes ou até um EE situado nos Estados onde os serviços são prestados justifique que estes possam ter direito de tributação sobre os rendimentos que as empresas digitais arrecadam.⁹¹ Consideram, pois, que “a realocação dos lucros de uma multinacional para as jurisdições de mercado deveria ser regulada através de uma convenção multilateral e não por meio de tratados

⁸⁶ Artigo 12B, n.º 9; § 71 do Com. ao Art. 12B.

⁸⁷ § 72 e 73 do Com. ao Art. 12B.

⁸⁸ § 78 do Com. ao Art. 12B.

⁸⁹ § 78 e 79 do Com. ao Art. 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 9.

⁹⁰ § 7 do Com. ao Art. 12B; Já existem outras disposições, nomeadamente o Art. 12A, que se aplicam sem um limiar mínimo

⁹¹ § 8 do Com. ao Art. 12B.

bilaterais”⁹², por não acreditarem ser possível determinar qual a parte dos lucros que uma empresa digital recebe que deve ser alocada a uma jurisdição de mercado específica.⁹³

Importa também sublinhar que a regra prevista no n.º 9 do art. 12B, atribuindo poderes de tributação apenas ao Estado onde os pagamentos são feitos, esquece totalmente o valor gerado pelos dados recolhidos aos utilizadores dos serviços.⁹⁴ Esta foi outra preocupação manifestada por alguns membros do comité da ONU, uma vez que os utilizadores são determinantes na geração da riqueza das empresas e, por isso, a desconsideração dos Estados onde estes se situam reduz a receita alocada a um grande número de países⁹⁵ (incluindo países em desenvolvimento). Consideremos o exemplo dos SDA fornecidos gratuitamente aos utilizadores, nomeadamente os motores de pesquisa online e as redes sociais.⁹⁶ Não havendo um pagamento inerente à prestação do serviço, não pode ser atribuído qualquer direito tributário às jurisdições onde residem os utilizadores.

Ora, vejamos ainda o exemplo dos serviços de publicidade online (“*online advertising services*”), que são uma das principais fontes de rendimentos para as empresas digitais. Em muitos casos, a entidade que paga o anúncio e o público-alvo desse anúncio estão localizados em Estado diferentes e como já foi dito, não havendo atribuição de poder de tributação ao Estado onde estão os utilizadores das plataformas digitais que veem os anúncios, não parece haver aqui uma realocação dos lucros à jurisdição de mercado, mas antes à jurisdição onde se situa o pagador dos serviços, que no exemplo que descrevemos, é a empresa que paga para ter o anúncio numa plataforma digital.⁹⁷

Note-se que a escolha deste nexo de causalidade por parte do comité da ONU visa mitigar os efeitos que se preveem do nexo proposto pela OCDE (o local onde o valor é criado) e os problemas que daí podem advir, nomeadamente a dupla tributação. Isto porque a tributação onde o valor é criado é suscetível de gerar bastantes dúvidas em relação ao Estado que tem efetivamente o poder de tributar, dado que os direitos fiscais podem ser atribuídos ao Estado onde reside (a) o telespectador de um anúncio digital; (b) o utilizador que é objeto dos dados a transmitir; (c) o comprador ou o vendedor de serviços em

⁹² § 9 do Com. ao Art. 12B (tradução livre).

⁹³ § 9 do Com. ao Art. 12B.

⁹⁴ § 10 do Com. ao Art. 12B.

⁹⁵ § 10 do Com. ao Art. 12B.

⁹⁶ § 74 do Com. ao Art. 12B.

⁹⁷ § 10 do Com. o ao Art. 12B.

plataformas de intermediação digital; ou (d) o comprador de serviços de conteúdo digital ou serviços de computação em nuvem, etc.

Ressalve-se, porém, que a atribuição do poder de tributar os rendimentos ao Estado da residência do pagador também pode criar algumas incertezas, ainda que em menor escala.

A este propósito, BETTY ANDRADE dá o exemplo dos serviços de arrendamento fornecidos através de plataformas online (exemplo *Airbnb*), caso em que é necessário considerar se o pagador é o comprador ou o prestador do serviço, sendo este último o primeiro a celebrar o contrato com a plataforma de intermediação online.⁹⁸ Esta autora explica que “as plataformas podem estabelecer diferentes tipos de condições de funcionamento, pelo que a taxa pode ser cobrada a partir de um preço pago pelo comprador do serviço, i.e., retida na plataforma ou através de um montante cobrado ao vendedor que é equivalente a uma parte das vendas efetuadas através da plataforma”.⁹⁹ Desta forma, o devedor pode ser o comprador ou o vendedor ou mesmo ambos, mediante remuneração que ambos pagam em contrapartida da parte do serviço que a plataforma fornece a cada um deles. Neste caso, a questão que se coloca é se ambas as jurisdições (a do comprador e do vendedor) têm o poder de tributar os rendimentos relevantes e que parte deve ser atribuída a cada um deles. Segundo a autora, “a solução adotada deve procurar assegurar que a tributação das plataformas de intermediação online é a mesma independentemente dos termos e condições acordados em cada caso, evitando-se assim um tratamento discriminatório entre modelos de negócio equivalentes”.¹⁰⁰

Isto implica que “se o devedor da taxa de intermediação for o prestador dos serviços, a taxa de intermediação surgirá no seu Estado de residência, mesmo que o pagamento seja proveniente do comprador e a plataforma tenha retido a comissão correspondente. Se a taxa for devida por ambas as partes (comprador e vendedor), as jurisdições de residência de ambas as partes podem tributar a respetiva transação na parte da taxa atribuída a cada um dos devedores.”¹⁰¹

⁹⁸ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unkows*, IBFD, 2021, p. 8.

⁹⁹ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unkows*, IBFD, 2021, p. 8 (tradução livre).

¹⁰⁰ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unkows*, IBFD, 2021, p. 9 (tradução livre).

¹⁰¹ Ibidem, p.9 (tradução livre).

De qualquer modo, a interpretação do conceito “pagador” deve ser feita de acordo com o n.º 2 do art. 3.º da CM-ONU que recorre à definição contida na lei nacional de cada jurisdição.

Atente-se ao facto de que o nexo de causalidade previsto na norma em causa pode motivar as empresas a estruturarem os seus modelos de negócio, de forma a evitarem que os pagamentos sejam feitos num país com determinados poderes de tributação.¹⁰² Neste caso, seguindo a opinião de BETTY ANDRADE, poderão ser necessárias medidas adicionais para evitar a externalização de pagamentos a empresas offshore, de modo a evitar a retenção na fonte na localização real do devedor.¹⁰³

Por último, em termos de custos administrativos parece-nos que há uma clara vantagem em incluir apenas a localização de uma compra direta por um indivíduo (localização do pagador) na definição de jurisdição de mercado, na medida em que, assim, não é necessário olhar através de um conjunto de transações para um comprador ou utilizador indireto, facilitando a execução da tributação pelas ATs.¹⁰⁴

4.1.3. Base Tributável

O art. 12B exige que a entidade que fornece um SDA pague impostos sobre a remuneração recebida em contrapartida da prestação do serviço, mediante duas opções:

1. Tributação numa base bruta, que ocorre por retenção na fonte de acordo com o n.º 2 do art. 12B;
2. Tributação numa base líquida, relativamente a uma parte dos lucros do prestador de serviços, de acordo com o n.º 3 do art. 12B.

O beneficiário efetivo do rendimento poderá escolher o método pelo qual quer ser tributado. Diz-se BE e não entidade que está a receber o pagamento pelo serviço prestado, de modo a evitar a criação de *conduit companies* ou a utilização de paraísos fiscais para efeitos de evasão fiscal.¹⁰⁵ O BE do rendimento é, portanto, a entidade que utiliza e

¹⁰² § 11 do Com. ao Art. 12B.

¹⁰³ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 9.

¹⁰⁴ VELLA, JOHN, DEVEREAUX, MICHAEL P., COLLIER RICHARD, *Comparing Proposals to Tax Some Profits in the Market Country*, IBFD, 2021, p. 424.

