

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito – Escola de Lisboa



**UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA**

**DISCRIMINAÇÃO INDIRETA EM DIREITO FISCAL EUROPEU NA
PRESENÇA DE CRITÉRIOS DISTINTIVOS APARENTEMENTE NEUTROS:
UM OLHAR AOS IMPOSTOS DIGITAIS UNILATERAIS EM ESPECIAL**

Manuel André Martins

Lisboa, abril de 2021

Universidade Católica Portuguesa

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito – Escola de Lisboa

**DISCRIMINAÇÃO INDIRETA EM DIREITO FISCAL EUROPEU NA
PRESENÇA DE CRITÉRIOS DISTINTIVOS APARENTEMENTE NEUTROS:
UM OLHAR AOS IMPOSTOS DIGITAIS UNILATERAIS EM ESPECIAL**

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Manuel André Martins

Aluno n.º 142719073

Sob a Orientação do Senhor Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva

Lisboa, abril de 2021

Agradecimentos

*À minha família pelo apoio dado em todos os momentos
da minha vida.*

*Aos meus amigos por estarem presentes quando é
mais preciso.*

*Ao Professor Doutor Bruno Aniceto da Silva por me ter
guiado ao longo deste trabalho.*

Siglas

Ac.	Acórdão
AG	Advogado(a)-Geral
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CE	Comissão Europeia
Cfr.	Confrontar
Cit.	Citado
DST	Imposto sobre os serviços digitais
EM	Estado Membro
EMs	Estados Membros
EUA	Estados Unidos da América
EUR	Euros
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IEC's	Impostos Especiais sobre o Consumo
Inc.	Incorporated
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
n.º	Número
n.r.	Nota de rodapé
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OMC	Organização Mundial do Comércio
p.	Página
pp.	Páginas
ss.	Seguintes

TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
USTR	United States Trade Representative
Vol.	Volume
§	Parágrafo
§§	Parágrafos

Índice

1. Introdução	8
2. Conceito de discriminação inserido nas liberdades fundamentais	10
2.1 Liberdades fundamentais	10
2.2 Impacto das liberdades fundamentais em matéria fiscal	11
2.3 Harmonização Negativa: modelo de decisão do TJUE.....	12
3. O segundo momento do modelo de decisão do TJUE em especial	14
3.1 Como se afere ingerência às liberdades fundamentais	14
3.2 A fronteira ténue entre discriminação e restrição em matéria fiscal.....	14
3.3 Discriminação direta	15
3.4 Discriminação indireta	16
3.4.1 Discriminação indireta ligada à nacionalidade ou sede	16
3.4.2 Discriminação indireta quando se empreguem critérios neutros sem conexão com a nacionalidade ou sede	19
4. Jurisprudência TJUE e conclusões da AG na discussão de critérios aparentemente neutros	21
4.1 Breve Contextualização	21
4.2 Hervis.....	21
4.3 ANGED	23
4.4 Método do TJUE e da AG em Hervis e ANGED	24
4.5 Vodafone.....	25
4.6 O teste da intenção em especial nas conclusões da AG em Vodafone	28
4.6.1 Finalidade principal e única da medida.....	29
4.6.2 Fundamentação oficial da lei.....	29
4.6.3 Construção do imposto.....	30
4.6.4 Cumulação dos elementos que determinam a existência de discriminação ...	30
4.7 A intenção em casos fiscais nas decisões do TJUE	31

4.7.1 Gibraltar	31
4.7.2 Humblot.....	32
5. Impostos digitais na UE.....	34
5.1 Breve contextualização	34
5.2 Características dos impostos digitais	35
6. Avaliação da existência de discriminação nos impostos digitais	37
6.1 Legitimidade para invocar discriminação	37
6.1.1 O estatuto europeu de subsidiárias de sociedades com sede fora da UE	37
6.1.2 Princípio do abuso como forma de negar legitimidade.....	38
6.2 Impostos digitais e discriminação indireta.....	39
6.2.1 Abordagem qualitativa	40
6.2.2 Abordagem quantitativa	41
6.2.3 Intenção	44
6.2.3.1 Serviços relevantes	45
6.2.3.2 Patamares de receita	46
6.2.3.3 Nível de imposto.....	48
6.2.4 Resultado da análise: existência de discriminação indireta	49
7. Conclusões.....	51
Lista Bibliográfica	54
Lista Jurisprudencial.....	58
Lista de Legislação	60

1. Introdução

A pertença à UE pressupõe que um EM abdique de parte da sua soberania. No entanto, apesar de muitos poderes terem sido transferidos para a UE, há outros que se mantiveram na esfera dos EMs. A matéria da fiscalidade e, mais concretamente, da fiscalidade direta foi deixada no domínio dos EMs, o que significa que estes têm liberdade na construção dos seus sistemas fiscais.

Contudo, o exercício dessa soberania não poderá levar à violação do direito europeu. Seguindo a jurisprudência do TJUE, as liberdades fundamentais previstas no TFUE são elementos do direito europeu que não podem ser afetados pelo exercício dessa soberania. Deste modo, os EMs não poderão adotar normas discriminatórias, potencialmente violadoras das liberdades fundamentais, no processo de construção dos seus sistemas fiscais¹.

É o critério distintivo em causa que vai determinar se uma determinada norma fiscal é ou não discriminatória. Critérios como a nacionalidade e a sede ou outros com estes conexos são mais facilmente identificáveis como discriminatórios, na medida em que é possível perceber, num plano abstrato e sem necessidade de análises casuísticas, o grupo que sofre o tratamento mais desfavorável. Tal tarefa revela-se mais complexa quando o critério em causa é neutro e não apresenta na sua natureza um cariz discriminatório².

A proliferação de impostos digitais nos EMs é um exemplo das situações em que tem sido levantada a hipótese de existir discriminação indireta quando se adotam critérios neutros, com o TJUE a não ter sido ainda chamado a pronunciar-se sobre estes. Os critérios distintivos aí adotados para haver sujeição são a seleção de um tipo de serviços digitais relevantes e a obtenção de elevados níveis de receita. Ora, a questão de perceber se tais critérios, embora neutros, podem levar os mesmos resultados que uma distinção com base na nacionalidade ou sede, constituindo discriminação indireta, levanta problemas diversos que serão aqui abordados.

Assim, com esta dissertação pretende-se analisar o conceito de discriminação em matéria fiscal no âmbito das liberdades fundamentais, com especial foco nas

¹ Ac. de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93, § 21.

² Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Company Size Matters”, *British Tax Review*, n.º 5, 2019, p. 613. Cfr. também conclusões da AG Kokott de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis*, C-385/12, §§ 37-39.

especificidades da sua determinação quando o critério distintivo de uma norma fiscal é neutro. Pretendemos ainda, com base no estudo feito e com um olhar crítico sobre qual o melhor método a adotar, aferir se existe ou não discriminação nos impostos digitais unilaterais existentes em certos EMs.

Esta dissertação não pretende versar sobre todos os momentos presentes no método do TJUE para determinar a compatibilidade de uma norma fiscal interna com as liberdades fundamentais, sem prejuízo de lhes serem feitas algumas referências. E os impostos digitais unilaterais servem apenas como exemplo de normas que utilizam critérios de distinção neutros, ou seja, não se pretende através desta dissertação analisar as diferentes formas de tributar a economia digital. Dentro destes impostos o que se vai discutir é a possibilidade de gerarem discriminação indireta, não sendo objetivo analisar outras possíveis incompatibilidades que estes apresentem com o direito europeu.

No ponto 2 estabelece-se o quadro onde se insere o conceito de discriminação, dado que este não é uma realidade isolada, mas um dos vários momentos que o TJUE emprega para determinar a compatibilidade de uma norma fiscal interna com as liberdades fundamentais.

No ponto 3 entra-se mais em detalhe no segundo momento do método de decisão do TJUE e no conceito de discriminação, procedendo-se à distinção entre discriminação direta e indireta em matéria fiscal. O ponto 4 servirá para analisar a jurisprudência do TJUE e as conclusões da AG quando se empregam critérios neutros em normas fiscais e em que casos tal pode constituir discriminação indireta.

No que diz respeito ao ponto 5, descrevem-se as características dos impostos digitais. Tendo presente estas características, no ponto 6 avalia-se a existência de discriminação indireta nos impostos digitais olhando-se criticamente à jurisprudência do TJUE e às conclusões da AG, procurando também obter-se a resposta que melhor compatibilize a soberania dos EMs em matéria fiscal com a promoção do mercado interno.

Por fim, apresentam-se as conclusões no ponto 7.

2. Conceito de discriminação inserido nas liberdades fundamentais

2.1 Liberdades fundamentais

O TFUE consagra no seu texto diferentes liberdades fundamentais: liberdade de livre circulação de mercadorias, serviços, capitais e pessoas³. Esta consagração é vista, por muitos, como a grande conquista europeia⁴.

A UE assenta numa ideia de cooperação entre os seus EMs com vista a um estreitamento das relações que conduzam a um mercado interno europeu. As liberdades fundamentais consagradas no TFUE incorporam os objetivos em que assenta a UE, na medida em que não seria possível construir uma “União” sem existirem liberdades concedidas aos diversos atores que, no âmbito das suas atividades, são os promotores de uma ampla dinamização de relações que fazem funcionar e alavancar o mercado interno.

Desde cedo, a importância das liberdades fundamentais foi reconhecida. Estas vão proteger aquelas situações em que há uma incompatibilidade entre um comportamento de um EM e o direito da UE. Quando se violam as liberdades fundamentais, viola-se o espírito em que a UE assenta. Daí a relevância justificada que estas assumem como quadro normativo contra o qual atuações dos EMs podem vir a ser confrontadas.

As liberdades fundamentais possuem efeito direto⁵ e gozam do princípio do primado⁶. O efeito direto permite que os cidadãos da UE invoquem diretamente as liberdades fundamentais, enquanto o princípio do primado faz com que as liberdades fundamentais prevaleçam sobre as disposições emanadas nos EMs. A partir daqui estão estabelecidas as bases para que qualquer cidadão europeu possa invocar a incompatibilidade de uma disposição interna com as liberdades fundamentais, tendo a segurança que o pode fazer mesmo que as liberdades fundamentais não venham consagradas na ordem jurídica nacional e que, em caso de incompatibilidade, a disposição interna terá de ceder perante o direito da UE.

³ Cfr. Título IV e artigo 110º do TFUE.

⁴ Cfr. AUF DEM BRINKE, Anna, “The four freedoms in the EU: Are they inseparable?”, *Bertelsmann Stiftung EUROPA Briefing*, 2017, p. 2.

⁵ A ideia de efeito direto surge no direito da UE com o Ac. de 5 de fevereiro de 1963, *Van Gend E Loos*, C-26/62.

⁶ O princípio do primado é desenvolvido, pela primeira vez, no Ac. de 15 de julho de 1964, *Costa vs Enel*, C-6/64.

2.2 Impacto das liberdades fundamentais em matéria fiscal

Será seguro afirmar que o legislador da UE, ao consagrar as liberdades fundamentais, não previu que estas pudessem um dia servir como parâmetro normativo para questões que envolvem matéria fiscal. De facto, o campo da fiscalidade, com destaque para a fiscalidade direta, não se tem mostrado como passível de harmonização ou de uniformização⁷. O poder de instituir impostos (em especial, sobre o rendimento e património) é visto como um dos últimos campos de soberania dos Estados, e a ideia de abdicar deste poder não agrada às autoridades competentes de cada EM. Os esforços que têm sido feitos na UE para aprofundar uma política fiscal europeia esbarram na falta de vontade dos EMs em adotar políticas comuns quanto aos impostos⁸, o que faz com que as soluções e regras de origem europeia atualmente em vigor abordem apenas casos pontuais⁹, ficando esta matéria aquém de uma integração europeia mais estreita¹⁰.

Como referido, embora não se tenha pensado na possibilidade de as liberdades fundamentais servirem como quadro normativo de avaliação de medidas fiscais, hoje em dia contam-se bastantes decisões do TJUE acerca do tema. De facto, o imposto caracteriza-se por ser uma intromissão na esfera do cidadão que abala negativamente o seu património. Ora, se um EM tributar um cidadão de outro EM mais desfavoravelmente que um seu cidadão sem uma razão justificativa válida e proporcional, estará a tratar diferentemente dois cidadãos europeus. Este tratamento desigual leva a um desincentivo do exercício das liberdades fundamentais por parte do cidadão que é tributado de maneira mais desfavorável, o que desrespeita disposições previstas no TFUE e coloca entraves ao desenvolvimento do mercado interno.

Da perspetiva do cidadão que tem de pagar impostos, estes são vistos como um fator que pesa no processo de decisão acerca de determinado comportamento a adotar. Isto é, os impostos condicionam decisões de investimento, abertura de negócios, prestações de serviços, entre outras. Na medida em que um imposto seja visto como fator dissuasor do exercício de uma liberdade fundamental, é possível invocar a

⁷ Em matéria de impostos indiretos, tanto o IVA como os IEC's encontram-se harmonizados ao nível da UE.

⁸ Esta situação é agravada pela regra da unanimidade prevista no art. 115º do TFUE.

⁹ Como exemplos destes casos pode-se apontar a Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011 e a Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003.

¹⁰ Cfr. MASON, Ruth, "Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test", *Columbia Journal of Transnational Law*, Vol. 46, 2007, pp. 42 e ss.

incompatibilidade desse imposto com o direito da UE, mesmo que o poder de instituir impostos seja uma matéria que se encontre na competência dos EMs.

Assim, os EMs exercem a sua competência de instituir impostos diretos, mas no exercício dessa competência não podem violar o direito europeu¹¹, nomeadamente as liberdades fundamentais. A escassez de harmonização positiva em matéria de fiscalidade direta é, de certa forma, contrabalançada pela harmonização negativa exercida nas decisões do TJUE¹². Qualquer disposição fiscal que o tribunal julgue incompatível com as liberdades fundamentais deve ser eliminada do ordenamento jurídico em causa. Dito isto, constata-se que os EMs não gozam de uma liberdade plena na construção dos impostos nacionais já que, para além de terem de respeitar os preceitos constitucionais internos, têm também de respeitar preceitos constitucionais europeus.

2.3 Harmonização Negativa: modelo de decisão do TJUE

Para decidir entre a compatibilidade e a incompatibilidade de uma determinada disposição interna com as liberdades fundamentais, o TJUE adotou um modelo de decisão que tem vindo a seguir, embora por vezes haja alguns desvios sem que seja dada uma explicação para tal.

