

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

FISCALIDADE DIGITAL

Um novo estabelecimento estável

Catarina Lourenço Vieito

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias

Professor Auxiliar, ISCTE-IUL Business School

Outubro, 2020

iscte

BUSINESS
SCHOOL

Departamento de Contabilidade

FISCALIDADE DIGITAL

Um novo estabelecimento estável

Catarina Lourenço Vieito

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Paulo Jorge Varela Lopes Dias

Professor Auxiliar, ISCTE-IUL Business School

Outubro, 2020

Agradecimentos

Aos meus pais, pelo apoio constante.

À minha irmã.

Ao meu namorado que insistiu, vezes sem conta, para terminar este projeto.

*Aos amigos que me ouviram refilar e à minha “chefe” que me ensina todos os dias a ser
melhor profissional.*

*Ao meu orientador, Professor Paulo Dias, que me deu a mão e me apoiou com o seu
conhecimento e disponibilidade durante este período.*

Ao meu avô.

Resumo

A presente dissertação propõe-se a analisar os principais desafios da fiscalidade digital no âmbito da tributação direta, com especial importância para o estabelecimento estável.

Neste sentido, será apresentado o caminho até hoje percorrido, dando ênfase à intervenção da OCDE, de mão dada com o G20, que culminou no projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), bem como as Diretivas propostas pela Comissão Europeia.

Identificadas as dificuldades relacionadas com o objeto de estudo, será analisado um conjunto de características inerentes aos investigadores selecionados na base de dados *SCOPUS*, através da metodologia PRISMA, bem como o conteúdo dos seus artigos publicados.

Os resultados apresentados confirmam que, perante a realidade de uma nova era digital, é uma temática que tem conquistado popularidade por parte da comunidade científica e que exclama pela urgência da implementação de um sistema fiscal harmonizado, mais justo e eficiente que ponha um travão a medidas unilaterais entre Estados e que vá de encontro ao bom funcionamento de um mercado comum, que é a base do conceito do Mercado Único Digital.

Palavras-Chave: Fiscalidade digital; Economia digital; Estabelecimento Estável; PRISMA; Análise bibliométrica.

JEL: H26; H20; H71

Abstract

This Master's thesis proposes to analyze the main challenges of digital taxation in the field of direct taxation, with emphasis for permanent establishment.

This work will show the path taken so far, emphasizing the OECD intervention, hand in hand with the G20, which culminated in the BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) project, as the Directives proposed by the European Commission as well.

After identifying the difficulties related to the subject, following the PRISMA methodology, the characteristics of the researchers selected in SCOPUS and their published articles will be analyzed.

In this new digital era, the results presented confirm that this subject has gained popularity in the scientific community. There is also an urgent need for implementation of a harmonized, fairer and more efficient tax system that will put a brake on unilateral measures between States, and finally, a functional common market, which is the basis of the Digital Single Market.

Keywords: Digital taxation; Digital economy; Permanente Establishment; PRISMA; Bibliometric analysis.

JEL: H26; H20; H71

Índice

| | |
|---|-----------|
| Agradecimentos..... | iii |
| Resumo..... | v |
| Abstract..... | vii |
| Glossário de Siglas..... | xi |
| 1.INTRODUÇÃO | 1 |
| 2. REVISÃO DA LITERATURA | 4 |
| 2.1 Economia digital..... | 5 |
| 2.2 Novos desafios da economia digital | 5 |
| 2.3 Combate à fraude e evasão fiscal na economia digital..... | 7 |
| 2.4 Tributação do Rendimento | 9 |
| 2.4.1 Estabelecimento estável na era digital? | 10 |
| 2.4.2 O novo conceito de Estabelecimento Estável: Artigo 5º da CM OCDE..... | 10 |
| 2.4.3 Elemento disruptivo: Presença digital significativa | 16 |
| 2.5 Mecanismo vinculativo e multilateral ou MLI | 22 |
| 2.6 Desenvolvimentos na União Europeia..... | 23 |
| 2.6.1 Proposta de Diretiva 2018/0072..... | 24 |
| 2.6.2 Proposta de Diretiva 2018/0073..... | 26 |
| 2.7 Panorama tributário internacional: presente e futuro | 28 |
| 2.8 A investigação sobre a fiscalidade digital | 30 |
| 3. METODOLOGIA | 47 |
| 4. RESULTADOS | 52 |
| 4.1 Evolução temporal do número de publicações | 52 |
| 4.2 Afiliação geográfica dos autores | 53 |
| 4.3 Identificação dos autores mais citados | 53 |
| 4.4 Identificação das fontes de publicação | 57 |
| 4.5 Áreas de investigação mais relevantes | 58 |
| 4.6 Keywords principais | 59 |
| 5. CONCLUSÕES | 60 |
| 6. BIBLIOGRAFIA E FONTES | 62 |