¹⁰⁵ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, 2021, p. 47.

usufrui do rendimento, devendo ser essa sujeita a tributação¹⁰⁶. Saliente-se que a definição deste termo deve ser compreendida no contexto da frase “pago a um residente de um Estado contratante”, e ser interpretado de forma autónoma e à luz do objeto e objetivos da CM-ONU, sem depender de definições previstas em legislações internas dos Estados, de forma a prevenir não só a dupla tributação, como também a fraude e evasão fiscais.¹⁰⁷

Reitere-se que os n.ºs 2 e 3 do art. 12B não se aplicam quando os rendimentos dizem respeito a serviços prestados pelo BE na jurisdição do pagador através de um EE ou presença física aí localizada, mesmo este sendo o tratamento padrão de acordo com várias disposições dos modelos da OCDE e da ONU, por exemplo para dividendos, juros, royalties e serviços de assistência técnica.¹⁰⁸

4.1.3.1. Método da retenção na fonte

De acordo com o n.º 2 do art. 12B, o método da retenção na fonte consiste em atribuir um direito de tributação sobre o rendimento bruto de SDA ao Estado onde se localiza a entidade pagadora.¹⁰⁹ O montante de imposto é implementado de acordo com a legislação interna do Estado da fonte, porém se o BE do rendimento for residente de outro Estado contratante está sujeito a uma taxa limite negociada bilateralmente.¹¹⁰

Tal como acontece com outras disposições da CM-ONU, o art. 12B não estabelece quaisquer regras sobre o procedimento de tributação no Estado da fonte dos rendimentos, havendo total liberdade para este aplicar a sua própria lei interna e, em particular, determinar a forma como pretende cobrar o imposto.¹¹¹

Ora, o imposto é aplicado sobre o valor bruto dos pagamentos efetuados por residentes de um Estado contratante, ou por não residentes com um EE ou base fixa nesse Estado. Nesta medida, a tributação destes rendimentos numa base bruta é mais atrativa para os países em desenvolvimento uma vez que, por terem uma capacidade administrativa mais

¹⁰⁶ § 34 do Com. ao Art. 12B CM-ONU.

¹⁰⁷ § 31 do Com. ao Art. 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 5.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 5.

¹⁰⁹ Sem prejuízo da aplicação do Art. 8.º e 14.º da CM-ONU.

¹¹⁰ § 24 do Com. ao Art. 12B.

¹¹¹ § 6 do Com. ao Art. 12B.

limitada, necessitam de um método mais simples, eficiente e viável para a tributação de SDA prestados por não residentes¹¹².

Além disso, tributar os rendimentos desta forma vem simplificar as medidas impostas pela *compliance*, para as empresas digitais que prestam os seus serviços no estrangeiro, por não ser exigido o cálculo dos lucros líquidos ou o preenchimento de declarações de rendimentos.¹¹³

Por outro lado, o método de retenção na fonte pode resultar em dupla tributação no Estado da residência e no Estado da fonte. Contudo, o país onde o BE é residente é obrigado a eliminar a dupla tributação desses pagamentos, mediante isenção dos rendimentos provenientes de SDA ou através da concessão de um crédito, nos termos dos arts. 23A ou 23B da CM-ONU. O método comumente utilizado prevê que se os rendimentos são tributados na fonte, o Estado de residência deve conceder um crédito para o imposto pago sobre tais rendimentos, lembrando que esta dedução não deve exceder o imposto atribuível a esses rendimentos no país de residência.

Adicionalmente, não obstante a taxa poder ser negociada bilateralmente¹¹⁴, recomenda-se que seja fixado um valor modesto correspondente a 3 ou 4%, precisamente para ter em conta a dupla tributação ou tributação excessiva destes rendimentos.¹¹⁵

Regra geral, uma vez que este tipo de tributação não possibilita a dedução dos custos incorridos no exercício da atividade, é sugerido no contexto dos rendimentos provenientes de prestações de serviços que não envolvem um montante significativo de investimento e despesa - rendimentos passivos - como sejam os dividendos (art. 10.º CM-ONU), juros (art. 11.º), royalties (art. 12) e as taxas sobre os serviços técnicos (art. 12A)¹¹⁶. Segundo a opinião dos autores do artigo “*Taxation of Digitalized Economy – Analysing the United Nations Article 12B solution*”, esta proposta para os rendimentos provenientes de SDA é “uma aberração”, na medida em que a prestação destes serviços envolve despesas contínuas e significativas, tais como a atualização de software, hardware, investigação, criação de infraestruturas e outras despesas relacionadas com o desenvolvimento e

¹¹² § 5 do Com. ao Art. 12B; SHARMA, KULDEEP, *The Tax Sovereignty Principle and Its Peaceful Coexistence with Article 12B of UN Model Tax Convention*, 2021.

¹¹³ § 5 do Com. ao Art. 12B.

¹¹⁴ Art 12B, n.º 2.

¹¹⁵ § 4 do Com. ao Art. 12B.

¹¹⁶ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 5.

manutenção de bens, geração de sistema de receitas, como salários, marketing e despesas de distribuição, seguros, entre outros.¹¹⁷

Conforme demos nota no ponto 4.1.1., a proposta da ONU prevê que sejam incluídas no âmbito de aplicação do artigo não só as transações B2B como também as transações B2C, embora uma minoria dos membros do Comité tenha influenciado a inclusão de um texto alternativo no comentário, que deve ser aplicado pelos Estados que optem por excluir as transações B2C, dado que é previsível que a retenção dos impostos destas transações venha a ser administrada com dificuldade. Neste aspeto o novo artigo até contraria o art. 12A da CM-ONU, no qual certamente se inspirou dado a estrutura de ambos ser idêntica, uma vez que este último exclui expressamente os serviços para uso pessoal precisamente para evitar este problema da retenção.

É verdade que a prática tem demonstrado o quão difícil é cumprir e controlar pagamentos efetuados a empresas quando os particulares atuam como agentes de retenção.¹¹⁸ Por conseguinte, tal como afirma BETTY ANDRADE e bem, é necessário envolver intermediários de pagamento, nomeadamente instituições financeiras e empresas emissoras de cartão de crédito na retenção de impostos derivados da prestação de SDA, embora seja possível que estas não disponham de meios para identificar as operações tributáveis que estão sujeitas a retenção.¹¹⁹ Adicionalmente, a retenção propriamente dita exige investimento em pessoal e infraestruturas. Em consequência, a mesma autora antevê que os deveres de retenção venham a gerar complexidades e custos mais significativos para o cumprimento das obrigações fiscais, não só para os prestadores dos serviços, como também para os agentes de retenção na fonte designados.¹²⁰ Além disso, o investimento excessivo nesses recursos propicia a criação de um ónus de imposto indireto excessivo sobre os agentes, não associados a qualquer manifestação de riqueza, impedindo o próprio exercício da sua atividade económica.¹²¹

Assim, reconhece-se que as instituições financeiras e outros intermediários financeiros devem ser designados como agentes de retenção, “mas apenas na medida em que têm

¹¹⁷ Ibidem, p. 5.

¹¹⁸ ANDRADE, BETTY, Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns, IBFD, 2021, p. 12.

¹¹⁹ Ibidem, p. 12.

¹²⁰ Ibidem. p. 12.

¹²¹ ANDRADE, BETTY, Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns, IBFD, 2021, p. 13.

acesso à informação para (i) identificar as operações tributáveis sujeitas a retenção na fonte; (ii) identificar se o imposto corresponde à jurisdição em que a instituição opera; e (iii) verificar se os custos incorridos para obter estas informações não afetam o exercício da sua atividade económica.”¹²²

A designação de agentes de retenção na fonte não é determinada pelo art. 12B, sendo, por isso, aconselhável que o Comité da ONU emita diretrizes para a conceção de regras nacionais a este respeito, que permitam normalizar a sua regulamentação.

Finalmente, no Parágrafo 29 do comentário ao artigo em análise, o comité da ONU salienta que a negociação do valor da taxa a aplicar deve atender a um conjunto de fatores ou hipóteses, designadamente:

1. “A possibilidade de um Estado implementar uma taxa de imposto elevada pode fazer com que os prestadores de serviços não residentes repercutam o custo do imposto aos clientes desse Estado e, consequentemente o Estado aumentaria as suas receitas à custa dos seus próprios residentes e não do serviço prestado pelos não residentes;
2. Uma taxa de imposto superior ao limite do crédito estrangeiro no país de residência pode dissuadir a prestação de serviços transfronteiriços;
3. Alguns prestadores de serviços não residentes podem incorrer em custos elevados no fornecimento de SDA, de modo que uma elevada taxa de tributação sobre o pagamento bruto pode resultar numa taxa de imposto efetiva excessiva sobre o rendimento líquido resultante da prestação de serviços;
4. A redução da taxa do imposto pode ter custos e consequências cambiais para o país que retém o imposto [...]”¹²³

Por este motivo, o comentário ao artigo fornece a possibilidade de os Estados negociarem limites para o rendimento bruto a ser tributado pelos países envolvidos, reduzindo-se dessa forma o número de contribuintes que seriam sujeitos a tributação na fonte e a uma eventual tributação excessiva daí decorrente.¹²⁴

¹²² Ibidem, p. 13 (tradução livre).