Mesmo com a existência de tais situações, é possível, numa análise global do método em que as decisões do TJUE assentam, discernir, como João Félix Nogueira aponta, quatro momentos: em que liberdade fundamental se insere uma dada situação; determinação da ingerência à liberdade fundamental; verificação da existência de uma justificação válida; controlo da proporcionalidade¹³.

Nesta dissertação o foco assenta naquele que é o segundo momento do modelo de decisão do TJUE, onde se inclui o conceito de discriminação, porque também é aí que a compatibilidade dos impostos digitais com as liberdades fundamentais se pode decidir.

¹¹ Como se refere no Ac. *Schumacker*, § 21, “Embora, no estado atual do direito comunitário, a matéria dos impostos diretos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário”.

¹² Para um maior aprofundamento da contraposição entre integração fiscal positiva e negativa, *vide* HINNEKENS, Luc, “Story and Fundamentals of Direct Taxation at Work in the EU”, *EC Tax Review*, Vol. 21, n.º 2, 2012, pp. 59-63.

¹³ *Vide* NOGUEIRA, J.F. Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010, p. 204.

Em dois casos recentemente decididos pelo TJUE em que a estrutura do imposto era semelhante à dos impostos digitais, a decisão final estabeleceu que não existia qualquer ingerência às liberdades fundamentais. Assim, a necessidade de avançar para a averiguação da existência de uma justificação válida e, de seguida, da proporcionalidade da medida em causa, desaparece quando no segundo momento se decide logo pela não ingerência às liberdades fundamentais.

3. O segundo momento do modelo de decisão do TJUE em especial

3.1 Como se afere ingerência às liberdades fundamentais

O TFUE nada dispõe sobre como se afere a existência ou não de uma ingerência às liberdades fundamentais. Esse papel cabe ao TJUE que, nas suas decisões, vem desenvolvendo o método com que se procede a essa avaliação. Para tal, o TJUE tem verificado se estamos na presença de uma discriminação ou de uma restrição à liberdade fundamental em que a situação controvertida se insere.

O que fundamenta a existência de discriminação, para estes efeitos, é a existência de um tratamento diferente de situações comparáveis, em que a situação em que é exercida uma liberdade fundamental é tratada de forma menos favorável. Já a fundamentação da existência de uma restrição passa pela existência de uma disposição que desencoraje operações *cross-border*, mesmo que essa disposição tenha o mesmo efeito nas situações internas.

3.2 A fronteira ténue entre discriminação e restrição em matéria fiscal

A diferença entre ambas é que no caso da restrição, a situação *cross-border* é avaliada isoladamente, ou seja, visto que o conceito de restrição se assume como um conceito absoluto, não se exige o confronto com uma situação interna comparável¹⁴. No entanto, a discussão sobre as diferenças entre discriminação e restrição não se assume como uma tarefa simples e corre-se o risco de se entrar num plano teórico complexo que, na prática, não permite retirar conclusões úteis sobre se estamos na presença ou não de uma ingerência às liberdades fundamentais. Acresce que essa dificuldade é agravada pelo próprio TJUE que, muitas vezes, utiliza indistintamente nas suas decisões ambos os termos, sem justificar porque o faz assim.

Por conseguinte, a necessidade de perceber se estamos perante uma discriminação ou uma restrição não se revela de natureza crítica. O que interessa realmente avaliar é se

¹⁴ Cfr. BMMENS, Niels, *The principle of Non-Discrimination in international and European Tax Law*, IBFD, 2012, p. 536.

existe uma ingerência, ou seja, se há uma intromissão inadmissível na esfera de proteção dada pelas liberdades fundamentais¹⁵.

Dadas as características da fiscalidade direta, o que seja considerado restrição constituirá sempre, ou pelo menos quase sempre, também discriminação¹⁶. Assim sendo, tomar-se-á em linha de conta o conceito de discriminação na análise que se fará daqui em diante. A discriminação que constitui ingerência às liberdades fundamentais divide-se em direta e indireta, importando traçar a devida distinção.

3.3 Discriminação direta

Quando um cidadão europeu é tratado por um EM de forma mais desfavorável que um cidadão nacional apenas devido ao facto de ser não nacional, estamos na presença de discriminação direta. Esta, digamos assim, é o tipo mais claro de discriminação, na medida em que temos uma norma que utiliza como critério distintivo a nacionalidade. Dessa forma, há um tratamento mais vantajoso das situações internas do que das situações comparáveis *cross-border* em que são exercidas liberdades fundamentais. Como resultado, na presença de discriminação em razão da nacionalidade, dá-se uma ingerência na liberdade fundamental em causa.

Importa também referir que para as sociedades é a sede que define a conexão com determinada ordem jurídica, da mesma forma que a nacionalidade define para as pessoas singulares. Esta ideia surgiu na decisão do TJUE em *Comissão/França*, onde se pode ler que, para as sociedades, a sede “*serve para determinar, à semelhança da nacionalidade para as pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado*”¹⁷. Tal conclusão é também confirmada pelo disposto no art. 54º do TFUE, equiparando-se as sociedades com sede social, administração central ou estabelecimento principal na União,

¹⁵ Neste sentido vai também João Félix Nogueira, afirmando que “*a nível analítico, basta constatar a existência de uma situação de ingerência – independentemente de saber a estrutura concreta que a mesma assume*” – cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, *Direito*, cit., pp. 230-231.

¹⁶ Para o AG Geelhoed, “*no domínio da tributação direta não resulta na prática qualquer diferença destas duas formulações, ou seja, restrição e discriminação*” – cfr. Conclusões do AG Geelhoed de 23 de fevereiro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, C-374/04, § 36. Esbatendo também as diferenças entre discriminação e restrição, cfr. BAMMENS, *The Principle*, cit., pp. 542 e ss. e ainda ZALASINSKI, Adam, “*Tax Rules Applicable without Distinction and the EU Internal Market Freedoms – An Analysis of Recent Case Law Regarding Taxation of Investment Income*”, *European Taxation*, Vol. 57, n.º 12, 2017, p. 540.

¹⁷ Ac. de 28 de janeiro de 1986, *Comissão/França*, C-270/83, § 18.

às pessoas singulares, nacionais dos EMs. Deste modo, a utilização da sede social, administração central, estabelecimento principal, ou outro critério equiparável como fator distintivo na aplicação de uma norma fiscal que abrange no seu escopo pessoas coletivas, levanta questões de discriminação direta.

Por fim, note-se que esta proteção contra disposições fiscais que utilizem como fatores de distinção a nacionalidade para as pessoas singulares, ou os critérios acima mencionados para as pessoas coletivas¹⁸, tem correspondência com a letra das disposições do TFUE que consagram as liberdades fundamentais¹⁹.

3.4 Discriminação indireta

3.4.1 Discriminação indireta ligada à nacionalidade ou sede

Cedo se constatou que concluir pela existência de discriminação apenas quando estivesse em causa distinção com base na nacionalidade não era suficiente para atingir os resultados pretendidos, na medida em que os EMs na construção das suas normas adotam critérios diferentes da nacionalidade, mas que levam, na prática, aos mesmos resultados. Mais concretamente, os EMs, na tentativa de contornar a proibição de discriminação com base na nacionalidade, começam a adotar critérios diferentes, mas próximos da nacionalidade, que produzem os mesmos efeitos como, por exemplo, o local de nascimento ou a residência. Perante tais situações, e para preservar o efeito útil da proteção concedida pelas liberdades fundamentais, o TJUE viu-se obrigado a interpretar a proibição de discriminação num sentido amplo, englobando não só a discriminação direta, mas também a discriminação indireta. Esta ideia é introduzida no plano europeu no caso *Sotgiu*, um caso não fiscal²⁰.

Ao nível fiscal, a introdução do conceito de discriminação indireta deu-se no acórdão *Biehl*²¹, em que o critério empregue era a residência. Isto assume particular

¹⁸ Daqui em diante, referências isoladas à nacionalidade devem ser entendidas também como englobando a sede e vice-versa.

¹⁹ Arts 45º, 49º, 56º e 63º do TFUE.

²⁰ Ac. de 12 de fevereiro de 1974, *Sotgiu*, C-152/73, § 11. Cfr. TOBLER, Christa, *Indirect discrimination: a case study into the development of the legal concept of indirect discrimination under EC law*, Intersentia, 2005, pp. 110 e ss.

²¹ Ac. de 8 de maio de 1990, *Biehl*, C-175/88, §§ 13-14. Para o caso das sociedades *vide* ac. de 13 de julho de 1993, *Commerzbank*, C-330/91, §§ 14-15. Cfr. TOBLER, Christa, *Indirect*, cit., pp. 173 e ss.

relevância nos impostos sobre o rendimento, dado que estes são construídos e assentam na base da dicotomia residentes-não residentes. Se houver disposições que neguem determinados benefícios ou determinem imposições mais gravosas com base na não residência do sujeito passivo, isso produzirá resultados muito semelhantes aqueles que sucederiam caso a norma negasse os benefícios ou determinasse as imposições com base no facto do sujeito passivo ser não nacional²². Repare-se que a maior parte dos não residentes são também não nacionais e, assim, a distinção com base na residência equivale a uma distinção com base na nacionalidade. Como o critério distintivo não é nacionalidade, estaremos, portanto, perante um caso de discriminação indireta.

No plano fiscal, encontram-se outros exemplos de critérios que resultam também em discriminação indireta. Em *Memira Holding*²³, estava em causa uma lei fiscal sueca que só permitia a compensação de prejuízos no contexto de uma fusão quando a sociedade incorporada obtivesse rendimentos sujeitos a imposto na Suécia. A AG Kokott veio concluir que o critério dos rendimentos sujeitos a imposto comportava, pela sua natureza, uma referência territorial²⁴. Ou seja, mesmo que possa haver rendimentos obtidos na Suécia por sociedades nacionais não sujeitas a imposto e mesmo que possa haver sociedades estrangeiras a obter rendimentos sujeitos a imposto na Suécia, o critério não deixa de levar de modo intrínseco a um tratamento prejudicial das sociedades com sede noutros EMs²⁵, tornando menos atrativo a constituição de filiais noutros EMs²⁶.

Fazer uma abordagem abstrata a uma norma que condicione a atribuição de um benefício à obtenção de rendimentos sujeitos a imposto no EM em causa permite, sem a necessidade de mais dados, concluir pela existência de discriminação, na medida em que, na grande parte dos casos, quem obtém rendimentos sujeitos a imposto na Suécia são sociedades sediadas da Suécia. Se olharmos ao critério, percebemos que, efetivamente, há um elemento territorial que lhe está subjacente, elemento esse que se constituiu pelo território da Suécia. A partir daqui, reconhece-se uma conexão do território sueco com a nacionalidade sueca e, por conseguinte, chega-se à conclusão que o critério utilizado produz os mesmos resultados que uma distinção com base na nacionalidade ou sede.

²² Cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, *Direito*, cit., p. 219.

²³ Ac. de 19 de junho de 2019, *Memira Holding*, C-607/17.

²⁴ Conclusões da AG Kokott de 10 de janeiro de 2019, *Memira Holding*, C-607/17, § 38.

²⁵ Conclusões da AG, *Memira Holding*, § 37.

²⁶ Conclusões da AG, *Memira Holding*, § 39.

Em *Áustria/Alemanha*²⁷ estava em causa a concessão de um benefício. Os proprietários dos veículos registados na Alemanha beneficiavam de um desagravamento no que diz respeito ao imposto sobre os veículos automóveis, no valor da taxa de utilização de autoestradas que todos os utilizadores das autoestradas alemãs tinham de pagar. Assim, o TJUE concluiu que só os proprietários de veículos registados noutra EM é que suportavam economicamente a taxa, sofrendo assim um tratamento menos vantajoso²⁸. Para afastar a hipótese de discriminação poderia argumentar-se que um indivíduo alemão que possua um carro registado noutra EM suporta a taxa e que um indivíduo de outra EM que possua um carro registado na Alemanha não suporta a taxa.

No entanto, numa análise abstrata, o TJUE afirma que é possível concluir que “a grande maioria dos proprietários e dos condutores de veículos registados em Estados-Membros diferentes da Alemanha não são nacionais alemães” e também que “a grande maioria dos proprietários de veículos registados na Alemanha o são”²⁹. Ou seja, os resultados a que se chega empregando o critério do local de registo dos veículos são muito semelhantes aqueles que seriam produzidos caso a distinção fosse feita com base na nacionalidade dos proprietários dos veículos. Aqui é também possível observar a componente territorial presente no critério do local de registo dos veículos. A presença desta componente territorial, regra geral, leva à existência de discriminação indireta, visto existir uma conexão intrínseca com a nacionalidade.

Outros exemplos, mesmo que não em âmbito de casos de direito fiscal são também exemplos relevantes. Em *Blanco Pérez e Chao Gomez*³⁰, na concessão de licenças para aberturas de farmácias dava-se preferência aos farmacêuticos que tinham exercido, previamente, a sua atividade profissional em território nacional. De novo constata-se a existência do elemento territorial presente no critério distintivo, de tal forma que, em abstrato, é possível inferir que o critério do exercício prévio em território nacional da profissão de farmacêutico dá preferência de tratamento aos farmacêuticos nacionais sobre os não nacionais, na medida em que os primeiros exercem tendencialmente a sua atividade em território nacional e os segundos exercem tendencialmente a sua atividade em território não nacional³¹. Portanto, o critério distintivo é considerado discriminatório.

²⁷ Ac. de 18 de junho de 2019, *Áustria/Alemanha*, C-591/17.

²⁸ Ac. *Áustria/Alemanha*, §§ 48-49.

²⁹ Ac. *Áustria/Alemanha*, § 51.

³⁰ Ac. de 1 de junho de 2010, *Blanco Pérez e Chao Gómez*, C-5070/07 e C-571/07.

³¹ Ac. *Blanco Pérez e Chao Gómez*, § 122.

A conclusão seria igual no caso de, por exemplo, um EM fazer depender a concessão de um determinado benefício fiscal ao facto de um sujeito passivo já ter exercido a sua atividade profissional em território nacional.

Estas decisões tomadas pelo TJUE permitem retirar certas conclusões. Segundo Ruth Mason e Leopoldo Parada há três pontos que baseiam o raciocínio do TJUE quando estamos perante casos como estes de discriminação indireta³²: (i) o TJUE pode inferir das disposições relevantes o seu impacto em nacionais e não nacionais, sem precisar de recorrer a evidência concreta sobre esse impacto; (ii) este tipo de discriminação não precisa de afetar todos os não nacionais³³; (iii) a exclusão de alguns nacionais do tratamento mais favorável não impede que o critério em causa seja indiretamente discriminatório para com os não nacionais³⁴.