Glossário de Siglas

| | |
|---------|---|
| BEPS | <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> |
| B2B | <i>Business to Business</i> |
| B2C | <i>Business to Customer</i> |
| CE | Comissão Europeia |
| CM OCDE | Convenção Modelo Fiscal em matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Património da OCDE |
| DSM | <i>Digital Single Market</i> |
| EE | Estabelecimento estável |
| EUA | Estados Unidos da América |
| EMN | Empresas multinacionais |
| G20 | Grupo dos 20 países mais desenvolvidos |
| IoT | <i>Internet of Things</i> |
| IRC | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas |
| IVA | Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico |
| SEC | Sociedades Estrangeiras Controladas |
| TIC | Tecnologias de Informação e Comunicação |
| UE | União Europeia |

1. Introdução

A (r)evolução da economia motivou um crescimento económico, para um ambiente mais digital e tecnológico. A nova economia digital obriga a novos desafios e oportunidades que tem criado uma enorme disrupção nas mais diversas áreas, surgindo assim a necessidade de adaptação de todos em geral, e das empresas em particular, de transformarem os seus negócios para permanecerem adaptadas à era digital.

A fiscalidade não é alheia a este contexto e carece de uma maior regulamentação, através da implementação de um sistema de tributação justo e eficiente. A atividade fiscal sofreu mais mudanças nos últimos 5 anos do que nos últimos 50 e mais existirão pelo caminho. No atual contexto, a relevância de um sistema fiscal adequado às necessidades do atual ecossistema em que vivemos, foi altamente reforçada para 2021 e para as décadas seguintes, uma vez que se anunciam múltiplas mudanças das regras de tributação na Economia Digital.

A digitalização da Economia está tão enraizada que não pode ser separada do resto da economia. O comércio eletrónico estabeleceu-se na sociedade, revestindo-se de inigualável importância nas transações comerciais efetuadas entre os diferentes agentes económicos. É importante compreender este fenómeno, que aliado à eliminação das fronteiras, redução de custos e facilidade de comunicação deverá conduzir à análise dos desafios levantados à soberania fiscal dos Estados.

Neste contexto, surge a necessidade de uma evolução no Direito para encarar os obstáculos da transformação digital, de forma a assegurar condições equitativas de concorrência a nível mundial. Além de um ambiente legislativo em mudança, como a (inevitável) regulamentação da própria Economia Digital, desafiada pelo aparecimento de novos modelos de negócios, pela globalização e indústrias convergentes, as próprias administrações fiscais precisam de estar mais capacitadas do ponto de vista digital.

1.1 Objeto de estudo

A presente dissertação tem por objetivo analisar os principais desafios da fiscalidade, colocados em matéria de tributação do rendimento, nomeadamente a nível do estabelecimento estável.

Este novo ecossistema oferece oportunidades, mas também acarreta riscos financeiros (e outros) se as questões fiscais forem negligenciadas. A rápida evolução das novas tecnologias, acompanhada pela desmaterialização dos bens e consequente ascensão das prestações de serviços, levantam muitas dúvidas aos atuais sistemas fiscais, nomeadamente se as atuais regras de distribuição tributária são ainda adequadas para determinar a conexão com uma jurisdição para efeitos fiscais.

Esta dissertação, preparada em concordância com os critérios PRISMA, está assente numa pesquisa de artigos indexados à base de dados *SCOPUS*, da editora *Elsevier*. Esta base de dados destaca-se como um dos recursos de suporte à análise da produção científica, na qual se incluem revistas científicas, livros e trabalhos de conferência. A nossa pesquisa consistiu na pesquisa de artigos científicos que contenham nas palavras-chave, as palavras “*digital*” e “*taxation*”, publicados até ao final do ano de 2019.

Tendo em conta a especial atenção que este assunto tem suscitado no seio de instituições internacionais, nomeadamente da OCDE e da Comissão Europeia, resultando numa série de relatórios, que irão juntar-se aos artigos encontrados nesta primeira pesquisa de forma a que resulte numa análise crítica da lei fiscal aplicada às práticas digitais.