¹²³ § 29 do Com. ao Art. 12B (tradução livre).

¹²⁴ § 26 do Com. ao Art. 12B.

Assim, a disposição alternativa para o n.º 2 indica que a tributação no Estado da fonte dos rendimentos só é possível se as receitas globais obtidas pelo BE do rendimento durante o ano fiscal em questão excederem um determinado montante negociado (x) e se as receitas de SDA do BE do Estado contratante excederem um outro montante negociado pelos Estados (y), durante o mesmo ano fiscal¹²⁵. A determinação de um limite para as receitas globais visa proteger os contribuintes de pequena dimensão, enquanto o limite para as receitas provenientes dos SDA propriamente ditos, para além de proteger as pequenas empresas e aquelas que acabaram de entrar no mercado, suscetíveis de acabar o ano numa situação de prejuízo, permitiria também racionalizar os custos da proposta.¹²⁶

4.1.3.2. Método de tributação dos rendimentos líquidos

Para além do método de tributação sobre os rendimentos brutos, o art. 12B prevê no seu n.º 3 que o BE dos rendimentos de SDA pode optar por ser tributado no Estado da fonte com base no seu rendimento líquido, permitindo que empresas pouco rentáveis, em fase de arranque (*start ups*) ou até mesmo com prejuízos sejam tributadas sobre os seus resultados reais.¹²⁷ A implementação desta opção poderá exigir que as ATs emitam uma certificação para o prestador de SDA, de forma a impedir que o pagador do rendimento, ou até mesmo as instituições financeiras/emissores de cartões de crédito retenham na fonte os pagamentos efetuados.¹²⁸

Neste caso, a base tributável será correspondente a 30% do montante que resulta da multiplicação do rácio de rentabilidade do segmento do negócio de SDA e o total das receitas anuais brutas durante o ano fiscal em causa, provenientes de tais serviços no Estado contratante onde as receitas surgem.¹²⁹

Baseando-se na explicação do Comité da ONU refletida nos comentários ao art. 12B, BETTY ANDRADE afirma que foi determinada a percentagem de 30%, de modo a atribuir um peso semelhante a todos os elementos geradores de rendimentos, i.e., ativos, trabalhadores e as próprias receitas, e ao mesmo tempo assegurar uma repartição mais

¹²⁵ § 26 do Com. ao Art. 12B.

¹²⁶ § 25 do Comentário ao art.12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 16.

¹²⁷ § 39 do Com. ao Art 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 14.

¹²⁸ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 15.

¹²⁹ § 40 do Com. ao Art. 12B.

justa dos rendimentos entre o Estado da residência e o Estado da fonte.¹³⁰

Na determinação dos lucros sujeitos a tributação, o rácio de rentabilidade deverá corresponder aos lucros anuais divididos pela receita anual, tal como constam das demonstrações financeiras consolidadas do segmento de negócios de SDA do BE ou do grupo a que pertence.¹³¹ Salvo acordo bilateral em contrário, o lucro utilizado para o cálculo da rentabilidade é o lucro antes de impostos (“*profit before tax*”), de acordo com as contas consolidadas do BE ou da multinacional, adicionados os respetivos ajustamentos (exclusão de despesas fiscais, dividendos, ganhos ou perdas relacionadas com ações).¹³²

A norma em causa estabelece que no caso de o BE pertencer a uma multinacional, o rácio de rentabilidade a considerar será o do segmento de SDA do grupo, quando as contas por segmentos forem mantidas, ou o rácio de rentabilidade global do grupo se as contas não forem segmentadas, desde que o rácio de rentabilidade do grupo empresarial seja mais elevado do que o do BE.¹³³ Como explica BETTY ANDRADE, a partir dos comentários do comité da ONU, o objetivo desta regra é essencialmente impedir que as empresas relacionadas utilizem estruturas artificiais que permitam a erosão dos resultados através das contas do intra grupo, que culminaria numa diminuição dos rendimentos do BE.¹³⁴

Ora, a aplicação do n.º 3 do art. 12B está dependente da disponibilidade da informação relativamente à rentabilidade do grupo para a AT do Estado da fonte dos rendimentos. Geralmente, esta informação está disponível através de relatórios trocados entre os países (*country-by-country reports*).¹³⁵ Caso contrário, o método da retenção na fonte deverá prevalecer, não se aplicando o n.º 3 do Art. 12B.¹³⁶

Importa referir que o comentário ao artigo em análise introduz uma disposição alternativa

¹³⁰ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 14; § 50 do Com. ao Art. 12B.

¹³¹ § 47 do Com. ao Art. 12B.

¹³² § 47 do Com. ao Art. 12B; AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 7.

¹³³ § 42 do Com. ao Art 12B CM-ONU; AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 7.

¹³⁴ § 42 do Com. ao Art. 12B; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*, IBFD, 2021, p. 5.

¹³⁵ § 42 do Com. ao Art. 12B.

¹³⁶ § 42 do Com. ao Art. 12B.

para os Estados que discordam do procedimento do cálculo do rendimento líquido acima descrito. Esta pretende diminuir 3 preocupações levantadas por alguns membros do Comité da ONU.

Em primeiro lugar, a percentagem dos 30% dos lucros consolidados de um grupo pode ser demasiado elevada, devendo nesse caso ser considerada a negociação bilateral de uma taxa que reflita com maior precisão os factos e as circunstâncias¹³⁷.

Uma outra preocupação é relativamente à regra da escolha do maior rácio de rentabilidade¹³⁸ no caso de o BE pertencer a uma multinacional.¹³⁹ Isto, para além de trazer maior complexidade à proposta, aumenta o risco de o imposto vir a ser implementado mesmo quando o BE está numa situação de prejuízo, aumentando o risco de tributação dupla ou múltipla.¹⁴⁰ Não obstante o art. 23 da CM-ONU permitir créditos fiscais e isenções para evitar casos de dupla tributação, este poderá falhar numa situação em que uma entidade é obrigada a pagar imposto não sobre os seus lucros, mas sobre os lucros de um grupo empresarial.¹⁴¹

Mais ainda, os mesmos membros consideram que quando o prestador de SDA não tem presença no Estado da fonte, nem desempenha funções nesse Estado, não deve ser de forma alguma sujeito a tributação relativamente aos seus lucros de rotina, os quais se baseiam precisamente nas suas funções.¹⁴²

Com efeito, a referida disposição alternativa deixa ao critério das partes envolvidas a negociação da parte do lucro qualificado a ser tributado no Estado da fonte, referindo-se este apenas ao rácio de rentabilidade do BE, por forma a evitar a tributação em situações deficitárias e estabelece um desdobramento do rácio de rentabilidade para lucros de rotina.¹⁴³

De acordo com este entendimento, o n.º 3 do art. 12B passaria a incluir na sua redação o seguinte:

¹³⁷ § 41 e 48 do Com. ao Art. 12B.

¹³⁸ Entre o rácio de rentabilidade do segmento de SDA do grupo ou o rácio de rentabilidade global do grupo, incluindo-se neste último todos os segmentos de negócio que o compõem.

¹³⁹ § 43 do Com. ao Art. 12B.

¹⁴⁰ § 43 do Com. ao Art. 12B.

¹⁴¹ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 9.

¹⁴² § 45 do Com. ao Art. 12B.

¹⁴³ § 43 e 46 do Com. ao Art. 12B.

“3. (...) For the purposes of this paragraph, the qualified profits shall be ____ percent of the amount resulting from applying to the gross annual revenue from automated digital services derived from the Contracting State where such income arises:

(a) the automated digital services business segment profitability ratio of the beneficial owner where segmental accounts are maintained;

(b) the overall profitability ratio of the beneficial owner where segmental accounts are not maintained;

deducted by ____ percent deemed return on routine functions for providing the automated digital service.”¹⁴⁴

No que respeita à taxa a aplicar, esta é definida pelo Estado contratante com o direito de tributação.¹⁴⁵

Importa ainda sublinhar que esta proposta de base líquida não permite o reporte de perdas, gerando uma situação discriminatória entre as empresas digitais sujeitas a tributação e as empresas tradicionais.¹⁴⁶

Por fim, a tributação sobre os rendimentos líquidos, designada por *formulary apportionment* permite um relaxamento do princípio do *arm's length*. Aliás, o FA é um desvio ao ALP porque o cálculo não é determinado por cada entidade separadamente, mas ao nível global, sendo depois alocado um determinado valor com base numa fórmula.