3.4.2 Discriminação indireta quando se empreguem critérios neutros sem conexão com a nacionalidade ou sede

As distinções efetuadas com base nos critérios que acima se viram têm como característica uma conexão bastante estreita com a nacionalidade ou sede. Esse conjunto variado de critérios e a nacionalidade ou sede estão intrinsecamente conectados e uma diferenciação presente numa disposição fiscal com base nesses critérios levanta automaticamente suspeitas de discriminação³⁵.

Mas nem sempre é assim. Os EMs, por vezes, utilizam critérios distintivos que se revelam como aparentemente neutros³⁶, o que quer dizer que não há uma suspeita automática de discriminação³⁷. Ou seja, o elemento diferenciador empregue carece da tal componente intrinsecamente discriminatória. No entanto, uma análise mais profunda

³² Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Company...”, cit., p. 613.

³³ Por exemplo, no caso *Áustria/Alemanha*, os não nacionais de outros EMs com veículos registados na Alemanha não são afetados.

³⁴ Tomando de novo como exemplo o caso *Áustria/Alemanha*, os nacionais da Alemanha com veículos registados fora da Alemanha não recebem o tratamento mais favorável. No mesmo sentido, cfr. MALISZEWSKA-NIENARTOWICZ, J.; “Direct and Indirect Discrimination in European Union Law – How to Draw a Dividing Line?”, *International Journal of Social Sciences*, Vol. 3, n.º 1, 2014, p. 47.

³⁵ Na mesma linha, afirmando que o critério da residência (um critério próximo da nacionalidade) configura, potencialmente, um cariz discriminatório, vide FERREIRA, André Caetano, “A compatibilidade de normas fiscais nacionais com a dimensão externa da liberdade de circulação de capitais”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano I, n.º 2, 2019, p. 62.

³⁶ É o que acontece nos impostos digitais unilaterais de alguns EMs.

³⁷ Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Company...”, cit., p. 615.

pode revelar que a distinção com base num critério aparentemente objetivo leva aos mesmos resultados que uma distinção fundamentada na nacionalidade ou sede, na medida em que se está perante um tratamento fiscal desfavorável dado aos não nacionais. Posto isto, tratando-se de um tipo de discriminação indireta diferente, a determinação da sua existência terá de seguir necessariamente um método diferente.

4. Jurisprudência TJUE e conclusões da AG na discussão de critérios aparentemente neutros

4.1 Breve Contextualização

Neste ponto será abordada jurisprudência do TJUE e as conclusões da AG Kokott relativamente a disposições fiscais que utilizam critérios de diferenciação que não aparentam ter qualquer conexão com a nacionalidade ou sede e onde é discutida a possibilidade de existir discriminação indireta. Os casos aqui discutidos apresentam características semelhantes com o que está em causa nos impostos digitais unilaterais, fornecendo a sua análise elementos bastantes relevantes que servirão na argumentação adiante explanada acerca da possível existência de discriminação indireta presente na construção normativa desses impostos.

4.2 *Hervis*

Em *Hervis* a questão relacionava-se com a existência de um imposto progressivo sobre o volume de negócios. De acordo com o imposto progressivo, as empresas que faziam parte de um grupo eram sujeitas a uma taxa média que resultava não do seu volume de negócios, mas sim do volume de negócios de todo o grupo na Hungria. Isto é, as empresas que não faziam parte de um grupo estavam sujeitas a uma taxa média bastante mais baixa, já que a mesma resultava somente do seu volume de negócios³⁸. Esta situação levava a que, por exemplo, duas empresas com o mesmo volume de negócios pagassem montantes de imposto diferentes somente pelo facto de uma pertencer a um grupo e a outra não.

Ora, a questão que surge é se esta realidade pode constituir discriminação indireta, na medida em que pode existir um desfavorecimento das filiais húngaras de sociedades-mãe que tenham a sua sede noutros EMs. Tal questão colocava-se porque, ao contrário das filias húngaras com sociedades-mãe noutros EMs, as sociedades nacionais húngaras não estavam organizadas sob a forma de grupo, não sendo afetadas pela regra em causa³⁹. Desta maneira, estava em causa a compatibilidade com as liberdades

³⁸ Ac. de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis*, C-385/12, § 13.

³⁹ *Vide* Ac. *Hervis*, § 14.

fundamentais da regra que determinava a aplicação de uma taxa média mais elevada às sociedades que faziam parte de um grupo, já que estas eram maioritariamente detidas por não nacionais.

O critério diferenciador que se encontra aqui é a pertença a um grupo, o que permite afastar, desde logo, a hipótese de discriminação direta. Mas também não é possível identificar qualquer carácter intrinsecamente discriminatório na natureza do critério. Como característico destas regras neutras, não se consegue encontrar qualquer discriminação em relação às filiais húngaras que têm a sociedade-mãe estabelecida noutro EM, se nessa análise houver uma abstração total dos factos do caso concreto e se apenas se olhar ao que a lei dispõe.

A AG Kokkot defendeu no caso *Hervis* que normas que não fazem distinção formal e em que a correlação com a sede não resulte da essência do critério, só podem ser consideradas desencadeadoras de discriminação indireta quando os contribuintes visados são, na grande maioria dos casos não nacionais, não bastando uma mera tendência do imposto para os abranger⁴⁰. Note-se que a AG nesta sua opinião não afasta a possibilidade de existir discriminação indireta quando o critério em causa não está pela sua essência ligado à nacionalidade ou à sede⁴¹, afirmando que *“uma diferença de tratamento entre as sociedades residentes e as não residentes pode resultar igualmente de uma simples relação de facto fortuita entre o critério de diferenciação e a sede de uma sociedade”*⁴².

Por outro lado, o TJUE na sua decisão afirma que, para existir discriminação indireta, é necessário demonstrar que as sociedades que tenham sociedade-mãe com sede noutro EM são afetadas na maioria dos casos pela regra em causa⁴³. Embora o TJUE não tenha feito menção expressa quanto à diferença entre os critérios intrinsecamente ligados à sede e aqueles que não o são, ao adotar o teste do impacto quantitativo, implicitamente reconheceu que a pertença a um grupo é um critério sem ligação na sua essência à sede⁴⁴.

⁴⁰ Conclusões da AG, *Hervis*, § 41.

⁴¹ *“Não é uma opção viável restringir de forma geral a discriminação dissimulada aos casos em que a correlação resulta da essência do critério de diferenciação”* - Conclusões da AG, *Hervis*, § 42.

⁴² Conclusões da AG, *Hervis*, § 45.

⁴³ Ac. *Hervis*, § 49.

⁴⁴ Se para o TJUE o critério tivesse, pela sua essência, ligado à sede, não existiria a necessidade de recorrer ao teste do impacto quantitativo. Ou seja, a determinação do *quantum* não é relevante quando o critério está intrinsecamente ligado à nacionalidade ou sede. Nas decisões referenciadas *supra* em 3.4.1, o TJUE resolve os casos sem necessitar de passar pelo teste do impacto quantitativo, na medida em que a natureza do critério é suficiente para concluir pela existência de discriminação.

Pois bem, verifica-se que a posição adotada pela AG é mais exigente do que aquela que foi adotada na decisão do TJUE. No entanto, o que é “grande maioria dos casos” ou “maioria dos casos” não foi concretizado em termos de percentagem quer pela AG quer pelo TJUE⁴⁵.

4.3 ANGED

Em *ANGED* discutiu-se a compatibilidade com a liberdade de estabelecimento de um imposto em Espanha que tributava a utilização de grandes superfícies comerciais, em que a superfície de venda fosse igual ou superior a 2500 m² ⁴⁶. A questão da discriminação levantou-se, na medida em que os detentores de grandes superfícies comerciais tendiam a ser maioritariamente empresas de outros EMs.

Como se observa, o critério em causa que originava tributação prendia-se com a superfície de venda, afastando-se a hipótese de discriminação direta, mas também o tipo de discriminação indireta que se caracteriza pela aproximação com a sede, visto que uma análise abstrata não permite retirar a conclusão imediata que empresas com sede em Espanha são beneficiadas em relação a empresas com sede noutros EMs.

A AG Kokott defendeu que neste caso não havia discriminação indireta. Baseou esta conclusão no facto de a simples predominância de entidades estrangeiras naquelas sobre as quais recai o imposto não ser suficiente para afirmar a existência de discriminação⁴⁷. Em *ANGED*, a AG reafirma que só há discriminação indireta em dois casos⁴⁸: (i) quando são empregues critérios distintivos que afetam empresas estrangeira por natureza; (ii) quando os critérios distintivos afetam empresas estrangeiras em larga medida⁴⁹. Com o uso da expressão “em larga medida”, a AG volta a acentuar que, quantitativamente, não chega uma simples maioria de empresas estrangeiras afetadas para existir discriminação indireta quando o critério é neutro. Tal como em *Hervis*, a AG

⁴⁵ Como refere João Félix Nogueira “*So far, the Court has never provided a number. In the Court’s case law, there are merely non-numeric references*” – cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo”, *International Tax Studies*, Vol. 2, n.º 2, 2019, p. 7.

⁴⁶ Ac. de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, § 18.

⁴⁷ Cfr. Conclusões da AG Kokott de 9 de novembro de 2017, *ANGED*, C-233/16, § 35.

⁴⁸ Concordando com as conclusões da AG em *ANGED*, vide NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility...”, cit., p. 7.

⁴⁹ Conclusões da AG, *ANGED*, § 38.

procedeu à adoção de um critério quantitativo para chegar à solução, exigindo uma maioria elevada no que concerne às empresas estrangeiras afetadas pelo imposto.

Na respetiva decisão, o TJUE considerou a superfície de venda como um critério objetivo. No entanto, concluiu que não resultava dos elementos submetidos ao tribunal que o critério da superfície da venda do estabelecimento desfavorecia, na maioria dos casos, nacionais de outros EMs ou sociedades que tenham sede noutros EMs⁵⁰. Mais concretamente, o TJUE não aceitou o facto de 61,5% desses sujeitos passivos serem de outros EMs ou o facto de 52% do imposto ser pago por sujeitos de outros EMs como suficientes para justificar a existência de discriminação⁵¹. Esta rejeição permitiu concretizar um pouco mais o que o TJUE entende por “maioria dos casos”, na medida em que, desde *ANGED*, é possível concluir que a percentagem de 61,5% não é suficiente para se considerar como “maioria dos casos”.

4.4 Método do TJUE e da AG em *Hervis* e *ANGED*

Das decisões do TJUE há a reter que normas que utilizem critérios objetivos, ou seja, em que a sua essência não sugere imediatamente a existência de discriminação indireta, só podem ser considerados discriminatórios quando a população abrangida pelo imposto seja maioritariamente não nacional. Embora em *Hervis* e *ANGED* o TJUE tenha utilizado a expressão “maioria dos casos”⁵², o que poderia sugerir que mais de 50% bastaria, em *ANGED* decidiu que 61,5% não seria suficiente para considerar o imposto como discriminatório⁵³. Assim, o patamar mais elevado exigido pelo TJUE em *ANGED* vai, de certa forma, ao encontro do que é defendido pela AG Kokkot com a utilização de expressões como “grande maioria dos casos” ou “em larga medida”. A exigência de percentagens elevadas é um pressuposto rígido e tem como justificação o facto de a maior parte dos sujeitos afetados pelo imposto serem originários de outros EMs poder ser uma circunstância meramente aleatória, sendo que tal aleatoriedade não justifica a existência de discriminação.

⁵⁰ Ac. *ANGED*, §§ 31-33.

⁵¹ Ac. *ANGED*, § 34.

⁵² Em contraste com expressões como “grande maioria dos casos” utilizadas pela AG.

⁵³ Também rejeitando a percentagem de 61,5% como suficiente, *vide* conclusões da AG, *ANGED*, § 39.

Nestas duas decisões o raciocínio passou por, num primeiro momento, perceber se o critério de diferenciação era ou não objetivo. Após concluir-se que o era, olhou-se somente a uma perspetiva quantitativa, ou seja, ao *quantum* de sujeitos passivos originários de outros EMs que são afetados pelas normas em causa. Tanto a AG como o TJUE não olharam a mais nenhum critério indicativo da possível existência de discriminação. Destes dois casos pode retirar-se a conclusão que, mesmo que sujeitos passivos originários de outros EMs sejam afetados pelo imposto na maior parte dos casos devido a razões meramente aleatórias⁵⁴, isso constituirá ainda assim discriminação, desde que estejamos perante percentagens suficientemente elevadas para cumprir o exigente teste do impacto quantitativo proposto pela AG e pelo TJUE⁵⁵.

4.5 Vodafone

No caso *Vodafone*⁵⁶ estava em questão um imposto húngaro sobre o volume de negócios⁵⁷ que atingia o setor das telecomunicações em que a aplicação de uma taxa progressiva gerava uma tributação mais elevada das sociedades com um maior volume de negócios. Visto que essas sociedades que tinham um maior volume de negócios e que, conseqüentemente, ocupavam o escalão mais elevado do imposto progressivo, eram maioritariamente filiais de sociedades com sede fora da Hungria, surgiu a questão de poder estar-se perante um caso de discriminação indireta⁵⁸.

Primeiramente, sendo o volume de negócios o critério de diferenciação para o imposto em causa, é de afastar quer a possibilidade de discriminação direta, quer o tipo

⁵⁴ Por exemplo, razões históricas ou económicas que ditam que um determinado setor seja dominado num EM por sociedades estrangeiras.

⁵⁵ Neste sentido, cfr. SZUDOCZKY, Rita – “Hungary: Progressive Turnover Taxes in the Light of the EU Fundamental Freedoms and the State Aid Rules”, in: LANG, Michael et al. (eds) - *CJEU—Recent Developments in Direct Taxation 2018*, Viena: Linde Verlag, 2019, p. 107.

⁵⁶ Ac. de 3 de março de 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18. O que se disser a propósito de *Vodafone* aplica-se também ao Ac. de 3 de março de 2020, *Tesco-Global Áruházak Zrt.*, C-323/18, visto que os factos do caso, as conclusões da AG e a decisão do TJUE são muito semelhantes.

⁵⁷ Este imposto é muito semelhante ao que foi contestado em *Hervis*. No entanto, em *Hervis* colocou-se em causa a regra que tributava os grupos de sociedades mais desfavoravelmente, enquanto em *Vodafone* estava em causa o imposto em si, ou seja, se o imposto proporcional sobre o volume de negócios poderia gerar discriminação indireta independentemente da regra que estava em causa em *Hervis*.

⁵⁸ Ac. *Vodafone*, § 15.

discriminação indireta que, na sua essência, se correlaciona com a nacionalidade ou a sede⁵⁹.