1.2 Estrutura da dissertação

Com o propósito de apresentar uma análise do que tem sido estudado sobre a fiscalidade digital, esta dissertação está dividida em 5 capítulos.

Começaremos por dar lugar, no Capítulo 1, ao contexto histórico, de forma a possibilitar uma compreensão, não só das principais particularidades da economia digital, bem como esta se torna uma ferramenta, pela mão dos diferentes agentes económicos, de erosão da base tributável e deslocalização de lucros. Identificaremos a problemática levantada pelo desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (adiante, TIC) na tributação de um mundo cada vez mais digital. Analisam-se os principais obstáculos e vantagens dessa mesma digitalização.

No desenvolvimento desta dissertação, e tendo em vista a extensão da temática da fiscalidade relacionada com a economia digital, urge que delimitemos o nosso estudo a uma vertente específica na área da tributação: a tributação direta. Um conjunto de desafios são colocados ao poder de tributação do Estado, que podem ser resumidos em três perguntas: Onde tributar? O que tributar? Como tributar? Com o nosso trabalho, pretendemos responder, sobretudo, à primeira pergunta.

No capítulo 2, faremos a revisão da literatura, onde vão ser abordados os principais desafios identificados na tributação ao rendimento, dando ênfase ao novo conceito de estabelecimento estável, legislação em vigor e as propostas apresentadas. Será dada a voz às entidades internacionais que têm trabalhado no combate à fraude e evasão fiscal na economia digital, nomeadamente a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a Comissão Europeia (CE). No final deste capítulo, será dado lugar à investigação que tem sido feita, pelos diversos autores, sobre a fiscalidade digital.

No capítulo 3 será apresentada a metodologia utilizada, através da escolha de indicadores bibliométricos, bem como de ferramentas que nos permitem analisar como tem evoluído o estudo desta temática.

O capítulo 4 dará a conhecer os resultados observados através dos indicadores bibliométricos selecionados através da recolha dos artigos identificados no capítulo anterior.

Por fim, no capítulo 5, contamos apresentar as principais conclusões dos desafios que têm sido discutidos no seio da União Europeia e no Mundo; e contribuir para a produção de conteúdo que dê alento a uma maior compreensão da tributação internacional.

2. Revisão da Literatura

A transição da era industrial para o mundo digital, resultado da propagação das novas tecnologias, como a Internet ou as redes de comunicação por satélite, marcam o final do século XX e o início do novo milénio (Olbert M. e Spengel C., 2017).

Com o desenvolvimento das TIC, assistiu-se à explosão do fenómeno da globalização, que conduziu a uma mudança estrutural do mundo moderno. A crescente interdependência une e uniformiza as condições e fatores de desenvolvimento de cada país (Glushkova. S. et al., 2019).

A Internet tornou-se o encontro da procura e oferta de bens, veículo de conteúdos e comunicação. A sociedade desenvolveu-se, os padrões como nos relacionamos alteraram-se e a economia tornou-se digital.

Além do impacto nas TIC, este fenómeno tem consequências em todos os setores da sociedade: serviços financeiros, transportes, educação, saúde, meios de comunicação social, retalho e indústria. O crescimento com esta extensão, não poderia deixar de ter repercussões nos sistemas fiscais.

2.1 A economia digital

A digitalização da Economia é considerada como um motor fundamental da inovação, crescimento económico e mudança social e é um grande desafio para o sistema fiscal internacional (Olbert M. e Spengel C., 2017). É bastante difícil apresentar uma definição do que constitui a economia digital em virtude das constantes alterações no setor das TIC e da vasta dimensão ocupada pela economia digital no conjunto da economia. Uma caracterização possível é através da utilização de um conjunto de características-chave: mobilidade, efeitos de rede e utilização de dados (Boccia, F., 2006).

A economia digital está fortemente vinculada à mobilidade dos intangíveis. A economia digitalizou-se e os intangíveis são hoje mais valorosos do que os bens tangíveis. Equacionar esta verdade implica reconhecer que ativos como marcas, software, investigação e desenvolvimento (I&D), patentes e capital e plataformas digitais e fluxos de dados ultrapassam os ativos tangíveis na rentabilidade e avaliação de muitas empresas líderes (Bryan, D. et al., 2017).

O digital pode ser percebido como um ambiente aberto e sem fronteiras, onde é possível a migração, por um lado, das empresas para países com níveis de tributação mais reduzidos ou mesmo sem tributação; dos utilizadores, por outro lado, que têm a possibilidade de desenvolver a sua atividade comercial remotamente, e que por vezes se torna difícil localizar o local onde ocorreu a venda, o que acarreta uma maior dificuldade para as autoridades fiscais no momento da tributação dos impostos indiretos¹ (Boccia, F., 2006).