4.2. Normas anti abuso

O principal risco de abuso no art. 12B já foi identificado supra¹⁴⁷, como sendo a externalização dos pagamentos para empresas offshore, que evita a aplicação da retenção na fonte na jurisdição real do pagador.¹⁴⁸

O comentário ao art. 12A fornece uma solução para esta problemática, através da criação de uma regra que indique que os rendimentos surgem num Estado apenas em duas

¹⁴⁴ § 48 do Com. ao Art. 12B

¹⁴⁵ § 51 do Com. ao Art. 12B; “The domestic law may have a procedure for registration of such service providers as well as necessary forms to be filed for facilitating taxation of income from automated digital services in accordance with paragraph”.

¹⁴⁶ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 9.

¹⁴⁷ Cfr. Ponto 4.1.2

¹⁴⁸ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 16.

situações: quando o pagador é residente desse Estado e os serviços são aí utilizados ou consumidos pelo pagador; ou tratando-se de um não residente, tenha no mesmo Estado um EE, no qual os serviços são utilizados.¹⁴⁹ Tal implica que se os serviços forem utilizados fora da jurisdição do pagador, o art. 12A não se aplica.

Podemos, assim, afirmar que o art. 12B deve considerar a adoção de medidas anti abuso e de troca de informações necessárias que permitam a avaliação e atribuição do direito de tributação à jurisdição apropriada.

Aparte disto, ressalve-se que este artigo inclui uma cláusula anti abuso, para as empresas relacionadas ou grupos de empresas, prevendo que “se devido a uma relação especial entre o pagador e o beneficiário efetivo dos rendimentos ou entre eles e um terceiro, o montante pago excede o que teria sido geralmente acordado entre partes independentes, esta disposição só se aplicará à porção determinada com base no arm’s length e a restante será tributada ao abrigo das outras disposições do tratado.”¹⁵⁰ O comentário incorpora alguns exemplos de possíveis relações especiais, nomeadamente quando as remunerações por SDA são pagas a uma pessoa singular ou pessoa coletiva que diretamente ou indiretamente controla o pagador, ou é controlada pelo pagador. O conceito de relação especial abrange ainda a relação por sangue ou casamento e, de um modo geral, qualquer comunhão de interesses, por oposição às relações jurídicas que originam o aumento de pagamentos em contrapartida dos SDA.¹⁵¹

No que diz respeito ao tratamento fiscal a aplicar à parte excedente dos pagamentos por SDA, a sua natureza exata terá de ser apurada de acordo com as circunstâncias de cada caso, a fim de determinar a categoria de rendimentos para efeitos de aplicação das disposições da lei interna dos Estados e da Convenção.¹⁵²

4.3. Coexistência dos Artigos 12B e 12A

Em 2017, o art. 12A foi incorporado na CM-ONU, atribuindo direitos fiscais ao Estado da fonte relativamente a rendimentos de serviços técnicos, de gestão e de consultoria (adiante designados TGC) na ausência de um EE ou de uma presença física do prestador

¹⁴⁹ § 124 do Com. ao Art. 12A; ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD 2021, p. 16.

¹⁵⁰ Artigo 12B, n.º 11; § 80 do Comentário ao Art. 12B (tradução livre).

¹⁵¹ § 81 e 82 do Com. ao Art. 12B;

¹⁵² § 83 do Com. ao Art. 12B.

de serviços nesse Estado. Não obstante, o projeto de introdução deste artigo na CM-ONU ter começado sem qualquer ligação com a tributação da economia digital, os seus redatores cedo perceberam a importância desta área e registaram exatamente isso no Comentário ao art. 12A.¹⁵³ Mesmo tendo consciência do enorme potencial desta norma para tributar a economia digitalizada, o comité da ONU excluiu os serviços de natureza rotineira, nomeadamente os serviços de publicidade e intermediação digital do seu âmbito de aplicação.

Ora, a base conceitual subjacente à definição de TGC é a prestação de serviços, mediante a aplicação de conhecimentos especializados, aptidões ou perícia, algo que por definição excluiria os serviços de natureza rotineira.¹⁵⁴ Por isso, de acordo com esta interpretação, a maior parte dos SDA fica excluída do art. 12A.

Note-se que, para conseguirem esta interpretação restritiva, os comentários excluíram a influência do direito interno dos Estados contratantes na definição daquilo que constitui o próprio conceito dos TGC.¹⁵⁵ Isto traduz-se numa tentativa de remover do conceito de TGC os serviços de natureza rotineira e evitar que um Estado contratante alargue os seus poderes de tributação através de uma reforma da sua lei interna.¹⁵⁶ ANDRÉS MORENO considera que rejeitar a influência do direito interno desta forma é um “erro metodológico” e um desrespeito pelo art. 3, n.º 2 da CM-ONU, o qual exige que, na presença de um termo não definido na CM, se recorra à lei do Estado que aplica o tratado, a não ser que o contexto exija o contrário.¹⁵⁷ O próprio art. 12A não concretiza bem a definição do conceito de TGC¹⁵⁸, por isso, não se entende esta restrição, já que a maioria dos países tem uma definição no seu direito interno que parece ter uma inclinação para um entendimento amplo deste conceito. À exceção da Índia, cujo conceito nacional de TGC se alinha com o da interpretação restritiva dos comentários da CM-ONU, excluindo os SDA.

Mais ainda, o mesmo autor não entende porque é que “um serviço de rotina e, por

¹⁵³ § 2 do Com. ao Art. 12A; MORENO, ANDRÉS BÁEZ, *Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services*, IBFD, 2021, p. 3.

¹⁵⁴ § 90 e 91 do Com. ao Art. 12B.

¹⁵⁵ MORENO, ANDRÉS BÁEZ, *Because Not Always B comes after A: Critical Reflection on the new article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services*, IBFD, 2021, p. 506.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 506.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 506.

¹⁵⁸ O Art. 12A não define o substantivo “serviços”, nem os adjetivos qualificados – técnicos, de gestão ou consultoria – que delimitam os serviços abrangidos pela prestação.

extensão, um serviço automatizado não envolve a aplicação pelo prestador de conhecimentos especializados, aptidões ou perícia.”¹⁵⁹ A verdade é que um prestador de serviços aplica conhecimentos especializados, habilidade ou perícia quando cria as estruturas, algoritmos ou plataformas necessárias para a prestação de serviços automatizados, mas de uma forma mediadora, enquanto a prestação de outro tipo de serviços é imediata. Assim, de acordo com esta perspectiva, parece-nos que o art. 12A deveria abranger todo o tipo de serviços técnicos, de gestão ou consultoria, sejam eles de rotina ou automatizados.

Da forma como o art. 12A foi concebido, para além de resultar a difícil tarefa de distinguir serviços rotineiros e não rotineiros, surge ainda o problema de determinar o grau de personalização de um serviço, que lhe permite ser considerado um TGC. Isto porque a intervenção humana é necessária para qualificar os serviços ao abrigo do art. 12A, contudo os SDA exigem o mínimo envolvimento de recursos humanos por parte do prestador de serviços. Em resultado, ainda que inicialmente possa parecer fácil a distinção entre ADS e TGC, esta pode causar dúvidas e discrepâncias na qualificação destes serviços, podendo conduzir a situações de dupla tributação ou de não tributação.

O WBG, nos comentários que emitiu sobre o art. 12B, referiu precisamente que as abordagens existentes na CM-ONU relativamente à prestação de TGC fornecem uma base conceitual sólida para a inclusão de muitos aspetos de SDA e neste sentido consideram que o novo artigo pode ser visto como uma extensão do art. 12A, incorporando não só as transações B2B, como também B2C.¹⁶⁰

Assim, ANDRÉS MORENO argumenta que não existe base legal sólida para uma interpretação restritiva do art. 12A, não fazendo sentido a exclusão dos SDA.¹⁶¹ O autor afirma mesmo que o Comité da ONU cometeu um “*hara-kiri*” (ritual japonês de suicídio), considerando o novo artigo desnecessário, na medida em que resulta, na sua essência, de uma leitura restritiva e incorreta do art. 12A expressa nos respetivos comentários.¹⁶²

Cumpre referir, novamente, que o n.º 7 do art. 12B prevê a aplicação preferencial dos

¹⁵⁹ MORENO, ANDRÉS BÁEZ, *Because Not Always B comes after A: Critical Reflection on the new article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services*, IBFD, 2021, p. 9.

¹⁶⁰ World Bank Group Staff Comments on Article 12B, 2021.

¹⁶¹ MORENO, ANDRÉS BÁEZ, *Because Not Always B comes after A: Critical Reflection on the new article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services*, IBFD, 2021, p. 513.