Nas suas conclusões, a AG Kokkot refere a inadequação de se adotar um critério quantitativo como método de aferição de discriminação para as regras que estipulam critérios objetivos, tendo em conta os obstáculos quanto aos cálculos e a insegurança jurídica que resulta do não estabelecimento de uma percentagem acima da qual estamos perante discriminação indireta⁶⁰. Nota-se, desde já, uma alteração no pensamento da AG, já que em *Hervis* e *ANGED* a sua proposta final de resolução dos casos assentava num critério rígido, mas quantitativo⁶¹. Em *Vodafone* vem agora propor uma abordagem essencialmente qualitativa.

Nessa abordagem, o que realmente importa aferir é se, numa análise abstrata e sem necessidade de qualquer averiguação factual, o critério de distinção empregue permite presumir que sujeitos nacionais ou com sede no estrangeiro são afetados na maior parte dos casos⁶². No fundo, o que releva é a essência e a natureza do critério utilizado e não a percentagem de pessoas estrangeiras de facto afetadas. A análise qualitativa dispensa qualquer averiguação factual, pois a essência e natureza do critério distintivo fazem com que haja uma presunção de que os sujeitos estrangeiros são afetados na maior parte dos casos. Segundo o método da AG, como o critério do volume de negócios é neutro, não pode ser considerado discriminatório por natureza e, conseqüentemente, numa abordagem meramente qualitativa, não há razões para concluir pela existência de discriminação.

Em oposição com *Hervis* e *ANGED*, a AG abandona a ideia do desfavorecimento “na grande maioria dos casos” ou “em larga medida” de empresas estrangeiras como razão para levar a discriminação indireta⁶³. Nesta sua nova abordagem, o fator decisivo acaba por ser a essência do critério. Em *Vodafone*, a AG considerou que o desfavorecimento de empresas estrangeiras, mesmo que de forma bastante

⁵⁹ Para a AG Kokott “*não se vislumbra nenhum motivo pelo qual se deva presumir, em termos gerais, que as empresas estrangeiras com atividade na Hungria realizarão na Hungria um volume de negócios com serviços de telecomunicações superior ao das empresas nacionais (...) o critério do volume de negócios não é transfronteiriço por natureza, mas antes (...) um critério de diferenciação neutro*” - cfr. Conclusões da AG Kokott de 13 de junho de 2019, *Vodafone Magyarorszá*, C-75/18, §§ 80-81.

⁶⁰ Conclusões da AG, *Vodafone*, §§ 63 e ss.

⁶¹ Existência de uma correlação na “grande maioria dos casos” ou em “larga medida”.

⁶² Conclusões da AG, *Vodafone*, § 78.

⁶³ Para a AG mesmo que uma situação “*seja quantitativamente muito elevada, não pode, em princípio, ser suficiente para justificar uma discriminação indireta*” – cfr conclusões da AG, *Vodafone*, § 74.

desproporcionada quantitativamente, fica a dever-se tão-só às características do mercado em causa, o que acontece por razões históricas, não existindo qualquer discriminação indireta⁶⁴. De facto, para a AG “o objetivo do critério qualitativo consiste em retirar correlações quantitativas puramente aleatórias do domínio da discriminação indireta”⁶⁵.

Por si só, estas conclusões da AG já são uma novidade em relação a *Hervis* e *ANGED*. No entanto, a AG veio introduzir ainda mais um elemento novo no processo de determinação da existência de discriminação indireta na presença de critérios objetivos.

Neste sentido, veio defender que mesmo que o critério de distinção não seja na sua essência prejudicial a estrangeiros, ou seja, mesmo que na abordagem qualitativa se conclua pela não discriminação, pode ainda assim existir discriminação se o legislador optou por este critério “de um modo consciente e subjetivo, com o objetivo de conseguir um tratamento desfavorável quantitativamente elevado de empresas que, regra geral, têm acionistas estrangeiros”⁶⁶. Assim, quando haja esta intenção, os resultados a que se chegaram na abordagem qualitativa não são definitivos e, por esta via, é possível chegar à conclusão que um critério neutro se revela discriminatório⁶⁷. Ou seja, embora o critério do volume de negócios não seja qualitativamente discriminatório, caso existisse intenção do legislador húngaro de usar esse critério para gerar discriminação, isso levaria a que o imposto fosse considerado como discriminatório.⁶⁸ Em *Vodafone*, a AG acabou por concluir que não se provou que existiu uma intenção de discriminar por parte do legislador húngaro⁶⁹.

Também o TJUE na sua decisão abandonou o teste do impacto quantitativo, centrando-se, ao invés, na abordagem qualitativa proposta pela AG. Vincando a liberdade dos EMs em matéria de tributação⁷⁰, o TJUE conclui, no seguimento das conclusões da AG, que o facto de empresas estrangeiras suportarem a maior parte do imposto deve-se

⁶⁴ Conclusões da AG, *Vodafone*, § 82.

⁶⁵ Conclusões da AG, *Vodafone*, § 87.

⁶⁶ Conclusões da AG, *Vodafone*, § 84.

⁶⁷ Mason e Parada referem que a AG “*favoured a safe harbor, under which classifications that only incidentally, not intrinsically, correlate with nationality would enjoy a presumption of legality. But proof of intentional discrimination would withdraw the protection of the safe harbor*” – cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “The Legality of Digital Taxes in Europe”, *Virginia Law and Economics Research Paper No. 2020-10*, 2020, p. 28.

⁶⁸ Segundo a AG, esta relevância dada à intenção é fundamentada no princípio geral da proibição do abuso, na medida em que o poder nacional de instituir um imposto seja exercido propositadamente para discriminar empresas estrangeiras. Quando assim é, a soberania dos EMs quanto aos impostos deixa de merecer a proteção do critério qualitativo. – vide conclusões da AG, *Vodafone*, §§ 87-89.

⁶⁹ Vide Conclusões da AG, *Vodafone*, § 103.

⁷⁰ Ac. *Vodafone*, § 49.

somente ao domínio do mercado húngaro das telecomunicações por parte de sujeitos passivos estrangeiros⁷¹. Ora, esta circunstância é para o TJUE meramente aleatória, não fazendo sentido censurar o imposto visto que a essência dos critérios utilizados não origina qualquer discriminação.

Denota-se um carácter contraditório com o método proposto pelo TJUE em *Hervis* e em *ANGED*, visto que nestes dois casos a aleatoriedade do resultado da aplicação efetiva do imposto não excluía a existência de discriminação, desde que fosse cumprido o teste do impacto quantitativo. Ou seja, mesmo que em *Vodafone* a percentagem de sujeitos passivos não nacionais abrangidos pelo imposto correspondesse a 100%, tal não seria ainda assim suficiente, no método do TJUE, para constituir discriminação indireta.

Note-se que o TJUE não abordou a questão da intenção que foi discutida pela AG, ficando-se somente pela análise qualitativa. Pois bem, anteriormente, em *Hervis* e *ANGED*, era a AG Kokott que apresentava uma posição mais defensora da soberania fiscal dos EMs com a exigência de maiorias mais elevadas no teste do impacto quantitativo. Agora é o TJUE que vem ser mais protetor de tal soberania, na medida em que nem admite que se possa entrar no teste da intenção. Embora este teste da intenção seja bastante rigoroso na tese da AG, o certo é que permite considerar como discriminatórias normas que empreguem critérios de diferenciação neutros. O facto do TJUE nem sequer se pronunciar sobre o teste da intenção pode levar à interpretação de que simplesmente não o considera para estes efeitos. Isto é, a partir do momento em que pela análise qualitativa se afere que uma norma não é discriminatória, para o TJUE não se deve avançar mais. No entanto, também é viável pensar que o TJUE nos casos *Vodafone* e *Tesco* não se pronunciou acerca do teste da intenção porque não achou necessário fazê-lo, o que não quer dizer que em casos futuros isso não seja um tema a incluir na decisão por parte do tribunal⁷².

4.6 O teste da intenção em especial nas conclusões da AG em *Vodafone*

Já se viu que a AG Kokott introduziu o teste da intenção em *Vodafone* e *Tesco*. Cabe agora ver como se determina se houve ou não intenção de discriminar. Dado que

⁷¹ Ac. *Vodafone*, § 52.

⁷² Tenha-se presente que os acórdãos do TJUE são conjugações de vontade e o facto de se omitir algo na análise nem sempre significa que não se considerou isso.

este teste aparece como um desvio à abordagem qualitativa, a AG estipula critérios muito rigorosos para determinar a existência de intenção de discriminar⁷³.

Importa referir que a determinação da intenção de um Estado nunca será uma tarefa fácil e os elementos que servem para a determinar não são consensuais. Da análise das conclusões da AG, podem-se enumerar três elementos sobre os quais o teste da intenção assenta: (i) finalidade principal e única da medida; (ii) construção do imposto; (iii) fundamentação oficial da lei.

4.6.1 Finalidade principal e única da medida

De acordo com a AG, a finalidade principal e única da medida tem de ser discriminar⁷⁴, o que, se interpretado literalmente, nunca estará cumprido por qualquer tipo de medida tributária. Bastaria ao EMs argumentar pela existência de outras finalidades, sem que tal correspondesse à realidade⁷⁵. Para além disso, da opinião da AG transparece que esta finalidade se deve depreender da fundamentação oficial da lei e não da razão de ser que as próprias normas sugerem.

4.6.2 Fundamentação oficial da lei

Por outro lado, a fundamentação oficial da lei⁷⁶ também não parece ser um elemento razoável, visto não ser nada provável que o legislador de um EM prevaricador confesse que teve a intenção de discriminar quer na própria lei, quer no seu preâmbulo.

⁷³ Não são suficientes “*meras especulações, estatísticas pouco fundamentadas, meras declarações individuais ou outras conjecturas*”. Também observações em debate parlamentar e excertos de documentos governamentais “*parece ser insuficiente*” - vide conclusões da AG, *Vodafone*, §§ 84 e 97.

⁷⁴ Conclusões da AG, *Vodafone*, 92 §.

⁷⁵ No mesmo sentido, Mason e Parada sublinham que “*it may be impossible to satisfy standards that require a showing of primary purpose (...) Under Kokott’s standard, a state would seem to be entitled to have nationality as its express secondary objective and still survive a fundamental-freedoms challenge*” – cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo,” *The Legality...*”, cit., p. 28.

⁷⁶ Conclusões da AG, *Vodafone*, § 98.

4.6.3 Construção do imposto

Por fim, há ainda a referir o elemento da construção do imposto⁷⁷. Este é aquele elemento que parece ser mais razoável e que gera mais segurança jurídica no processo de aferição da intenção de um EM⁷⁸. Por exemplo, muitas vezes em Direito Penal ou Direito Civil quando se procura perceber o estado subjetivo de uma pessoa, o que se faz é olhar aos elementos objetivos (ao comportamento adotado). Assim, da mesma forma, a intenção do legislador também não é perceptível se houver uma abstração quanto aos elementos objetivos. Num caso desta natureza, os elementos objetivos são as próprias normas em discussão. No fundo, olhando à estrutura e construção do imposto, é possível sondar qual foi a intenção do legislador na altura da sua emanção.

4.6.4 Cumulação dos elementos que determinam a existência de discriminação

A AG não refere se estes critérios são ou não cumulativos, fazendo com que seja possível baixar a rigidez com que o teste da intenção é levado a cabo caso se interprete que os critérios são meramente indicativos e não cumulativos. Em *Vodafone*, a AG considerou que nenhum dos três elementos indicava a existência de intenção de discriminação, pelo que a questão da cumulação não foi esclarecida.

A não cumulação significaria que uma prova muito forte que da construção do imposto resulta claramente discriminação afastaria a importância de na fundamentação da lei estarem estipulados objetivos legítimos. Desta forma, a conclusão pela não cumulação dos elementos teria a virtude de resultar numa mitigação da dificuldade em preencher o teste da intenção proposto pela AG.

⁷⁷ A CE apontou que, no imposto progressivo que se discutia, a linha que separava o escalão superior do escalão médio representava quase exatamente a linha que separava as sociedades estrangeiras e húngaras. Ou seja, a CE argumentou que a construção dos escalões do imposto progressivo era um indicador que demonstrava a intenção de discriminação. A AG abordou o argumento, mas considerou que a construção do imposto húngaro não era reveladora de tal intenção – *vide* conclusões da AG, *Vodafone*, §§ 93-94 e 99.

⁷⁸ Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Company...”, *cit.*, pp. 636-637.

4.7 A intenção em casos fiscais nas decisões do TJUE

Apesar de surgir como uma novidade nas conclusões da AG em *Tesco e Vodafone*, a ponderação da intenção na presença de critérios neutros em normas fiscais já tinha sido efetuada anteriormente pelo TJUE, como bem identificam os autores Mason e Parada⁷⁹. Mais especificamente, os casos mais relevantes tratam-se de *Humblot e Gibraltar*⁸⁰. Embora nesses casos se trate da livre circulação de mercadorias e da matéria dos auxílios de Estado, as conclusões a que aí se chegaram podem ser úteis para completar o teste da intenção proposto pela AG⁸¹.

4.7.1 Gibraltar

Gibraltar foi um caso relacionado com auxílios de Estado⁸². O sistema fiscal de Gibraltar tinha como componentes um imposto sobre o número de trabalhadores e um imposto sobre a ocupação de instalações para fins comerciais⁸³. A CE considerou que os impostos eram seletivos, já que favoreciam as sociedades *offshore*⁸⁴, pois com base nas componentes referidas estas sociedades não eram sujeitas a imposto.

O regime fiscal em causa resultante da aplicação dos dois impostos era aplicável a todas as empresas, sem se fazer qualquer distinção formal e apresentava dois critérios neutros como o número de trabalhadores e a ocupação de instalações. Neste seguimento,

⁷⁹ Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “The legality...”, cit., pp. 31-32. Embora Mason e Parada, a partir de algumas expressões adotadas pelo TJUE, defendam que também na decisão de *Hervis* foi tomada em linha de conta a intenção, não cremos que assim seja. Partilhamos da opinião de Rita Szudoczky quando afirma que “*Hervis does not seem to be a strong enough indication that the legislative intent is relevant*” - cfr. SZUDOCZKY, Rita – “Hungary: Progressive...”, cit., p. 111.

⁸⁰ A referência a casos anteriores como fundamentação é uma característica das decisões do TJUE. Assim, nada impede o TJUE de futuramente se basear em *Humblot* ou em *Gibraltar*, caso decida aplicar o teste da intenção nas suas decisões.