Plataformas digitais ou mercados online, por exemplo, através do efeito em rede, em que os consumidores obtêm maior utilidade de um produto quanto mais outras pessoas utilizarem esse produto, resulta em que muitas destas empresas que vendem produtos digitais tenham a capacidade de atingir rapidamente maior economia de escala embora possam existir margens brutas baixas; ao contrário dos produtos físicos, que tendem a ter custos fixos elevados e custos marginais substanciais que vão diminuindo com o efeito escala.²

A utilização de dados, outra das características-chave que assumimos para o entendimento da digitalização da economia, oferecem a possibilidade às empresas de reunirem dados e informações, de índole pessoal e/ou profissional, para que sejam processados e organizados de forma a usufruírem destas informações em prol do seu negócio. Estas informações em grande dimensão, são usualmente referidas como *Big Data*³ (Bentley, D., 2019).

Embora possam existir outras características ou estas possam não estar presentes em simultâneo em todos os negócios, estas configuram uma realidade na economia atual.

2.2 Novos desafios da economia digital

A desmaterialização de uma realidade que se tornou virtual, segundo os autores Olbert M. e Spengel C., (2017), é indubitavelmente uma das particularidades da economia digital, levada a cabo pela intangibilidade dos processos e pela diminuta necessidade de presença física.

Assente na chamada Internet das Coisas (também conhecida pelo acrónimo em inglês, *IoT* – *Internet of Things*), esta nova vaga tecnológica habilita a que a ligação à internet seja permanente e através de qualquer dispositivo. A internet do futuro está a tornar-se na *IoT*

¹ Não iremos aprofundar a matéria sobre impostos indiretos.

² OECD (2019), *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*. OECD Publishing, Paris.

³ Termo utilizado quando nos referimos a ferramentas para armazenar, agregar e processar dados de forma a utilizar em análises que criem correlações significativas entre consumidores e potenciais negócios ou produtos. Para maior informação sobre Big Data, automatização e inteligência artificial, assuntos que extravasam a esfera do nosso trabalho, pareceu-nos interessante o estudo de Bentley, D. (2019).

(Pižmoht, F. et al., 2017). O acesso ao online já não se limita ao computador, tablet ou telemóvel, existem dispositivos como relógios, automóveis ou aparelhos domésticos capazes de oferecerem produtos e serviços através de um clique. A *Internet Society* define a *IoT* como “a expansão da conectividade de rede e capacidade de computação para objetos, dispositivos, sensores e outros artefactos que normalmente não são considerados computadores”.⁴

Além da facilidade em termos um dispositivo sempre conectado, a internet possibilita um leque de novas oportunidades, desde a criação de ideias e partilha de conteúdos, empresários e novos mercados, bem como a utilização de novos sistemas de pagamento, como a bitcoin. (Tsindeliani, I.A et al., 2019). A internet e as tecnologias digitais propagam-se em todos os aspetos da nossa vida e trazem consigo mudanças no âmbito do consumidor, e na esfera empresarial e estatal. A digitalização atravessou fronteiras, deu a volta ao mundo e tornou-se numa ferramenta rápida, acessível e pouco dispendiosa, tornando-se dominante na economia atual e dando lugar, ao comércio eletrónico. Seguindo a linha da OCDE sobre comércio eletrónico (ou e-commerce em inglês):⁵

“O comércio eletrónico tem lugar através de uma série de relações comerciais diferentes, envolvendo qualquer possível emparelhamento de consumidores (C), empresas (B) ou governos (G). Estas incluem transações clássicas B2B, que ainda representam a maior parte do volume de negócios resultante do comércio eletrónico do sector privado, (...). As transações de comércio eletrónico envolvem cada vez mais diretamente os consumidores, muito especialmente as transações entre empresas e consumidores (B2C).”

Com fronteiras comerciais que são cada vez menos perceptíveis e com produtos transformados em “bits”, abre a possibilidade, não só às empresas de procurarem se instalar em países com carga fiscal mais atrativa (Agrawal, D.R. e Fox, W.F. 2017), como aos consumidores comprar um bem ou serviço através de um dispositivo eletrónico conectado a uma rede de Internet, na sua residência. Se inicialmente a compra de bens ou serviços (bens tangíveis, como vestuário, artigos para casa ou carros) foi facilitada pela desmaterialização da economia, rapidamente se expandiu para o acesso a músicas, jogos, livros ou filmes (exemplos

⁴ Centro Nacional de Cibersegurança, disponível em <https://www.cncs.gov.pt/a-internet-das-coisas-iot-internet-of-things/>, consultado a 05-08-2020.