¹⁶² Ibidem, p. 503.

arts. 12 e 12A sobre as disposições do art. 12B. Isto significa que se os serviços prestados tiverem características de diferentes tipos de contratos, é possível que uma parte possa qualificar-se ao abrigo do 12 e 12A e a restante seja qualificados ao abrigo do art. 12B. No tocante aos serviços cujos aspetos principais caem no âmbito do art. 12B e que tenham elementos com caráter acessório com uma qualificação diferente, esses serviços estariam cobertos na sua totalidade pelo art. 12B.¹⁶³ BETTY ANDRADE dá como exemplo, os serviços de ensino online, nos quais o acesso ocasional a um tutor ou instrutor é excecionalmente permitido para fins de esclarecimento, sem que isso resulte na personalização dos serviços.¹⁶⁴ Assim, neste caso, os referidos serviços cairiam no âmbito do art. 12B na sua totalidade.

4.4. Aplicação do Art. 12B na prática

Antes de mais, importa esclarecer que para a aplicação do art. 12B é necessário proceder, em primeiro lugar, à alteração de convenções bilaterais, de modo a incluir esta disposição nas negociações entre os Estados, seguida da implementação das regras no direito interno, uma vez que os tratados fiscais não criam direito de tributação a um país.

Vejamos agora a aplicação do novo art. 12B na prática, através da apresentação de dois exemplos de casos práticos, já analisados por aqueles que se dedicaram anteriormente à investigação desta matéria, nomeadamente ELMA HADZOVIC.¹⁶⁵

Consideremos o caso de uma multinacional residente no país X que presta serviços de publicidade online em plataformas de meios de comunicação social. Uma empresa do país Y paga à multinacional não residente por um anúncio na plataforma. No país Z, um utilizador da referida plataforma de comunicação social é o alvo do anúncio.

A questão que se coloca é saber qual ou quais os países que podem tributar os rendimentos provenientes da prestação de serviços de publicidade online, ao abrigo do art. 12B. Em primeiro lugar, é necessário determinar se a multinacional do país X cai no âmbito de aplicação do artigo. Ora, uma vez que fornece anúncios em meios de comunicação online, encontram-se preenchidos os requisitos da definição geral do n.º 5 do art. 12B. Além

¹⁶³ § 63 do Com. ao Art. 12B.

¹⁶⁴ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 18.

¹⁶⁵ HADZOVIC ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, pp. 50-51.

disso, este tipo de atividade consubstancia um dos exemplos de SDA da lista positiva prevista no n.º 6 do mesmo artigo. De seguida, é necessário estabelecer o nexo de causalidade. O art. 12B não prevê qualquer limite como condição para a tributação dos rendimentos provenientes de SDA, concebendo o direito de tributação ao Estado de residência do pagador pelos serviços digitais prestados. O passo seguinte é determinar a base tributável e, para isso, a multinacional residente do país X terá de optar por um dos métodos de tributação disponíveis: (1) tributação dos rendimentos brutos, mediante retenção na fonte ou (2) tributação dos rendimentos líquidos, através da *formulary apportionment*. Em resultado, o direito de tributação seria dado ao Estado Y, na medida em que o pagador se situa nesse Estado.

O segundo caso é o seguinte: uma multinacional residente no país X recolhe dados dos utilizadores residentes no país Y. Uma empresa residente no país Z paga à multinacional não residente pelos dados do utilizador com base na sua localização em tempo real. Neste caso, tal como no primeiro caso, começamos por determinar se a multinacional do país X cai no âmbito de aplicação do art. 12B. Uma vez que a sua atividade se prende com a recolha de dados do utilizador e posterior venda desses dados a um terceiro, tal constitui um SDA, de acordo com art. 12B. Para estabelecer o nexo de causalidade, não havendo qualquer limite, basta determinar quem tem o direito de tributar os rendimentos que resultam da prestação do serviço. Neste caso concreto seria o Estado Z, por ser onde reside a entidade que paga pelo SDA. Em conclusão, o rendimento proveniente da venda de dados dos utilizadores seria tributado no Estado da fonte – Estado Z.

Por último, apresentamos um caso, inspirado na questão prática apresentada pela *The Dialogue* e a ELP para aplicação do método de tributação líquida, de modo que não restem dúvidas quanto ao cálculo da base tributável, caso o contribuinte opte por este método de tributação.¹⁶⁶

Consideremos então uma multinacional A que desenvolve um negócio de SDA em vários países (X, Y e Z), mas sem qualquer operação no seu país de residência. As receitas e as despesas que resultaram da atividade da multinacional A em 2021 foram as seguintes:

¹⁶⁶ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, pp. 7-9.

País	Receita Bruta	Despesas	Lucros	Rácio de rentabilidade <i>Lucros</i> <i>Receita Bruta</i>
X	1500	300	1200	0.8
Y	500	400	100	0.2
Z	2000	300	1700	0.85
Total	4000	1000	3000	0.75

Ora, o montante sujeito a tributação no Estado da fonte corresponde a 30% da multiplicação do rácio de rentabilidade global da multinacional A e a receita bruta em cada país. Assim, por exemplo, a base tributável no país X será $30\% \times 0.75 \times 1500$, que dá um total de 337,5.

4.5. Uma abordagem unilateral, bilateral ou multilateral. Porque é que a solução da ONU é diferente?

Uma vez que as regras fiscais internacionais existentes são inadequadas para regular a tributação da economia digital, por dependerem fortemente da presença física, os Estados começaram a adotar medidas fiscais unilaterais, como por exemplo a *equalization levy* da Índia, o *EU digital services tax* ou a extensão do conceito de EE.¹⁶⁷ Na opinião de alguns autores, a proliferação de medidas fiscais unilaterais veio introduzir incerteza na tributação, revelando-se uma verdadeira barreira ao investimento.¹⁶⁸

Para além das medidas unilaterais, foram desenvolvidas propostas no campo internacional por parte da OCDE e ONU. Ao contrário da proposta da OCDE que prevê a implementação de medidas a nível internacional através de uma convenção multilateral, o comité da ONU decidiu que a implementação do art. 12B seria feita mediante a sua inclusão em tratados bilaterais e precedida de deliberações sobre a taxa de imposto e outras disposições do artigo por parte dos dois Estados contratantes envolvidos.

¹⁶⁷ BANSAL RAJAT, *Article 12B – A tax treaty solution by the UN Tax Committee for taxing digital incomes*, Tax Cooperation Policy Brief, 2021.

¹⁶⁸ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 13.

A reabertura das negociações bilaterais, para além de exigir um grande esforço, constitui um processo moroso e, para alguns, pouco viável do ponto de vista prático.¹⁶⁹ No tocante às taxas a serem aplicadas, é previsível que haja uma grande disparidade e variação das mesmas entre as diferentes jurisdições, gerando um aumento dos problemas de *compliance* para as empresas visadas.

Note-se que o art. 12B não proíbe expressamente a imposição de qualquer medida unilateral e essa lacuna, se não for resolvida, pode gerar complexidades e incertezas nos casos em que o 12B venha a coexistir com a aplicação de impostos digitais unilaterais.¹⁷⁰ Como vimos, o artigo da CM-ONU tem um âmbito restrito, centrado em SDA específicos, enquanto a *equalization levy* da Índia (imposto digital unilateral) tem um âmbito de aplicação mais amplo, podendo facilmente desencadear várias sobreposições entre eles e disputas fiscais causadas por dúvidas na qualificação dos diferentes serviços.

Ora, em matéria de resolução de litígios, a proposta da ONU baseia-se no MAP regulado pela própria CM e apesar deste sistema já ter sido utilizado por imensas empresas multinacionais, contém várias limitações.¹⁷¹ Alguns autores destacam os custos geralmente associados à falta de capacidade das ATs para negociar e administrar os tratados fiscais.¹⁷²

De modo a tornar a resolução dos litígios mais eficaz, a OCDE avançou com a Ação 14 do Plano BEPS, na qual se discutiu “uma forma de melhorar o mecanismo existente, introduzindo um padrão mínimo, para promover a boa-fé na aplicação das obrigações decorrentes dos tratados MAP e processos administrativos adicionais que previnem litígios”¹⁷³. Apesar deste esforço por parte da OCDE para reforçar os tratados bilaterais, à medida que surgem mais questões multilaterais, estas soluções revelam-se insuficientes

¹⁶⁹ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 11.

¹⁷⁰ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, pp. 11-12.; SHARMA, KULDEEP, *The Tax Sovereignty Principle, and Its Peaceful Coexistence with Article 12B of the UN Model Tax Convention*, Tax Cooperation Policy Brief, 2021.

¹⁷¹ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 12.

¹⁷² Ibidem, p. 12.

¹⁷³ Ibidem, p. 12 (tradução livre).

e promovem mais incertezas no sistema, quando comparados a um mecanismo multilateral¹⁷⁴.