⁸¹ Vide SZUDOCZKY, Rita, “Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms”, *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 15, n.º 3, 2016, em que a autora defende a identidade de problemas e soluções para as liberdades fundamentais e para os auxílios de Estado.

⁸² Ac. de 15 de novembro de 2011, *Comissão e Espanha v Government of Gibraltar e Reino Unido*, C-106/09 e C-107/09.

⁸³ Ac. *Gibraltar*, § 12.

⁸⁴ Ac. *Gibraltar*, § 21.

para o TJUE a questão essencial prendia-se em perceber se as sociedades *offshore* eram, de facto, favorecidas⁸⁵.

Para responder a tal questão, o TJUE olhou à estrutura do imposto, isto é, partiu de elementos objetivos de forma a apreciar a existência de uma intenção de favorecer sociedades *offshore*. Esta exclusão da tributação das sociedades *offshore*, nas palavras do TJUE, “*não constitui uma consequência aleatória do regime em causa, mas a consequência inelutável do facto de os valores tributáveis serem, precisamente, concebidos de modo a que as sociedades «offshore» que, por sua natureza, não empregam trabalhadores e não ocupam instalações para fins comerciais não dispõem de matéria coletável na aceção dos valores tributáveis*”⁸⁶.

4.7.2 Humblot

Outro caso em que se pode verificar que o TJUE considerou a intenção como um fator decisivo na sua decisão foi *Humblot*⁸⁷. Neste caso estavam em causa dois impostos sobre veículos motores em França. O primeiro era pago sobre veículos com uma potência até 16 CV, enquanto o segundo era pago sobre veículos com uma potência superior a 16 CV. Este último imposto era consideravelmente maior que o primeiro⁸⁸.

A questão essencial era se o imposto era discriminatório, na medida em que nenhum produtor em França produzia veículos motores acima dos 16 CV, fazendo com que o imposto mais elevado incidisse totalmente sobre veículos motores importados⁸⁹. Ora, está-se, novamente, perante a aplicação de um imposto que não faz qualquer distinção formal na sua aplicação, utilizando um critério neutro como é a potência dos veículos motores.

Na determinação da existência ou não de discriminação, o TJUE olhou à estrutura do imposto para perceber se houve intenção de produzir esse resultado desproporcional. E acabou por concluir que a utilização de um critério objetivo como a potência dos veículos é discriminatório, “*since the power rating determining liability to the special tax*

⁸⁵ Isto é assim porque foram apresentados dados que indicavam que mais de 95% das empresas estabelecidas em Gibraltar não pagariam imposto. – Ac. *Gibraltar*, § 64.

⁸⁶ Ac. *Gibraltar*, § 106.

⁸⁷ Ac. de 9 de maio de 1985, *Humblot v Directeur des Services Fiscaux*, C-112/84

⁸⁸ Ac. *Humblot*, § 3.

⁸⁹ Ac. *Humblot*, § 7.

has been fixed at a level such that only imported cars, in particular from other Member States, are subject to the special tax whereas all cars of domestic manufacture are liable to the distinctly more advantageous differential tax”⁹⁰. Como bem notam Mason e Parada, o TJUE inferiu essa intenção a partir da estrutura do imposto combinado com um conhecimento factual da manufatura de carros em França, sendo aceitável pressupor que o legislador francês não poderia ignorar tal conhecimento⁹¹. Para além disto, o facto de o imposto sobre carros acima de 16 CV ser consideravelmente superior (cerca de cinco vezes) demonstra também a intenção de discriminar produtos estrangeiros e favorecer produtos nacionais.

Em conclusão, visto qual o raciocínio do tribunal em *Humblot* e *Gibraltar*, é possível denotar que, perante resultados desproporcionais consequentes de critérios neutros⁹², o TJUE olhou à estrutura do imposto de modo a perceber se tais resultados foram criados intencionalmente. Nestes casos o TJUE defendeu que houve intenção de provocar essa situação, pelo que a soberania fiscal dos EMs na construção dos seus sistemas fiscais não pode prevalecer já que existe um resultado propositadamente criado e não aleatório que merce censura do direito europeu, quer sob a égide dos auxílios de estado, quer sob a égide das liberdades fundamentais.

⁹⁰ Ac. *Humblot*, § 14.

⁹¹ Vide MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “The legality...”, cit., p. 20.

⁹² Repare-se que quer em *Humblot* quer em *Gibraltar* não se deixou de exigir prova do impacto quantitativo das medidas em causa. Em *Humblot* foi necessário provar que produtores franceses não produziam carros acima da potência de 16 CV, enquanto em *Gibraltar* foi necessário demonstrar que sociedades *offshore* não pagariam imposto.

5. Impostos digitais na UE

5.1 Breve contextualização

A dificuldade na adoção de soluções internacionais levou a UE, através da CE, a avançar com uma proposta de tributação dos serviços digitais⁹³. Embora se privilegie uma solução global⁹⁴, a CE constatou que até a encontrar seria necessário avançar com medidas para fazer face ao problema da tributação do setor digital, dada a necessidade que os EMs têm de obter receita e a constante pressão que estes enfrentam para tornar o sistema fiscal mais justo e fazer com que as empresas digitais contribuam com a sua parte para o montante total dos impostos⁹⁵.

Não obstante o esforço realizado ao nível da UE, a proposta de DST não foi aprovada pelos EMs, dada a existência da regra da unanimidade e as dificuldades existentes em chegar a um consenso quanto a estes temas. No entanto, a não adoção da proposta da CE não veio eliminar totalmente a sua influência. Isto porque, dada a falta de soluções a nível internacional e europeu, vários EMs avançaram para a introdução de impostos digitais unilaterais, sendo que vários destes impostos foram influenciados pela proposta da CE.

Até ao final do ano de 2020, Espanha, Itália, França, Polónia, Áustria e Hungria tinham aprovado um imposto digital. A Bélgica, a República Checa e a Eslováquia apresentaram também propostas para um imposto digital, enquanto a Letónia e a Eslovénia mostraram intenção de aprovar tal imposto⁹⁶.

Deste conjunto de impostos digitais unilaterais, destacam-se aqueles que foram aprovados em Espanha, Itália e França, pois apresentam bastantes semelhanças com a proposta de DST⁹⁷.

⁹³ Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (Proposta de DST), COM (2018) 148 final.

⁹⁴ Vide OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2015.

⁹⁵ Proposta de DST, considerando 3.

⁹⁶ Vide ASEN, Elke, “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”, *Tax Foundation*, 14 de outubro de 2020.

⁹⁷ Em Portugal foi recentemente introduzido um tributo sobre os serviços VOD (“vídeo *on demand*”), atingindo plataformas como a Netflix, HBO, Amazon e Disney+ que, embora não se possa considerar como um verdadeiro imposto digital, pode ser visto como um primeiro passo para uma solução desse tipo no futuro – vide GAMITO, Conceição & MOTA, Teresa Teixeira, “‘Netflix tax’ is coming to Portugal”,

5.2 Características dos impostos digitais

Olhando à proposta da CE que influenciou fortemente as características dos impostos digitais unilaterais, podemos constatar que as receitas tributáveis são as que resultam da prestação dos seguintes serviços: “(a) a apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; (b) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores; (c) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais”⁹⁸.

Já quanto à definição de sujeito passivo, esta só está preenchida quando: “(a) o montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade para o exercício em causa é superior a 750 000 000 EUR; (b) o montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União durante o exercício em causa é superior a 50 000 000 EUR”⁹⁹. Sendo que, caso a entidade pertença a um grupo, são as receitas do grupo que relevam para o preenchimento dos patamares e que, conseqüentemente, determinam se uma entidade está sujeita a imposto¹⁰⁰.

A taxa a aplicar às receitas tributáveis é de 3% nos termos do art. 8º¹⁰¹.

No que concerne as receitas tributáveis é possível observar que nem todos os serviços digitais estão sujeitos a este imposto. Só os serviços acima referidos é que são suscetíveis de gerar receitas tributáveis, o que significa que uma empresa de serviços digitais pode ficar fora do âmbito do imposto caso não preste um dos serviços relevantes. No que diz respeito ao conceito de sujeito passivo, constata-se que nem todas as empresas

International Tax Review, 21 de janeiro de 2021. Vide também RAMOS, Diogo Ortigão et al., “Assessing the wider impact of Portugal’s ‘Netflix tax’”, *International Tax Review*, 13 de janeiro de 2021.

⁹⁸ Cfr. Proposta de DST, art. 3º.

⁹⁹ Cfr. Proposta de DST, art. 4º. Nos impostos digitais unilaterais o segundo patamar afere-se tendo em conta as receitas tributáveis obtidas no EM em causa e não em toda a UE. Este segundo patamar é 25 milhões em França, 5,5 milhões em Itália e 3 milhões em Espanha. Para França, cfr. art. 1º da LOI n.º 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés; para Espanha, cfr. art. 8º da Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales; para Itália, cfr. art. 1º, n.º 36 da Legge 30 dicembre 2018, n.º 145 com as alterações efetuadas pela Legge 27 dicembre 2019, n.º 160.

¹⁰⁰ Cfr. Proposta de DST, art. 4º, n.º 6.

¹⁰¹ A proposta da CE estabelece ainda outras regras que se destacam pela sua complexidade, nomeadamente aquelas que determinam o local da tributação.

que prestem serviços digitais relevantes serão consideradas sujeitos passivos, ou seja, só há incidência subjetiva quando uma entidade obtenha receitas que excedam certos patamares.

Ora, a forma utilizada na estrutura da proposta da CE que é replicada nos impostos digitais unilaterais dos EMs reflete uma combinação de dois critérios para haver incidência de imposto. Uma entidade terá não só de prestar serviços digitais que gerem receitas tributáveis, mas também terá de obter um montante elevado de receitas quer a nível mundial, quer ao nível do Estado em causa. Caso uma destas condições não esteja preenchida, não haverá incidência quanto a estes impostos digitais. Por fim, diga-se que apesar de a taxa de 3% não incidir sobre o lucro, estes impostos não deixam de ser impostos sobre o rendimento¹⁰².

¹⁰² No mesmo sentido, defendendo que um imposto com estas características é um imposto direto, *vide* HORZEN, F. Van & ESDONK, A. Van, “Proposed 3% Digital Service Tax”, *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 25, n.º 4, 2018, p. 4 e também NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility...”, *cit.*, p. 19. *Vide* ainda conclusões da AG, *Vodafone*, §§ 35-37, defendendo que o imposto sobre o volume de negócios húngaro, apesar de não se basear no lucro, é um imposto direto sobre o rendimento.

6. Avaliação da existência de discriminação nos impostos digitais

6.1 Legitimidade para invocar discriminação

6.1.1 O estatuto europeu de subsidiárias de sociedades com sede fora da UE

Um dos problemas que pode ser colocado a uma sociedade que queira contestar um determinado imposto digital é a falta de legitimidade para tal.

As sociedades fora da UE só recebem proteção nas situações abrangidas pela liberdade de circulação de capitais¹⁰³. No entanto, os impostos digitais encontram-se abrangidos pela liberdade de prestação de serviços¹⁰⁴, o que significa que sociedades com sede em Estados terceiros não podem invocar discriminação com base nessa liberdade.

Como os impostos digitais incidem maioritariamente em sociedades cuja sociedade-mãe do grupo se situa nos EUA, pode pensar-se que há aqui um entrave de legitimidade. É certo que sociedades com sede nos EUA não podem invocar a liberdade de prestação de serviços para se protegerem de uma possível discriminação. Contudo, grande parte destes grupos tem estruturas montadas através das quais a atividade nos países da UE se faz através de subsidiárias constituídas num dos seus EMs¹⁰⁵.

Ora, como tal, essas subsidiárias, na medida em que têm sede num EM, são equiparadas às pessoas singulares nacionais de um EM nos termos do art. 54º do TFUE e do caso *Comissão/França*¹⁰⁶, o que significa que, ao possuírem estatuto europeu, estão protegidas por qualquer liberdade fundamental e não só pela livre circulação de capitais.

O facto de essas subsidiárias terem uma sociedade-mãe num Estado terceiro não limita a legitimidade que têm para invocar as liberdades fundamentais. Como se refere na

¹⁰³ Cfr. STAHL, Kristina, “Free Movement of Capital between Member States and Third Countries”, *EC Tax Review*, Vol. 13, nº 2, 2004, p. 47, em que a autora refere, a propósito do art. que consagra a livre circulação de capitais, que “*unlike the Articles on free movement of services and persons, non-EU citizens may also rely on this Article*”.

¹⁰⁴ Cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility...”, cit., p. 6.

¹⁰⁵ Cfr. VOLKOV, Vladislav, *The Meaning and the Impact of the Tesco-Vodafone CJEU Cases in Respect of the Digital Service Tax*, Lund University: Master Thesis in European and International Tax Law, 2020, p. 11. Cfr. também FORSGREN, Chris et al., “Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?”, *Tax Foundation*, 29 de maio de 2020 e ainda PARADA, Leopoldo, “La Ilegalidad del Impuesto Español sobre Servicios Digitales”, *Hay Derecho*, 10 de janeiro de 2019.

¹⁰⁶ *Vide supra* 3.3.

decisão do caso *Felixstowe Dock and Railway Company and Others*, “não resulta de nenhuma disposição do direito da União que a origem dos acionistas, sejam pessoas singulares ou coletivas, das sociedades residentes na União tenha qualquer relevância para o direito dessas sociedades a exercerem a liberdade de estabelecimento (...) o estatuto de uma sociedade da União baseia-se, nos termos do artigo 54.º do TFUE, no lugar da sede social e na ordem jurídica a que a mesma está ligada, e não na nacionalidade dos acionistas”¹⁰⁷. O que o TJUE afirmou a propósito da liberdade de estabelecimento aplica-se, por igualdade de razão, à liberdade de prestação de serviços.

Assim, por exemplo, apesar da Alphabet Inc. sediada nos EUA não ter legitimidade para invocar discriminação com base na liberdade de prestação de serviços, a sua subsidiária irlandesa, Google Ireland Limited, que opera em França, Espanha ou Itália e que aí pode ser tributada no âmbito dos impostos digitais, tem legitimidade para esse efeito, na medida em que possui o estatuto de sociedade da UE, visto estar sujeita à ordem jurídica da Irlanda que se trata de um EM¹⁰⁸.

6.1.2 Princípio do abuso como forma de negar legitimidade

Dada a facilidade em deslocar ativos intangíveis e a desnecessidade de presença física para atuar num determinado mercado, as sociedades digitais são mais propícias a entrar em esquemas de planeamento fiscal agressivo. Nesse sentido, com a entrada dos impostos digitais em alguns EMs, pode-se assistir à criação de subsidiárias na UE de forma a garantir a proteção conferida pelas liberdades fundamentais, para além daquelas que atualmente já aí funcionam. Na medida em que essas subsidiárias não possuam substância suficiente, é possível negar-lhes legitimidade para invocar as liberdades fundamentais e, conseqüentemente, discriminação nos impostos digitais.