⁵ OECD (2019a), *Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies*. OECD Publishing, Paris.

de bens intangíveis), através de um *download* ou serviço de *streaming*, consumido diretamente através do computador do utilizador (Teltscher, S., 2001).

Este novo ecossistema oferece oportunidades, mas também gera riscos financeiros, se as questões fiscais forem negligenciadas. Segundo Apeldoorn L. (2018), esta nova economia representa uma preocupação para a OCDE, em termos de concorrência fiscal, no sentido em que pode tornar-se uma ameaça quanto à soberania fiscal e às receitas fiscais. De modo a viabilizar a consecução dos propósitos constitucionais, importa assegurar a manutenção das receitas do Estado, se não o seu aumento e solucionar a problemática da erosão das bases tributáveis e transferência dos lucros. Esta matéria tem sido bastante debatida entre os países do G20 e da OCDE. As propostas destes organismos internacionais institucionais serão objeto de análise nos subcapítulos seguintes.

2.3 Combate à fraude e evasão fiscal na economia digital

A reconhecida importância e pertinência das matérias dos princípios internacionais de tributação das empresas multinacionais, combate à fraude e evasão fiscal, no contexto da economia digital, fez com que se unissem esforços e a pedido do G20, a OCDE conduziu as fases de execução do plano de ação denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, publicado a 12 de fevereiro de 2013.⁶ Esta foi a primeira manifestação da alteração da forma como a economia deve ser tributada (Apeldoorn L., 2018).

O esforço compreendido neste projeto foi motivado pelo desenvolvimento de mecanismos de cooperação e padronização internacionais, em que o principal objetivo do plano, seria, claramente, estabelecer uma tributação internacional comum através da definição de critérios objetivos, (tendencialmente) globais. Segundo Apeldoorn L. (2018), esta iniciativa é um passo importante para combater os danos da concorrência fiscal através do encorajamento à cooperação entre Estados. A OCDE objetiva também dotar os países de instrumentos para lidar com uma economia fortemente dependente de ativos intangíveis e virtuais, e delinear os princípios que norteiam a tributação das atividades transnacionais.

Em 2015 foi aprovado o relatório final que resultou na implementação de 15 ações, designado por Plano de Ação do BEPS (em inglês, *Base Erosion and Profit Shifting*), sendo

⁶ OECD (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>.

que quatro delas são classificadas como *minimum standards*.⁷ Este pacote de medidas pretende dar armas aos governos para enfrentarem o problema da erosão de bases e a transferência de lucros. Dada a existência de regras de tributação distintas entre países bem como lacunas e omissões nas regras fiscais, as empresas estudam o mercado e implementam estratégias de planeamento fiscal de forma a transferirem os seus lucros para aqueles que lhes permitam reduzir a sua carga fiscal (OCDE, 2015).

Não sendo objetivo do presente trabalho analisar exaustivamente cada uma das ações propostas no âmbito do Projeto BEPS, nem as sucessivas revisões, faremos o enquadramento através de uma breve descrição das recomendações presentes no relatório (OCDE, 2015):

Ação nº 1: Abordar os desafios da economia digital;

Ação nº 2: Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos;

Ação nº 3: Fortalecimento das regras em matéria das “Sociedades Estrangeiras Controladas - SEC” (ou em inglês, *Controlled Foreign Companies – CFC*);

Ação nº 4: Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros pagamentos financeiros;

Ação nº 5: Combater as práticas fiscais prejudiciais de forma mais efetiva, tendo em conta a transparência e a substância;

Ação nº 6: Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais em circunstâncias inapropriadas;

Ação nº 7: Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente;

Ações nº 8, 9 e 10: Alinhar os Resultados dos Preços de Transferência com a Criação de Valor;

Ação nº 11: Medir e monitorizar os BEPS;

Ação nº 12: Regras de divulgação obrigatória;

Ação nº 13: Orientação da documentação de preços de transferência e relatórios por país;

Ação nº 14: Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes;

Ação nº 15: Desenvolver um Instrumento Multilateral para Modificar os Tratados Bilaterais sobre Impostos.

⁷ São ações de implementação obrigatória, sujeitas a monitorização e revisão de pares (*peer review*). Incluem as Ações 5, 6, 13 e 14.