Com o aparecimento de novos modelos de negócio e a exponencial digitalização das empresas de todos os setores, a questão de saber como as empresas devem ser tributadas e como esse imposto deve ser repartido pelos Estados exige uma resposta conjunta, baseada no consenso, para reduzir as disputas e os conflitos fiscais.¹⁷⁵

Assim, uma solução multilateral pode ajudar a combater os desafios práticos da implementação de negociações bilaterais. O comentário ao art. 12B da CM-ONU enaltece a dificuldade enfrentada para atingir um consenso sobre vários tópicos, tais como a taxa recomendada para a tributação numa base bruta e a base tributável para a tributação dos rendimentos líquidos¹⁷⁶. Neste contexto, os vários fatores que afetam a negociação dos tratados bilaterais colocam geralmente os países em desenvolvimento em desvantagem, por possuírem um poder de negociação menor¹⁷⁷. Mais importante ainda, uma negociação bilateral sobre a tributação da economia digital pressupõe que já existe um tratado bilateral em vigor entre os dois Estados em causa. Por conseguinte, reconhecendo que muitos países em desenvolvimento não têm uma rede de tratados fiscais em vigor, tal seria um entrave para eles¹⁷⁸.

Além disso, sublinhe-se que “não parece haver qualquer impedimento técnico para a implementação do art. 12B através de uma convenção multilateral que permita o consenso simultâneo dos vários Estados”, a não ser limitações de foro político.¹⁷⁹

No entanto, não estando essa hipótese em cima da mesa, seguindo a opinião de BETTY ANDRADE, parece-nos que a melhor forma de garantir a coerência das regras internas e a sua compatibilidade com as normas internacionais é que a proposta internacional das Nações Unidas forneça orientações (*soft law*) para as disposições nacionais e definições de conceitos dúbios para o funcionamento da proposta¹⁸⁰, evitando-se assim o tratamento

¹⁷⁴ O Pilar 1 da OCDE é um dos exemplos de medidas multilaterais que estão a ser tomados no âmbito da digitalização da economia.

¹⁷⁵ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 13.

¹⁷⁶ Ibidem, p. 13.

¹⁷⁷ Ibidem, p. 13.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 13.

¹⁷⁹ ANDRADE, BETTY “*Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*”, IBFD, 2021, p. 17.

¹⁸⁰ Ibidem, p. 17.

incoerente das transações em diferentes jurisdições. Havendo acordo sobre os princípios, o nexo de causalidade, base tributável e entidades abrangidas, os riscos de dupla tributação ou tributação múltipla serão altamente reduzidos, mesmo que não exista uma solução multilateral¹⁸¹.

Embora, na teoria, o acordo multilateral seja a melhor solução, é previsível para BETTY ANDRADE que a sua implementação a nível mundial comporte alguns obstáculos, não sendo possível ter certezas de que irá efetivamente acabar por ser mais rápido do que o bilateral, considerando “(i) o tempo necessário para se chegar a um acordo sobre o seu conteúdo, assinatura e ratificação; (ii) os processos de internalização das medidas; e (iii) outras ações que permitem ao acordo multilateral tornar-se operacional.”¹⁸² Neste sentido, a adoção de medidas bilaterais parece ser uma solução de aplicação mais rápida em algumas “jurisdições-chave”.¹⁸³

Note-se, por fim que a Declaração da OCDE/G20, a qual incorpora uma solução baseada em dois pilares para enfrentar os desafios fiscais da economia digital, foi publicada em 8 de outubro de 2021 e já foi aprovada por 137 membros.¹⁸⁴ Mesmo havendo consenso internacional sobre a implementação dos dois pilares da OCDE, tal não garante que esta solução seja universalmente aceite. Portanto, é possível que a proposta da OCDE e a da ONU tenham de coexistir no plano internacional¹⁸⁵, podendo gerar sobreposições e situações de dupla ou múltipla tributação, uma vez que no Pilar 1 o nexo de causalidade para determinar a atribuição do direito tributário é o Estado onde se localizam os utilizadores dos SDA, enquanto no art. 12B o direito tributário pertence ao Estado do pagador.¹⁸⁶ Por este motivo, Betty Andrade alerta para a necessidade de se proceder à regulação de mecanismos de prevenção e resolução de litígios que considerem a

¹⁸¹ ANDRADE, BETTY “*Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*”, IBFD, 2021, p. 17.

¹⁸² Ibidem, p. 17 (tradução livre).

¹⁸³ Ibidem, p. 17.

¹⁸⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, October 2021.

¹⁸⁵ § 9 do Comentário ao Art. 12B.

¹⁸⁶ ANDRADE, BETTY “*Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*”, IBFD, 2021, pp. 18-19.

coexistência dos dois modelos de tributação e até mesmo dos DSTs implementados por algumas jurisdições.¹⁸⁷

4.6. Prós e Contras da proposta da ONU

É indiscutível que a ONU ofereceu uma solução simples para a tributação da economia digital num curtíssimo período de tempo e apesar de o art. 12B se apresentar como uma opção vantajosa em alguns aspetos, também tem falhas e desvantagens.

Em primeiro lugar, é uma proposta cujo âmbito de aplicação é muito restrito, ou como alguns autores designam, é uma “*ring-fenced proposal*”, conduzindo a situações de discriminação entre empresas que realizam transações comparáveis.¹⁸⁸ Isto pode efetivamente criar situações de concorrência desleal entre as empresas que se incluem no âmbito do art. 12B e as empresas que, utilizando também tecnologias de informação e comunicação nos seus modelos comerciais, não se enquadram na definição geral de SDA, nem na lista positiva (exemplo: venda de software através de meios físicos vs. venda de software através de descarregamento a partir de uma *cloud*.¹⁸⁹). Além disso, o próprio conceito de SDA poderá ser alvo de diferentes interpretações e possíveis disputas.¹⁹⁰

Ademais, o art. 12B não prevê quaisquer limites de acordo com o tamanho e rentabilidade dos sujeitos passivos, aplicando-se não só às maiores multinacionais do mundo, como também às pequenas e médias empresas. Sendo este artigo concebido para ser aplicado também aos pequenos pagamentos em contrapartida de SDA, a questão que se coloca é se estes pagamentos de menor valor compensam os encargos administrativos adicionais para os países em desenvolvimento.¹⁹¹ A este propósito, concordamos com ELMA HADZOVIC quando diz que “a ausência de limites suscita preocupações quanto aos encargos administrativos das empresas e das administrações tributárias dos Estados”,¹⁹² além de colocar as pequenas e médias empresas com atividades transfronteiriças em

¹⁸⁷ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 19.

¹⁸⁸ AYUSH T, NISHANT S, SHEEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Delhi, The Dialogue and Economic Laws Practice, 2021, p. 10; IMF Staff Comments on Proposed UN Article 12B on the UN Model Tax Convention, 2021.

¹⁸⁹ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some known Unknowns*, IBFD, 2021, p. 10.

¹⁹⁰ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 54.

¹⁹¹ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 57.

¹⁹² *Ibidem*, p. 57 (tradução livre).

desvantagem, por ser maior a probabilidade de não terem recursos suficientes para fazer face a este encargo em comparação com as maiores multinacionais.¹⁹³ Contudo, como já referimos, o Comité inseriu uma alternativa nos comentários, determinando a possibilidade de os Estados negociarem limites de acordo com o tamanho e receitas provenientes do Estado da fonte, de modo a restringir o âmbito do artigo e proteger as pequenas empresas da tributação na fonte.

Outra desvantagem está relacionada com o facto de o nexo para a atribuição do direito de tributação ser a localização do pagador, sem ter em conta a localização dos utilizadores, reduzindo consideravelmente o número de jurisdições que poderiam receber parte das receitas fiscais provenientes da prestação de SDA. Os membros do *African Tax Administration Forum* relataram que atualmente os países africanos efetuam poucos pagamentos em contrapartida de SDA e, por isso, a cobrança de impostos sobre esses pagamentos é muito baixa.¹⁹⁴ Por conseguinte, consideram que os direitos tributários dos países devem incluir receitas que são diretamente e indiretamente atribuíveis a esse país, por ser o local onde residem os utilizadores dos serviços e por ser evidente que a participação dos utilizadores e os dados por eles gerados são características chave da economia digital.¹⁹⁵ Neste aspeto, o art. 12B reduz largamente a quantidade de receita para os países em desenvolvimento.

Assim, para que a solução da ONU possa aumentar as receitas fiscais dos países em desenvolvimento, Betty Andrade é da opinião de que o Comité da Nações Unidas deveria considerar outros mecanismos de atribuição de receitas, inspirados por exemplo no Pilar 1 da OCDE, o qual contém medidas que atribuem o direito tributário ao Estado onde se localizam os utilizadores.¹⁹⁶

¹⁹³ CHANDE VILASECA, *The UN Proposal on Automated Digital Services: Is it in the Interest of Developing Countries*, Kluwer Internacional Tax Blog, 2021; HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 57.