Em *T Danmark and Y Denmark*¹⁰⁹ e em *N Luxembourg I et al*¹¹⁰, o TJUE confirma esta ideia e refere mesmo que as liberdades fundamentais não podem ser invocadas em situações abusivas.

¹⁰⁷ Ac. de 1 de abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company and Others*, C-80/12, § 40.

¹⁰⁸ Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo “Digital Battlefield in the Tax Wars”, *Tax Notes International*, 2018, p. 1186.

¹⁰⁹ Ac. de 26 de fevereiro de 2019, *T Danmark na Y Danmark*, C-116/16 e C-117/16, § 122.

¹¹⁰ Ac. de 26 de fevereiro de 2019, *N Luxembourg I et al*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, § 155.

6.2 Impostos digitais e discriminação indireta

Tanto a proposta de DST apresentada pela CE, como os impostos digitais unilaterais aprovados por alguns EMs não são imunes a críticas. De entre os diversos problemas apontados, encontram-se possíveis incompatibilidades dos impostos digitais unilaterais, tal como estão construídos, tanto com o direito da UE como com obrigações advindas da pertença à OMC¹¹¹. O que releva para a presente dissertação é a possível incompatibilidade com o direito da UE e, de facto, tem sido levantada a questão destes impostos serem um caso de discriminação indireta, constituindo, assim, uma ingerência às liberdades fundamentais estipuladas no TFUE.

Repare-se que os impostos digitais unilaterais não fazem qualquer distinção com base na nacionalidade ou sede, o que exclui a existência de discriminação direta. No entanto, e recuperando a jurisprudência do TJUE, é proibida qualquer forma de discriminação que leve aos mesmos resultados materiais de uma discriminação com base na nacionalidade ou sede.

Pois bem, na avaliação da possibilidade de discriminação indireta, é necessário analisar se os critérios empregues são, pela sua essência e natureza, suscetíveis de produzir os mesmos resultados que uma distinção com base na nacionalidade ou sede. Neste sentido, constata-se que nem o critério dos patamares de receita nem o critério da seleção de certos serviços digitais relevantes são, pela sua natureza, discriminatórios, isto é, não se denota qualquer conexão automática com a nacionalidade ou sede. Seguindo as palavras da AG em *Vodafone*¹¹², não há sentido em presumir em termos abstratos que a combinação dos dois critérios acima referidos vai afetar negativamente sujeitos estrangeiros. De facto, em abstrato, sem conhecimento da realidade factual, é impossível afirmar que, por exemplo, empresas espanholas não tendem a prestar os serviços relevantes para efeitos do imposto digital espanhol ou que não tendem a obter receitas acima dos patamares definidos¹¹³.

¹¹¹ Vide HASLEHNER, Werner, “EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation”, in: HASLEHNER, Werner et al. (eds) - *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, Wolters Kluwer, 2019, pp. 25 e ss.

¹¹² Conclusões da AG, *Vodafone*, § 80.

¹¹³ Neste sentido, cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility...”, cit., p. 7, quando refere que “*there is nothing intrinsically “American” or “non-European” about providing digital services or meeting revenue thresholds*”.

Perante normas que adotam critérios neutros entram em confronto dois valores: de um lado, a soberania dos EMs em matéria fiscal, e do outro, o direito europeu. Tendo em conta a reduzida harmonização do direito fiscal na UE, os EMs têm soberania nessa matéria, tendo como limite ao exercício dessas competências a não violação do direito europeu¹¹⁴.

Apesar das decisões do TJUE oferecerem contributos relevantes, somos da opinião que nem o método em *ANGED* e *Hervis*, nem o método adotado em *Vodafone* e *Tesco* estão em conformidade com essa diretriz, mostrando-se como inadequados quando estamos perante normas fiscais com estas características. O primeiro método pende em demasia para a proteção das liberdades fundamentais, enquanto o segundo método dá uma proteção exagerada à soberania fiscal dos EMs.

Assim, a avaliação da existência de discriminação indireta nos impostos digitais deve ser feita procurando compatibilizar da melhor forma possível a soberania fiscal dos EMs e a liberdade que estes têm na construção dos seus sistemas fiscais com o direito da UE e os objetivos prosseguidos pelas liberdades fundamentais. Esta avaliação terá de seguir três momentos: (i) abordagem qualitativa; (ii) abordagem quantitativa; (iii) intenção.

6.2.1 Abordagem qualitativa

O primeiro passo quando nos deparamos com uma distinção não baseada na nacionalidade ou sede, é perceber se o critério utilizado na distinção apresenta uma conexão ou não com aquelas. Caso exista essa conexão, será seguro afirmar que existe uma ingerência à liberdade fundamental em causa¹¹⁵.

Por outro lado, a conclusão que o critério não tem aquela componente que o aproxima da nacionalidade ou sede não permite chegar a uma conclusão definitiva. Contrariamente, em *Tesco* e *Vodafone*, o TJUE chegou a uma conclusão definitiva logo após a apreciação qualitativa do critério em causa. Após concluir que o critério era neutro,

¹¹⁴ Vide Ac. *Schumacker*, § 21 e Ac. de 6 de dezembro de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, § 53.

¹¹⁵ A presunção de que a grande parte dos sujeitos afetados negativamente são nacionais, quando sejam adotados critérios de natureza próxima à nacionalidade ou sede, tem sido, e bem, adotada na jurisprudência do TJUE que não exige requisitos adicionais para se considerar que estamos perante discriminação.

o TJUE deu prevalência total à soberania dos EMs na construção dos seus sistemas fiscais e considerou que o imposto húngaro não era discriminatório.

Seguindo este raciocínio, os impostos digitais unilaterais não seriam considerados discriminatórios, visto que os critérios dos patamares de receita e dos serviços digitais relevantes são objetivos. Como, pela sua natureza, não apresentam um cariz discriminatório, a soberania fiscal dos EMs prevaleceria e, apesar de afetarem empresas estrangeiras em percentagens que atingem a casa dos 90%, segundo a doutrina do TJUE em *Vodafone* e *Tesco*, os impostos digitais unilaterais não produziram qualquer tipo de discriminação indireta.

Contudo, parece-nos que o raciocínio para aferir da existência da discriminação não deve ficar por aqui. É certo que, em termos abstratos, não se pode determinar se existe discriminação indireta. Mas também há um risco enorme para o funcionamento do mercado interno se, empregando o argumento da soberania dos EMs em matéria fiscal, se concluir definitivamente pela existência de não discriminação sempre que esteja em causa a utilização de critérios neutros. Nesta sequência, as decisões em *Tesco* e *Vodafone* são suscetíveis de ser interpretadas como sendo um cheque em branco que o TJUE passa aos EMs no que diz respeito à adoção de critérios neutros na construção dos seus sistemas fiscais¹¹⁶.

De forma a evitar tal resultado, a análise qualitativa do critério de diferenciação não deve ser o único momento do raciocínio, mas tão-só o primeiro momento.

6.2.2 Abordagem quantitativa

Tendo sido determinada a objetividade do critério, importa avançar para a análise quantitativa.

Por muito que tudo indique que uma determinada norma é discriminatória, se a maior parte dos sujeitos afetados negativamente por esta não for de origem estrangeira, não poderemos estar perante qualquer tipo discriminação. Isto porque o próprio conceito

¹¹⁶ Neste sentido, vide CFE, *Opinion Statement ECJ-TF 2/2020 on the ECJ Decision of 3 March 2020 in Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (Case C-75/18) on Progressive Turnover Taxes*, 60 European Taxation 12, IBFD, 2020, p. 20, alertando que a decisão em *Vodafone* não deve ser vista como dando aos EMs “*carte blanche*”.

de discriminação pressupõe que haja um tratamento mais favorável de um grupo em relação a outro.

Desta forma, os nacionais de um determinado EM têm de receber um tratamento fiscal mais favorável. Dada a natureza neutra do critério, não sendo possível fazer presunções que permitam concluir que a grande maioria dos sujeitos afetados são estrangeiros, será necessário realizar uma análise casuística. Daí ser imprescindível fazer uma análise estatística e recolher diversos dados de onde se possa retirar quais os sujeitos que recebem um tratamento mais desfavorável. Ora, nem sempre será fácil fazer este levantamento para quem queira suscitar a incompatibilidade de normas fiscais internas com o direito europeu¹¹⁷, dada a quantidade de sujeitos que podem estar em causa e a necessidade de verificar a nacionalidade das sociedades-mãe e dos seus acionistas, caso haja esse tipo de estruturas montadas¹¹⁸.

Não obstante tal dificuldade, de acordo com algumas estatísticas vindas a público, as empresas espanholas afetadas pelo imposto digital espanhol correspondem a 5,1% do total de empresas afetadas¹¹⁹, as empresas italianas afetadas pelo imposto digital italiano correspondem a 6,9% do total de empresas afetadas¹²⁰ e as empresas francesas afetadas pelo imposto digital francês correspondem a 3,7% do total de empresas afetadas¹²¹. Como se pode observar a percentagem de empresas estrangeiras afetadas por estes impostos anda na casa dos 90%¹²².

¹¹⁷ Em *Vodafone e ANGED*, a CE fez o levantamento dos sujeitos passivos afetados - *Vide Ac. Vodafone*, §§ 47-48 e *Ac. ANGED*, § 34.

¹¹⁸ Alertando para a dificuldade em perceber se estamos perante uma empresa estrangeira da UE, uma empresa de um país terceiro ou uma empresa nacional, *vide conclusões da AG, Vodafone*; §§ 72-73.

¹¹⁹ USTR, *Report on Spain's Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 13 de janeiro de 2021, p. 8.

¹²⁰ USTR, *Report on Italy's Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 6 de janeiro de 2021, p. 9.

¹²¹ USTR, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2 de dezembro de 2019, pp. 26-27.

¹²² É ainda de referir que um imposto digital unilateral irlandês, luxemburguês ou holandês incidiria maioritariamente em sociedades nacionais, já que a Irlanda, o Luxemburgo e a Holanda são os EMs que as sociedades sediadas fora da UE elegem para a constituição de subsidiárias, através das quais desenvolvem a atividade no espaço europeu. Dito isto, a adoção, nos EMs enunciados, de um imposto digital com as características da proposta de DST da CE não cumpriria o teste do impacto quantitativo e não seria, portanto, discriminatório. – cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Digital Battlefield...”, cit., pp. 1189-1190. Incidindo em empresas nacionais, esses países não estão recetivos à adoção de impostos deste género – *vide KIRWIN, Joe*, “Ireland Remains Opposed to Adopting EU Digital Tax”, *Bloomerg Tax*, 26 de janeiro de 2019.

Em *ANGED* e *Hervis*, o raciocínio do TJUE e da AG ficou pela análise quantitativa. Recorde-se que em *ANGED* não foi aceite uma percentagem de 61,5%¹²³ como suficiente para considerar que havia uma maioria de sujeitos passivos não nacionais afetados pelo imposto. No entanto, no caso dos impostos digitais essa percentagem é consideravelmente superior, pelo que não seria nada surpreendente que, com base nos casos *Hervis* e *ANGED*, o TJUE concluísse pela existência de discriminação indireta. Mesmo tendo em conta as opiniões da AG Kokott em *Hervis* e *ANGED*, seria possível concluir pela existência de discriminação. Embora a AG use critérios mais apertados que o TJUE em relação ao *quantum*, a verdade é que nunca chega a exigir que haja 100% de correspondência¹²⁴. Não sabendo numericamente o que para a AG significa “grande maioria dos casos”, parece completamente plausível depreender-se que esta aceitaria percentagens na casa dos 90% como preenchendo esse conceito.

Segundo as decisões *Hervis* e *ANGED*, o contra-argumento de que o resultado da aplicação dos impostos digitais é meramente aleatório não serviria como forma de refutar o se acabou de dizer, já que nessas decisões considerou-se que a aleatoriedade não excluía a existência de discriminação, caso uma percentagem considerável de empresas não nacionais fosse afetada. Não obstante, contrariando *Hervis* e *ANGED*, o raciocínio não deve parar neste momento porque um resultado meramente aleatório não merce ser considerado como discriminatório, mesmo que as percentagens de sujeitos passivos estrangeiros afetados sejam elevadas. Na presença de resultados meramente aleatórios, a soberania fiscal dos EMs em matéria fiscal não deve ceder perante o direito europeu. Como refere João Félix Nogueira, “*in certain cases not even a full match would lead to deeming a measure to be discriminatory*”¹²⁵.

Quanto às percentagens exigidas de sujeitos estrangeiros afetados, é aceitável que se avance para o próximo passo se a percentagem de sujeitos não nacionais afetados for

¹²³ Ac. *ANGED*, § 34.

¹²⁴ “*Apenas está assente que não é exigível uma concordância a 100%*” – vide conclusões da AG, *ANGED*, § 36.

¹²⁵ Refere ainda o autor que “*this would be the case of taxes levied on external products or non-resident producers simply because the same products or producers cannot be found in the territory. As an illustration, the fact that there is no oil extraction or refinery in a given state does not prevent it from (using its tax sovereignty to) levy(ing) a specific tax on oil-derived products, even if these products are in direct competition with products not subject to that tax, such as electricity*” – cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility...”, cit., p. 7. De facto, não se pode negar a um EM a criação de um imposto que afete somente sujeitos ou produtos estrangeiros, quando não há operadores nacionais a operar nesse mercado. Caso contrário, um EM não poderia nunca tributar um setor se aí não operassem sujeitos nacionais, o que não é razoável.

superior a 50% ou se mais de 50% do imposto for pago por sujeitos estrangeiros. No caso dos impostos digitais unilaterais essas percentagens rondam os 90%, pelo que é seguro avançar para o momento seguinte.

6.2.3 Intenção

Chegando à conclusão que o critério é neutro, bem como a uma percentagem considerável de não nacionais afetados pela medida fiscal em causa, importa ainda olhar a considerações adicionais que permitam aferir se realmente existe ou não discriminação. Isto pois, quer a análise qualitativa, quer a análise quantitativa não têm a virtude de, em normas que empregam critérios objetivos, permitir chegar a conclusões definitivas.