¹⁹⁴ *African Tax Administration Forum - Technical Review of the Draft Article 12B UN Model Convention*, 2020, p. 2; HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 61.

¹⁹⁵ *African Tax Administration Forum - Technical Review of the Draft Article 12B UN Model Convention*, 2020, p. 2.

¹⁹⁶ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*, IBFD, 2021, p. 23.

De qualquer modo, a diferenciação na atribuição dos poderes tributários em função da proposta acolhida pelos Estados não existirá em todos os modelos de negócios digitais. Esta só se verifica quando o consumidor e o utilizador não são a mesma pessoa.¹⁹⁷

No entanto, mais importante do que haver distribuição do poder tributário para um maior número de Estados, é que as receitas imputáveis sejam significativas e que os custos associados à aplicação do imposto sejam suficientemente baixos quando comparados às receitas esperadas da tributação da atividade relevante.¹⁹⁸ Isto significa que o benefício da atribuição de poderes tributários às jurisdições relevantes pode ser anulado ou compensado pelos custos associados ao cumprimento e execução da obrigação fiscal.

Uma vez que o método da retenção na fonte do art. 12B não permite a dedução dos custos no cálculo do imposto a pagar, pode impactar de forma negativa as empresas com baixa rentabilidade, *startups* e entidades deficitárias, comprometendo a neutralidade do imposto.¹⁹⁹ Os SDA implicam despesas normais de uma empresa, incluindo a investigação, o desenvolvimento, investimento em instalações e equipamentos, infraestruturas de vendas e marketing, prestação de serviços, apoio ao cliente e outros custos relacionados²⁰⁰, daí que a impossibilidade de deduzir estes custos quando se implementa a retenção na fonte comporte muitas desvantagens para as empresas que incorrem em várias despesas para o desenvolvimento da sua atividade. Por outro lado, ao permitir que o contribuinte possa optar por uma tributação baseada nos seus rendimentos líquidos, ajuda a mitigar significativamente estes efeitos.²⁰¹

Relativamente ao mecanismo de cobrança, a aplicação do regime de retenção na fonte aos pagamentos B2C apresenta preocupações administrativas em relação aos consumidores individuais e PME que efetuam pagamentos a empresas estrangeiras para adquirirem serviços digitais, dada a sua incapacidade de recolher e remeter o imposto retido na fonte

¹⁹⁷ Ibidem, p. 23.

¹⁹⁸ *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

¹⁹⁹ *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

²⁰⁰ *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

²⁰¹ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*, IBFD, 2021, p. 23.

às ATs.²⁰² Mais, esta abordagem é incoerente com o entendimento adotado no art. 12A, o qual exclui os pagamentos efetuados por indivíduos.

Note-se ainda que a introdução de medidas para a tributação dos serviços pode vir a constituir uma barreira à entrada de novos empresários no mercado, afetando a realização de atividades transfronteiriças.²⁰³ Ou então, os prestadores de SDA podem transmitir o valor do imposto aos seus consumidores finais, aumentando o preço dos bens e serviços em questão.²⁰⁴ Estes dois últimos problemas destinam-se a ser atenuados mediante definição de uma taxa baixa de imposto retido na fonte e pela possibilidade de o contribuinte apresentar uma declaração final com base no seu rendimento líquido.

Cumpre referir que o método de tributação baseado na FA também apresenta debilidades, na medida em que não descreve adequadamente os aspetos práticos da aferição do lucro líquido.²⁰⁵ Não é claro se a opção pela tributação dos rendimentos líquidos é anterior à retenção na fonte, ou se haverá primeiro retenção na fonte em todos os casos, seguida da apresentação de um pedido de reembolso. Segundo os comentários da NFTC à proposta da ONU, em muitos países o processo de reclamar um reembolso por impostos pagos em excesso é moroso e administrativamente dispendioso.²⁰⁶ Nesta ótica, é necessário que o Comité clarifique este procedimento, de forma a evitar que os contribuintes incorram em despesas administrativas desproporcionadas a fim de proceder a essa reclamação.

Ora, o facto de as empresas não serem aliviadas dos encargos financeiros até que o reembolso seja pago, agrava o ónus para as empresas menos rentáveis.²⁰⁷ Além disso, embora consideremos que a tributação de uma parte dos rendimentos líquidos pode aliviar a carga fiscal injustificada sobre as empresas com margens reduzidas ou deficitárias, essa redução comportará uma carga administrativa significativa.

²⁰² *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

²⁰³ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knows Unknowns*, IBFD, 2021, p. 23.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 23.

²⁰⁵ *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

²⁰⁶ *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

²⁰⁷ *Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention*, 2021.

No tocante às vantagens do art. 12B, destacamos não só a simplicidade na sua implementação, como também o facto de favorecer a cobrança do imposto pelos países em desenvolvimento, uma vez que não contém limites para a sua aplicação. A verdade é que o facto de não haver limites acelera todo o processo e simplifica a determinação das jurisdições de mercado com poderes para tributar, não havendo o risco de serem tratadas de forma diferente de acordo com as suas dimensões de mercado e população.²⁰⁸

Como já foi descrito anteriormente no ponto 4.1.3.1 não obstante a retenção de impostos na fonte ser um método descomplicado e eficaz de cobrança de impostos a não residentes, pode conduzir a uma tributação excessiva. Contudo, se os países negociarem uma taxa baixa de imposto, tal como ELMA HADZOVIC, acreditamos que o risco de tributação excessiva pode ser reduzido.²⁰⁹

O método da retenção na fonte, na medida em que permite que o imposto seja cobrado pelo pagador dos SDA no caso das transações B2B e por instituições financeiras, entidades emissoras de cartão de crédito e outros intermediários financeiros nas transações B2C, implica um procedimento de baixo custo para as empresas e ATs, revelando-se atrativo principalmente para os países em desenvolvimento.²¹⁰

Por fim, importa sublinhar que a proposta da ONU estabelece orientações específicas que ajudam a racionalizar a regulamentação da tributação da economia digital no direito interno dos Estados. Assim, embora tenha sido formulada de modo a reduzir ou evitar a dupla tributação e por esse motivo ser importante a sua inclusão nos tratados fiscais, estabelece parâmetros que poderiam ser incluídos no direito interno, mesmo na ausência dos tratados.²¹¹

²⁰⁸ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 57.

²⁰⁹ HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 63.

²¹⁰ ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the proposed article 12B of the UN Model: Some knowns Unknowns*, IBFD, 2021, p. 22.

²¹¹ *Ibidem*, p. 22.

5. Conclusões

Chegados a este ponto, cumpre-nos agora tecer algumas considerações relativamente a tudo o que expusemos anteriormente:

- I. Em primeiro lugar, é notável o trabalho desenvolvido pelo Comité Fiscal da ONU na apresentação de uma proposta em tão pouco tempo com soluções para as lacunas da tributação da economia digital, procurando em simultâneo oferecer alternativas para as preocupações de alguns membros (uma minoria) que não estavam de acordo com os restantes.
- II. A proposta da ONU é sem sombra de dúvida mais simples de implementar do que o pilar 1 da OCDE, por não apresentar quaisquer limites para a sua aplicação, acelerando todo o processo de atribuição do direito de tributação e favorecendo a cobrança de impostos pelos países em desenvolvimento.
- III. Além disso, a tributação é baseada num fator de maior certeza – vendas – quando comparado àquele proposto pela OCDE – conceito de criação de valor – que, por sua vez pode gerar algumas incongruências no contexto da evolução dos modelos de negócio ao longo do tempo.
- IV. O sistema de retenção na fonte implica uma simplificação do procedimento de cobrança, com menos custos para as ATs, estabelecendo o nexo nas jurisdições de consumo dos serviços, com as quais existem ligações económicas.
- V. Além disso, a retenção na fonte não envolve trocas de informações entre os Estados, não implicando um grau de confiança entre as ATs para a cobrança de impostos.
- VI. O mecanismo de retenção na fonte pode ser facilitado utilizando regras de *compliance* e mecanismos de recolha (ex: a nomeação de agentes de retenção), os quais já estão em prática em várias jurisdições através das reformas mais recentes das regras do IVA.
- VII. Acreditamos que o art. 12B carece de detalhes e definições claras de alguns termos que compõem o seu texto, não devendo essas definições ser concretizadas através das leis nacionais dos Estados ou negociações em tratados bilaterais, na medida em que se geram inconsistências e complexidades adicionais não só para os contribuintes, como também para as ATs, aumentando o risco de litígios e dupla

tributação.