Na mesma linha do defendido pela AG Kokott, deve ter-se em conta a intenção na emanação de normas com estas características. No entanto, ao contrário do defendido pela AG, a intenção de discriminar não deve ser vista como uma salvaguarda, fundamentada no abuso de direito, à conclusão de que a utilização de critérios neutros não é discriminatória. A intenção, nos casos em que se empregam critérios neutros, deve ser vista como um elemento necessário do conceito discriminação¹²⁶. Nestes casos a intenção assume um papel preponderante, na medida em que não é possível, dada a natureza critério, presumir a existência de discriminação¹²⁷. Em casos no domínio fiscal, o TJUE não analisou a intenção como sendo uma salvaguarda ou exceção, mas antes como um elemento constitutivo do próprio conceito de discriminação¹²⁸.

Ao analisar os méritos dos elementos avançados pela AG no seu processo de determinação da intenção, chegou-se à conclusão que a forma como o imposto está construído será o elemento mais fiável para se proceder a essa determinação. Assim, da própria construção do imposto, ou seja, das normas de sujeição, não sujeição, isenção,

¹²⁶ Rita Szudoczky propõe que a intenção só deve ser tomada em linha de conta quando o critério neutro afete sujeitos passivos estrangeiros na “maioria dos casos”. Ou seja, para esta autora, quando o critério afete estrangeiros na “grande maioria dos casos”, não é preciso ter em consideração a intenção para existir discriminação – cfr. SZUDOCZKY, Rita – “Hungary: Progressive...”, cit., p. 111. No entanto, parece-nos que aplicar o teste da intenção em alguns casos e noutros já não, é suscetível de gerar insegurança jurídica.

¹²⁷ Por exemplo, quando o critério de diferenciação é a residência, a sua natureza permite presumir que a maior parte dos sujeitos afetados é de origem estrangeira. Nestes casos a intenção decorre da própria escolha do critério, não havendo necessidade de análises adicionais. Pelo contrário, na presença de critérios objetivos, é necessário ir mais além na análise da intenção, já que não é possível aplicar a presunção.

¹²⁸ Cfr. Ac. *Gibraltar* e Ac. *Humblot*.

taxa, entre outras, irá extrair-se se houve ou não intenção de discriminar por parte do legislador.

Juntamente com a construção do imposto, deve-se ponderar também o mercado em que tais normas se inserem¹²⁹. Assim, não é razoável que a aferição do elemento subjetivo se faça com uma total abstração do mercado que as normas fiscais em causa vão afetar. O conhecimento da constituição do mercado, ou seja, o conhecimento da realidade sobre a qual as normas fiscais vão incidir revela-se como um elemento importante que se deve combinar com a construção do imposto. Impõe-se a combinação destes dois elementos, pois é razoável pressupor que o legislador no processo de emanção das normas fiscais conhece a composição da realidade subjacente onde essas normas produzirão os seus efeitos¹³⁰.

Como já se referiu, a incidência nos impostos digitais unilaterais baseia-se na combinação do critério da prestação de serviços digitais relevantes com obtenção de um nível de receita que exceda elevados patamares. Cabe então ver se esta construção do imposto, juntamente com o conhecimento do mercado subjacente, permite concluir pela existência de discriminação.

Já se concluiu que há uma incidência quase exclusiva do imposto em sociedades com a cúpula acionista no estrangeiro caso o imposto se aplique nos EMs. A pergunta que se coloca é se houve então a intenção de produzir esse resultado ou se esse resultado é uma consequência totalmente fortuita e que se deve compatibilizar com a liberdade que os EMs têm na construção dos seus sistemas fiscais.

6.2.3.1 Serviços relevantes

Primeiramente, olhando aos serviços digitais relevantes e não relevantes para efeitos do imposto, é possível verificar que o legislador europeu e os diferentes legisladores dos EMs que se inspiraram naquele pretenderam capturar, principalmente,

¹²⁹ Cfr. Ac. *Humblot*.

¹³⁰ *Vide supra* n.r. 91.

as receitas geradas pelos serviços digitais que são a base dos modelos de negócio das sociedades digitais cuja cúpula acionista se encontra nos EUA¹³¹.

De facto, existem também sociedades digitais cuja cúpula acionista se encontra em Espanha, Itália ou França. No entanto, as normas de incidência objetiva não abarcam os serviços que tais empresas prestam. Ou seja, este critério dos serviços digitais relevantes, embora seja um critério neutro, foi intencionalmente escolhido pelos legisladores dos EMs para não afetar empresas nacionais, na medida em que os modelos de negócio relevantes para efeitos de imposto não são característicos de empresas nacionais¹³². Mais, é razoável pressupor que os legisladores nacionais conhecem o mercado digital e os modelos de negócio das diferentes empresas, pelo que este conhecimento, combinado com a escolha de apenas alguns serviços relevantes, é um indicador forte da intenção de discriminar.

6.2.3.2 Patamares de receita

Para além do critério dos serviços digitais relevantes, temos ainda a exigência que uma empresa terá de obter 750 milhões de euros de receita a nível mundial e também um valor no respetivo EM¹³³ para ser considerada sujeito passivo dos impostos digitais.

Mais uma vez, denota-se, a partir da construção do imposto, uma vontade em abranger no campo de incidência apenas sociedades com a cúpula acionista fora da Europa e, mais concretamente, com sede nos EUA. Se é verdade que, somente tendo em conta o critério dos serviços digitais relevantes, ainda estavam no campo de incidência um certo número de sociedades cuja cúpula se situava nos EMs que emanaram impostos digitais (nomeadamente algumas *start ups*), a exigência adicional da obtenção de um nível

¹³¹ Na análise efetuada por Gary Hufbauer e Lucy Lu, constata-se que “*taxable revenues include digital advertising (Google and Facebook), digital platforms and marketplaces to sell goods and services (Amazon, eBay, Uber, and Airbnb), and transmission of users’ data to other users (Facebook and Twitter). In addition to these iconic US firms, the DST might well reach traditional US advertisers, retailers with customer loyalty programs, and drug companies conducting clinical trials. However, “taxable revenues” exclude subscription fees (the main revenue of Spotify, based in Sweden) and in-app purchases of digital wares (the main revenue of Supercell, based in Finland). “Taxable revenues” also exclude revenue from platforms that facilitate financial trades (all the EU banks and stock exchanges)*” – cfr. HUFBAUER, Gary Clyde & LU, Zhhiyao Lucy, “The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff”, *Peterson Institute for International Economics Policy Brief 18-15*, 2018, p. 9.

¹³² Cfr. GERINGER, Stefanie, “National digital taxes – Lessons from Europe”, *South African Journal of Accounting Research*, Vol. 35, n.º 1, 2020, p. 13, em que a autora defende também que existe discriminação contra certos modelos de negócios.

¹³³ *Vide supra* n.r. 99.

tão elevado de receitas faz com que o número de empresas nacionais abrangidas pelo imposto seja irrelevante. A exigência da obtenção de um montante tão elevado de receitas, embora à primeira vista pareça um critério neutro, é também destinada a excluir do âmbito dos impostos empresas com sede última nos EMs.

Para João Félix Nogueira “*any levy on digital service providers, even without any threshold, would necessarily reflect the structure of the market*”¹³⁴. É um facto que, mesmo sem a incidência estar dependente da obtenção de um elevado nível de receita, a maior parte do imposto continuaria a ser paga por sociedades cuja cúpula acionista se situa fora da UE. No entanto, a intenção de discriminar e o cariz protecionista desapareceriam, visto que o imposto não estaria desenhado para excluir sociedades cuja cúpula acionista se encontra nos EMs. Nesse caso, o facto de o imposto ser pago na maior parte por sociedades estrangeiras, mas também uma fatia relevante ser paga por sociedades europeias, refletiria a estrutura do mercado digital. A existência dos patamares faz com que não haja uma correspondência entre os sujeitos que pagam o imposto e a estrutura do mercado digital.

Algumas estatísticas recentes demonstram que apenas 39 empresas ficam sujeitas a imposto digital espanhol. Baixando a exigência dos patamares de receita, o imposto passaria a abranger 249 empresas¹³⁵. Ora, tal é demonstrativo que os impostos digitais unilaterais, dada as suas características, não refletem a composição do mercado, mostrando-se, pelo contrário, direcionados a alvos específicos dentro do mercado digital¹³⁶.

¹³⁴ Vide NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility...”, cit., pp. 7-8.

¹³⁵ Cfr. USTR, Report on Spain’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974, 13 de janeiro de 2021, p. 13 onde se conclui que “*If a threshold of €50 million was to be applied, the analysis identified 249 companies, of which 20 (8%) had an ultimate parent in Spain and 80 (32.1%) had an ultimate parent in the United States. Increasing the threshold to €100 million identified 170 companies, of which 8 (4.7%) had an ultimate parent in Spain and 70 (41.2%) had an ultimate parent in the United States*”. No caso de não existir qualquer *threshold*, o número de sociedades nacionais abrangidas pelo imposto seria ainda maior.

¹³⁶ Após se concluir que são discriminatórios, mesmo que se possa oferecer uma justificação válida para estes patamares tão elevados, dificilmente poderiam ser considerados proporcionais.

6.2.3.3 Nível de imposto

Por fim, em *Humblot* o TJUE deu relevância ao valor do imposto para aferir a existência de discriminação¹³⁷. Isto é, perceber qual o montante que os sujeitos estrangeiros pagam de imposto é um indicador relevante que permite aprofundar qual a vontade do legislador. Recuperando o exemplo dado por João Félix Nogueira, “*the fact that there is no oil extraction or refinery in a given state does not prevent it from (using its tax sovereignty to) levy(ing) a specific tax on oil-derived products, even if these products are in direct competition with products not subject to that tax, such as electricity*”¹³⁸. Acompanhamos esta conclusão do autor, mas cremos que há certos limites que os EMs não podem ultrapassar. Se, no exemplo apresentado, (e assumindo que há comparabilidade) o imposto em produtos derivados do petróleo ou em produtores de petróleo não residentes for de um montante bastante elevado, isso constitui um indício da existência de discriminação que se retira da própria construção do imposto. Esta conclusão tem sustentação também no caso *Berlington Hungary*¹³⁹.

Em *Comissão/Grécia*¹⁴⁰, estava em causa um imposto muito semelhante ao que estava em *Humblot*. A diferença era que, enquanto em *Humblot* a taxa do escalão mais alto era cinco vezes superior à do escalão imediatamente abaixo, em *Comissão/Grécia* a

¹³⁷ “*A fixed tax on cars exceeding that rating which is almost five times as high as the highest rate of the differential tax (...) since the power rating determining liability to the special tax has been fixed at a level such that only imported cars, in particular from other Member States, are subject to the special tax whereas all cars of domestic manufacture are liable to the distinctly more advantageous differential tax*” – cfr. Ac. *Humblot*, § 14. Tenha-se presente o uso da expressão “*distinctly more advantageous*” que dá ênfase ao valor claramente superior.

¹³⁸ *Vide supra* n.r. 125.

¹³⁹ Neste caso, o TJUE considerou que uma lei fiscal que quintuplica o valor de um imposto que incide na exploração de *slot machines* em salas de jogos fora dos casinos constituía uma restrição à livre prestação de serviços, se esse aumento tornasse menos atrativo tal exploração – cfr. Ac. de 11 de junho de 2015, *Berlington Hungary*, C-98/14, §§ 41-42. O TJUE não levantou diretamente a questão de discriminação indireta. Contudo, como já referido *supra*, no domínio fiscal a diferença entre restrição e discriminação é muito ténue. Assim, na medida em que as sociedades que exploram *slot machines* em salas de jogo fora dos casinos estejam maioritariamente estabelecidas noutros EMs, estaremos também perante um caso de discriminação indireta. Tratando-se de um critério distintivo neutro (modelo de negócio), a intenção de discriminar seria possível determinar através do montante elevadíssimo do imposto que era devido por comparação àquele devido pela exploração de *slot machines* dentro do casino. Repare-se que, a nosso ver, um imposto que incida totalmente em sociedades estrangeiras, por não existirem sociedades nacionais nesse mercado, não é razão suficiente, por si só, para existir discriminação. No entanto, o seu elevado montante é um indicador da existência de intenção discriminar e da não aleatoriedade do resultado da aplicação do imposto. Em sentido contrário ao que defendemos, não aceitando que a discriminação indireta se possa aplicar em *Berlington* cfr. SZUDOCZKY, Rita – “Hungary: *Berlington Hungary* (C-98/14)”, in: LANG, Michael et al. (eds) - *CJEU—Recent Developments in Direct Taxation 2015*, Viena: Linde Verlag, 2016, pp. 83 e ss.

¹⁴⁰ Ac. de 5 de abril de 1990, *Comissão/Grécia*, C-132/88.

taxa do escalão superior era só 50% superior à do escalão imediatamente abaixo¹⁴¹. O TJUE considerou que neste caso o imposto não era discriminatório. Embora não tenha feito referência ao valor do escalão superior como critério de decisão, cremos que se em *Comissão/Grécia* o salto para o escalão superior fosse mais acentuado, o TJUE teria considerado o imposto discriminatório. No mesmo plano, se em *Humblot* a taxa do escalão mais alto fosse apenas ligeiramente maior (e não cinco vezes maior), o TJUE, com elevada probabilidade, não teria considerado o imposto discriminatório.

Nos impostos digitais unilaterais a taxa é de 3% sobre as receitas brutas obtidas no EM em causa. Não se trata, portanto, de uma tributação baseada no lucro, o que quer dizer que os EMs que lançaram impostos digitais pretenderam garantir que arrecadavam sempre receitas, não ficando limitados no caso das sociedades terem prejuízos fiscais na sua jurisdição. Ora, esta característica do imposto indicia a existência de intenção de discriminação, na medida em que existe uma clara vontade em onerar fortemente sociedades não nacionais. Esta taxa de 3% sobre as receitas tributáveis serve também para afastar o carácter de aleatoriedade dos resultados da aplicação dos impostos digitais e é outro indicador da existência de discriminação indireta.

6.2.4 Resultado da análise: existência de discriminação indireta

Como já referido, deve ter-se presente que os legisladores de cada EM, na emanção de impostos com estas características, têm conhecimento do mercado digital subjacente e a maneira como aqueles estão construídos leva a que se possa inferir com segurança que existiu intenção de dar um tratamento mais favorável a sociedades nacionais comparativamente com aquele que é dado a sociedades pertencentes a grupos em que a sede da sociedade-mãe do grupo é no estrangeiro. Assim, após a realização dos diferentes passos, somos da opinião que os impostos digitais unilaterais são suscetíveis de provocar discriminação indireta, já que os resultados da aplicação efetiva dos mesmos não são aleatórios.

Também os EUA, no âmbito de investigações lançadas a diversos impostos digitais unilaterais, incluindo aqueles que proliferam nos EMs, concluíram que existia

¹⁴¹ Cfr. MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Company...”, cit., p. 625.

discriminação contra sociedades estabelecidas nos EUA¹⁴². Embora essas investigações tenham ocorrido num quadro normativo diferente das liberdades fundamentais¹⁴³, as conclusões e argumentos também são válidos para efeitos de direito europeu e para fundamentar a existência de discriminação indireta. Como já vimos¹⁴⁴, caberá às subsidiárias europeias de grupos societários norte-americanos que operam nos EMs e que podem, conseqüentemente, estar sujeitas aos impostos digitais, invocar a livre prestação de serviços para se defenderem da existência de discriminação indireta presente nesses impostos.

A conclusão pela discriminação indireta não significa que não há justificação para a utilização destes critérios de incidência ou que não é proporcional construir um imposto que incida na maioria dos casos sobre empresas com sede no estrangeiro. O que se pretende realçar é que, ao serem adotados estes critérios, a intenção dos legisladores dos EMs foi de discriminar contra empresas de origem estrangeira. Esta discriminação pode estar justificada e ser proporcional, mas isso já são momentos do raciocínio do TJUE posteriores e independentes da aferição da existência discriminação.

¹⁴² USTR, “USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations”, 26 de março de 2021.

¹⁴³ Section 301 of the Trade Act of 1974.

¹⁴⁴ *Vide supra* 6.1.1.

7. Conclusões

I. As liberdades fundamentais visam promover o mercado interno e servem como quadro normativo para avaliar a compatibilidade de uma norma interna com o direito europeu, sendo que normas fiscais, mesmo que se situem no âmbito de domínios de soberania dos EMs, estão também sujeitas a esse escrutínio.

II. O TJUE no seu modelo de decisão adota quatro momentos para aferir se uma norma interna é incompatível com as liberdades fundamentais. No segundo momento é necessário perceber se existe uma ingerência à liberdade fundamental em causa.

III. Em particular, na matéria da fiscalidade direta essa ingerência deve ser determinada por referência ao conceito de discriminação. A discriminação pode ser direta quando o critério distintivo empregue é a nacionalidade ou sede. Pode ser indireta quando o critério distintivo empregue é diferente, mas os resultados a que se chegam são os mesmos.

III. Dentro da discriminação indireta, há ainda que fazer a diferenciação entre aquela que resulta da utilização de critérios ligados, pela sua natureza, à nacionalidade ou sede e aquela que resulta da utilização de critérios aparentemente neutros, sem conexão com a nacionalidade ou sede. Enquanto no primeiro tipo é possível chegar ao resultado através de uma análise abstrata, no segundo tipo o processo de determinação terá de ser diferente.

IV. Em *Hervis* e *ANGED*, o TJUE e a AG Kokott apontaram um critério quantitativo como método para avaliar a existência de discriminação indireta na presença de critérios neutros. Ora, de acordo com essas decisões, critérios neutros podem também dar origem a discriminação indireta desde que cumprido o teste do impacto quantitativo, isto é, desde que a maior parte dos sujeitos afetados pela norma em causa sejam estrangeiros.

V. Contudo, mais recentemente, em *Vodafone* e *Tesco*, o TJUE e a AG Kokott focaram-se essencialmente na adoção de uma abordagem qualitativa, afastando a existência de discriminação indireta no caso de normas que distingam com base em critérios neutros. Tal leva a crer que tais decisões foram tomadas para formar precedente, salvando os impostos digitais caso estes cheguem ao TJUE.

VI. Cremos que estas duas decisões colocam em risco o mercado interno e a proibição de discriminação inerente à consagração das liberdades fundamentais, já que os EMs podem interpretar essas decisões como uma permissão à adoção de critérios neutros na construção dos seus sistemas fiscais sem estarem limitados por questões de discriminação. Desta forma, defendemos que, perante um critério neutro, não se deve ficar somente por uma análise qualitativa.

VII. Assim o método deve contemplar uma análise quer qualitativa, quer quantitativa e deve ser também ponderado se houve intenção do legislador do EM de discriminar. De facto, a intenção nestes casos assume um papel preponderante e, tendo por base as decisões em *Gibraltar*, *Humblot* e parte das conclusões da AG em *Vodafone* e *Tesco*, esta deve ser determinada com base na própria construção do imposto.

VIII. Os impostos digitais que proliferam nos EMs como, por exemplo, em França, Espanha e Itália, são baseados na proposta de DST da CE e apresentam dois critérios neutros distintivos: a seleção de certos serviços digitais relevantes baseados em específicos modelos de negócio e a obtenção de montantes elevados de receitas.

IX. Após as análises qualitativa e quantitativa percebemos que, se aplicados unilateralmente nos EMs, os critérios neutros de distinção nos impostos digitais fazem com que estes incidam na maioria dos casos em sujeitos passivos estrangeiros. Apesar destes impostos incidirem na maior parte dos casos em sociedades cuja cúpula acionista se situa nos EUA, tratando-se de subsidiárias com estatuto UE que operam nos EMs que emanaram impostos digitais, estas podem invocar a liberdade de prestação de serviços, desde que não se viole o princípio da proibição do abuso.

X. Para além das análises mencionada no ponto prévio, a ponderação da intenção revela que os legisladores dos EMs pretenderam discriminar contra sociedades estrangeiras, deixando de fora do escopo do imposto quase todas as sociedades nacionais. Os critérios distintivos empregues nos impostos digitais foram intencionalmente selecionados para que quase nenhuma sociedade nacional fique sujeita ao imposto. O nível de imposto a pagar, na linha de *Humblot* e *Berlington*,

demonstra também que houve vontade em afetar de forma negativa sociedades estrangeiras.

XI. Assim, os resultados da aplicação efetiva dos impostos digitais unilaterais não são aleatórios e, como tal, existe discriminação indireta.

XII. De facto, é reconhecido a nível mundial e europeu que a economia digital não está a pagar a sua parte nos impostos dos Estados em que desenvolvem as suas atividades. Para resolver esta situação, é necessário reformar um sistema fiscal que não foi pensado para os modelos de negócios digitais que cresceram exponencialmente nos últimos anos.

XIII. Contudo, tal não deve ser feito através da subversão do regime da discriminação. As recentes decisões do TJUE, ao não permitirem que critérios neutros possam ser considerados discriminatórios, podem gerar um efeito nefasto para o mercado interno através da proliferação de normas fiscais de facto discriminatórias.

XIV. Entendemos que esta jurisprudência terá de ser revista futuramente de forma a encontrar uma solução que respeite a soberania dos EMs nesta matéria, mas que tenha também em conta as liberdades fundamentais e a proibição inerente de discriminar.

MONOGRAFIAS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS

AUF DEM BRINKE, Anna, “The four freedoms in the EU: Are they inseparable?”, *Bertelsmann Stiftung EUROPA Briefing*, 2017

BAMMENS, Niels, *The principle of Non-Discrimination in international and European Tax Law*, IBFD, 2012

CFE, *Opinion Statement ECJ-TF 2/2020 on the ECJ Decision of 3 March 2020 in Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (Case C-75/18) on Progressive Turnover Taxes*, 60 *European Taxation* 12, IBFD, 2020

FERREIRA, André Caetano, “A compatibilidade de normas fiscais nacionais com a dimensão externa da liberdade de circulação de capitais”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, Ano I, n.º 2, 2019

GERINGER, Stefanie, “National digital taxes – Lessons from Europe”, *South African Journal of Accounting Research*, Vol. 35, n.º 1, 2020

HASLEHNER, Werner, “EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation”, in: HASLEHNER, Werner et al. (eds) - *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, Wolters Kluwer, 2019

HINNEKENS, Luc, “Story and Fundamentals of Direct Taxation at Work in the EU”, *EC Tax Review*, Vol. 21, n.º 2, 2012

HORZEN, F. Van & ESDONK, A. Van, “Proposed 3% Digital Service Tax”, *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 25, n.º 4, 2018

HUFBAUER, Gary Clyde & LU, Zhhiyao Lucy, “The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff”, *Peterson Institute for International Economics Policy Brief 18-15*, 2018

MALISZEWSKA-NIENARTOWICZ, J.; “Direct and Indirect Discrimination in European Union Law – How to Draw a Dividing Line?”, *International Journal of Social Sciences*, Vol. 3, n.º 1, 2014

MASON, Ruth, “Flunking the ECJ’s Tax Discrimination Test”, *Columbia Journal of Transnational Law*, Vol. 46, 2007

MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “Company Size Matters”, *British Tax Review*, n.º 5, 2019

MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo “Digital Battlefield in the Tax Wars”, *Tax Notes International*, 2018

MASON, Ruth & PARADA, Leopoldo, “The Legality of Digital Taxes in Europe”, *Virginia Law and Economics Research Paper No. 2020-10*, 2020

NOGUEIRA, J.F. Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010

NOGUEIRA, J.F. Pinto, “The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo”, *International Tax Studies*, Vol. 2, n.º 2, 2019

OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2015

STAHL, Kristina, “Free Movement of Capital between Member States and Third Countries”, *EC Tax Review*, Vol. 13, n.º 2, 2004

SZUDOCZKY, Rita, “Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms”, *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 15, n.º 3, 2016

SZUDOCZKY, Rita – “Hungary: Berlington Hungary (C-98/14)”, in: LANG, Michael et al. (eds) - *CJEU—Recent Developments in Direct Taxation 2015*, Viena: Linde Verlag, 2016

SZUDOCZKY, Rita – “Hungary: Progressive Turnover Taxes in the Light of the EU Fundamental Freedoms and the State Aid Rules”, in: LANG, Michael et al. (eds) - *CJEU—Recent Developments in Direct Taxation 2018*, Viena: Linde Verlag, 2019

TOBLER, Christa, *Indirect discrimination: a case study into the development of the legal concept of indirect discrimination under EC law*, Intersentia, 2005

USTR, *Report on France’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2 de dezembro de 2019

USTR, *Report on Italy’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 6 de janeiro de 2021

USTR, *Report on Spain’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 13 de janeiro de 2021

VOLKOV, Vladislav, *The Meaning and the Impact of the Tesco-Vodafone CJEU Cases in Respect of the Digital Service Tax*, Lund University: Master Thesis in European and International Tax Law, 2020

ZALASINSKI, Adam, “Tax Rules Applicable without Distinction and the EU Internal Market Freedoms – An Analysis of Recent Case Law Regarding Taxation of Investment Income”, *European Taxation*, Vol. 57, n.º 12, 2017

DOCUMENTOS ELETRÓNICOS

ASEN, Elke, “What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes”, *Tax Foundation*, 14 de outubro de 2020, disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

FORSGREN, Chris et al., “Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?”, *Tax Foundation*, 29 de maio de 2020, disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>

GAMITO, Conceição & MOTA, Teresa Teixeira, “‘Netflix tax’ is coming to Portugal”, *International Tax Review*, 21 de janeiro de 2021, disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q6h2m7c50xvd/netflix-tax-is-coming-to-portugal>

PARADA, Leopoldo, “La Ilegalidad del Impuesto Español sobre Servicios Digitales”, *Hay Derecho*, 10 de janeiro de 2019, disponível em: <https://hayderecho.expansion.com/2019/01/10/la-ilegalidad-del-impuesto-espanol-sobre-servicios-digitales/>

KIRWIN, Joe, “Ireland Remains Opposed to Adopting EU Digital Tax”, *Bloomerg Tax*, 26 de fevereiro de 2019, disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/ireland-remains-opposed-to-adopting-eu-digital-tax>

RAMOS, Diogo Ortigão et al., “Assessing the wider impact of Portugal’s ‘Netflix tax’”, *International Tax Review*, 13 de janeiro de 2021, disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q300n3h3d7bz/assessing-the-wider-impact-of-portugals-39netflix-tax>

USTR, “USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations”, 26 de março de 2021, disponível em: https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/march/ustr-announces-next-steps-section-301-digital-services-taxes-investigations?fbclid=IwAR10infD2A63MNDGECd0zfv-rcHy24GgECFXMaRT0m_7Ivv9JLm1NUuBOGU

Lista Jurisprudencial

TJUE

Acórdão de 5 de fevereiro de 1963, *Van Gend E Loos*, C-26/62

Acórdão de 15 de julho de 1964, *Costa vs ENEL*, C-6/74

Acórdão de 14 de fevereiro de 1995, *Schumacker*, C-279/93

Acórdão de 28 de janeiro de 1986, *Comissão/França*, C-270/83.

Acórdão de 12 de fevereiro de 1974, *Sotgiu*, C-152/73

Acórdão de 8 de maio de 1990, *Biehl*, C-175/88

Acórdão de 13 de julho de 1993, *Commerzbank*, C-330/91

Acórdão de 19 de junho de 2019, *Memira Holding*, C-607/17

Acórdão de 18 de junho de 2019, *Áustria/Alemanha*, C-591/17

Acórdão de 1 de junho de 2010, *Blanco Pérez e Chao Gómez*, C-5070/07 e C-571/07

Acórdão de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis*, C-385/12

Acórdão de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16

Acórdão de 3 de março de 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18

Acórdão de 3 de março de 2020, *Tesco-Global Áruházak Zrt.*, C-323/18

Acórdão de 15 de novembro de 2011, *Comissão e Espanha v Government of Gibraltar e Reino Unido*, C-106/09 e C-107/09

Acórdão de 9 de maio de 1985, *Humblot v Directeur des Services Fiscaux*, C-112/84

Acórdão de 1 de abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company and Others*, C-80/12

Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, *T Danmark na Y Danmark*, C-116/16 e C-117/16

Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, *N Luxembourg I et al*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16

Acórdão de 6 de dezembro de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05

Acórdão de 11 de junho de 2015, *Berlington Hungary*, C-98/14

Acórdão de 5 de abril de 1990, *Comissão/Grécia*, C-132/88

CONCLUSÕES DE AG EM CASOS DO TJUE

Conclusões do AG Geelhoed de 23 de fevereiro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, C-374/04

Conclusões da AG Kokott de 10 de janeiro de 2019, *Memira Holding*, C-607/17

Conclusões da AG Kokott de 5 de fevereiro de 2014, *Hervis Sport*, C-385/12

Conclusões da AG Kokott de 9 de novembro de 2017, *ANGED*, C-233/16

Conclusões da AG Kokott de 13 de junho de 2019, *Vodafone Magyarország*, C-75/18

Lista de Legislação

Tratado de Funcionamento da União Europeia

Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes

Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes

Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, COM (2018) 148 final.

LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Legge 30 dicembre 2018, n.° 145

Legge 27 dicembre 2019, n.° 160.

Trade Act of 1974