- VIII. Concordamos que o art. 12A tem todas as ferramentas para regular a tributação da economia digital, não fosse a interpretação restritiva concebida pelo comité da ONU aquando da sua criação, a qual carece de base legal e lógica sólida. Por isso, parece-nos que, se o Comité da ONU tivesse incluído desde logo os SDA na definição de TGC ou até os tivesse incluído mais tarde, as discussões sobre a inclusão de um novo artigo poderiam ter sido evitadas.
- IX. É verdade que o âmbito da proposta da ONU é restrito, na medida em que abrange SDA específicos, podendo facilmente gerar discriminações entre empresas que realizam transações comparáveis.
- X. Considerando o nexu do art. 12B para atribuição do poder tributário, este não cobre o conjunto mais amplo de Estados que beneficiam do aumento da digitalização – onde se localizam os utilizadores – reduzindo consideravelmente o número de jurisdições que poderia receber parte das receitas fiscais provenientes das atividades digitalizadas.
- XI. Contudo, acompanhamos a posição que defende que, não obstante o objetivo ser alcançar a equidade internacional, a qual é atingida se a distribuição do poder tributário for feita entre um maior número de Estados, esta abordagem só faz sentido se as receitas imputáveis aos Estados forem de alguma forma significativas e se o custo derivado da *compliance* e aplicação for suficientemente baixo em comparação com as receitas esperadas da tributação das atividades relevantes.
- XII. Urge a necessidade de criar um mecanismo de prevenção e resolução de litígios que considerasse a coexistência do modelo de tributação da ONU, da OCDE e possivelmente dos DST implementados por algumas jurisdições, já que é previsível a sua aplicação em simultâneo.
- XIII. Oferecer uma solução bilateral para uma questão multilateral não parece beneficiar ambos os Estados envolvidos no acordo, nem as entidades uma vez que os acordos bilaterais são suscetíveis de criar práticas fiscais não uniformes que resultam em encargos adicionais de *compliance* para as entidades. Além disso temos consciência de que a negociação entre dois países pode resultar em desequilíbrio, onde as nações em desenvolvimento poderiam estar em

desvantagem.

- XIV.** Devem ser criadas regras específicas que permitam a coexistência desta norma com as regras dos preços de transferência tradicionais, a fim de evitar sobreposição entre elas. Para isso, é necessário um sistema robusto de prevenção e resolução de conflitos, para além das medidas que já constituem o tratado.
- XV.** Em face de todo o exposto, parece-nos que a proposta das Nações Unidas é um bom ponto de partida para a tributação da economia digital, principalmente quando comparada com as propostas que atualmente estão em cima da mesa, nomeadamente, o Pilar 1 da OCDE e as medidas unilaterais já adotadas por alguns países do mundo. Pelo menos até ser aprovada uma solução multilateral acordada a nível mundial. Tal como ELMA HADZOVIC²¹² argumentou na sua dissertação de mestrado, mesmo que a implementação do art. 12B seja menos eficaz do que uma convenção multilateral, é melhor do que uma situação sem convenção multilateral, em que os países tomam medidas unilaterais descoordenadas.

²¹² HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries*, 2021, p. 69.

6. Bibliografia

Monografias, Artigos e Documentos eletrônicos

African Tax Administration Forum - Technical Review of the Draft Article 12B UN Model Convention, October 2020. Consultado em: https://events.ataftax.org/includes/preview.php?file_id=81&language=en_US

ANDRADE, BETTY, *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Knows Unknowns*, IBFD, *International Tax Studies* 6-2021.

AYUSH T, NISHANT S, SHEFALI M, STELLA J, *Taxation of Digitalized Economy: Analysing the United Nations Article 12B solution*, New Deli, *The Dialogue and Economic Laws Practice*, June 2021. Consultado em: <https://elplaw.in/wp-content/uploads/2021/06/The-Dialogue-Economic-Laws-Practice-Taxation-of-Digitalized-Economy.pdf>

BANSAL, RAJAR, Article 12B, *A tax treaty solution by the UN Tax Committee for taxing digital incomes*, Tax Cooperation Policy Brief No 16, July 2021. Consultado em: <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/07/Tax-PB-16.pdf>

CHAND, VIKRAM & VILASECA, CAMILLE, *The UN Proposal on Automated Digital Services: Is It in the Interest of Developing Countries?*, Kluwer International Tax Blog, 5 March, 2021. Consultado em: <http://kluwertaxblog.com/2021/03/05/the-un-proposal-on-automated-digital-services-is-it-in-the-interest-of-developing-countries/>.

COLLIER, RICHARD, DEVEREUX, MICHAEL P., VELLA, JOHN, *Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country*, IBFD, *World Tax Journal*, August 2021.

Dallazem, Dalton Luiz, ONU x OCDE: O que é melhor para o Brasil na tributação da economia digital?, JOTA, 2021. Consultado em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-economia-digital-onu-ocde-30112020>.

GULATI, KARNIK, Insight, *United Nations Proposal on Taxing the Digital Economy*, Daily Tax Report, ITR Global, September 2020.

HAINES, ANJANA, *This week in tax: UN votes on Article 12B and banks respond to tax allegations*, ITR Global Tax, October 30 2020.

ISSAGULOVA, ELDANA & ROSA, TIAGO, O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócios melhor, agosto 2021. Consultado em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um->

[mundo-de-negocios-melhor.](#)

LI, Jinyan, “*Protecting the Tax Base in the Digital Economy*” in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Second Edition, 2017.

MEHBOOB, DANISH, *Controversial UN treaty provision for digital tax awaits final approval*, ITR Global, April 16, 2021.

MEHBOOB, DANISH, *The UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, ITR Global Tax 50 2020-21.

MEHBOOB, DANISH, *UN digital tax proposal diverges from OECD two-pillar solution*, ITR Global Tax, August 17, 2020.

MORENO, ANDRÉS BÁEZ, *Because Not Always B Comes After A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services*, IBFD, World Tax Journal November 2021.

PIRES, RITA CALÇADA, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, Coimbra, Almedina, fevereiro 2011.

PORPORATTO, PABLO, *New UN Proposal for the Taxation of Automated Digital Services*, *Inter-American Centre of Tax Administrations*, 2017. Consultado em: <https://www.ciat.org/new-un-proposal-for-the-taxation-of-automated-digital-services/?lang=en>

SHARMA, Kuldeep, *The Tax Sovereignty Principle, and Its Peaceful Coexistence with Article 12B of the UN Model Tax Convention*, Tax Cooperation Policy Brief No 14, June 2021. Consultado em: <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/06/Tax-PB-14.pdf>

UN Tax Committee adopts Article 12B for model treaty rules on digital services, Tax Policy Alert, April 29, 2021. Consultado em: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-un-tax-committee-adopts-article-12b.pdf>

Dissertações de mestrado

HADZOVIC, ELMA, *Taxing the Digital Economy in Developing Countries, A Legal Comparinon Between OECD’s Pillar One and UN’s Article 12B*, Graduate Thesis.

Master of Laws Program, Period 1 Spring semester 2021.

NOGUEIRA, RUTE, Os desafios da economia digital à tributação do rendimento, Dissertação de Mestrado, ISCAL, abril, 2017.

Documentos da ONU

Article 12B and Commentary after 22nd Session Meetings 29 de April 2021. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/article-12b-un-model-tax-convention-agreed-committee-its-22nd-session>

Comments from Digital Economy Group (Baker McKenzie) on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention, March 24, 2021. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/comments-digital-economy-group-baker-mckenzie-proposed-un-article-12b-un-model-tax>

Comments from US Nation Foreign Trade Council on Proposed UN Article 12B of the UN Model Tax Convention, April 7, 2021. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/comments-us-national-foreign-trade-council-proposed-un-article-12b-un-model-tax-convention>

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Fifteenth session, Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries, E/2018/45-E/C.18/2018/1.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twentieth Session, Tax consequences of digitalized economy – issues of relevance for developing countries, E/C.18/2020/CRP.41.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twenty-second Session, Tax Consequences of the digitalized economy-issues of relevance for developing countries, 6 April 2021 – E/C.18/2021/CRP.1

International Monetary Fund Staff Comments on Proposed UN Article 12B on the UN Model Tax Convention (Automated Digital Services), January 8, 2021. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/imf-staff-comments-proposed-un-article-12b-un-model-tax-convention-automated-digital>

Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017.

World Bank Group Staff Comments on Article 12B. Disponível em:
<https://www.un.org/development/desa/financing/document/world-bank-group-staff-comments-proposed-un-article-12b-un-model-tax-convention-automated>

Documentos da OCDE

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Inclusive Framework on BEPS.

Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, January 2020.