Este projeto constitui um dos mais importantes desenvolvimentos no âmbito da fiscalidade internacional, reconhecendo as necessárias alterações fundamentais. Três princípios estiveram na base para o projeto BEPS em 2015: (i) estabelecer coerência, (ii) realinhar a substância do direito fiscal, e (iii) aumentar a transparência. Embora tardia, foi a primeira renovação substancial às normas fiscais internacionais.⁸

No que diz respeito ao nosso tema em estudo sobre a tributação ao rendimento, assumem maior relevância a análise das ações n.ºs 1 e 7, pelo que as restantes ações não serão objeto de investigação neste trabalho.

2.4 Tributação do Rendimento

No sentido de nos ser possível analisar os desafios resultantes em matéria de tributação do rendimento na economia digital, mais concretamente em relação à matéria clássica de estabelecimento estável, iremos destacar, nos próximos subcapítulos, a Ação n.º 7 (Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente).

De acordo com Lips W. (2019), os Estados preferem uma norma comum para atenuar a dupla tributação, daí a proliferação de convenções nesta matéria. Ora, uma vez que o conceito de EE, refletido nos tratados tributários, serve como referência aos países membros para a celebração de novas convenções bilaterais ou revisão das já existentes para evitar a dupla tributação, iremos explorar as alterações à Convenção Modelo Fiscal em matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Património da OCDE (adiante, como CM OCDE) que tiveram origem no BEPS.

A significativa alteração para a predominância da presença virtual no atual contexto económico permite que hoje as empresas se localizem em países onde consigam obter vantagem fiscal, não sendo necessária a presença física nos países onde maioritariamente vendem. Este ambiente torna-se propício a que “*empresas multinacionais possam incentivar os gestores a localizar os lucros em jurisdições com impostos baixos, sem afetar a localização das suas operações reais (...) e apresentar assim um risco substancial de erosão da base tributária*” (Ting, A. e Gray, S.J., 2019).

⁸ (OCDE, 2015).

2.4.1 Estabelecimento estável na era digital?

Por regra geral, sabemos que os lucros de uma empresa são tributados no Estado da sua residência (princípio do destino), isto é, no local onde se situa a sua sede (Agrawal, D.R. e Fox, W.F, 2017).

Com a evolução dos modelos de negócio, um dos principais desafios tem sido estabelecer um vínculo tributável entre uma empresa não residente sem uma presença física e um Estado, pelo que nos importa questionar se o conceito clássico de estabelecimento estável poderá continuar a desempenhar a sua função adequada à tributação na fonte de empresas multinacionais digitais? Em que situações estamos perante um estabelecimento estável, passível de ser tributado no país consumidor? Onde ocorre a criação de valor e em que momento deve ser tributado?

O conceito clássico de EE tem como objetivo permitir o exercício de atividades levadas a cabo por uma empresa num determinado Estado, sem que nele exista a obrigatoriedade de se constituir juridicamente para que esta efetue operações como sociedade não residente. O EE, enquanto elemento de conexão com outro Estado que não o da sua residência (Estado da fonte), tem por função evitar a dupla tributação das empresas e neste sentido o Estado da fonte, apenas pode tributar os lucros obtidos por uma empresa não residente se esta possuir um EE no seu território. Tem de existir uma coordenação dos sistemas tributários dos diferentes Estados soberanos, embora este constitua um problema complexo no seio do direito internacional tributário, isto é, equilibrar o interesse dos Estados na proteção da sua respetiva base tributária com o interesse global no crescimento e desenvolvimento económico (Machado, J. e Costa P., 2008).

2.4.2 O novo conceito de Estabelecimento Estável: Artigo 5º da CM OCDE

De forma a evitar os efeitos nefastos da dupla tributação, nomeadamente em matéria de circulação de bens, serviços, pessoas, capitais e tecnologia, os países membros da OCDE sentiram a necessidade de aplicar soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.⁹

Uma solução que se inscreve, através da Convenção Modelo, é tentar alcançar uma harmonia fiscal que seja suficiente entre os diferentes Estados, de maneira a que seja garantida

⁹ OECD (2017b).

a tributação justa dos rendimentos gerados mas também, criar condições para que as empresas não sejam desencorajadas à criação de um EE noutra Estado.

O artigo 5.º n.º1 previsto na CM OCDE¹⁰ comporta uma definição geral de estabelecimento estável e diz-nos que “(...) *significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade*” e os lucros podem ser tributados num Estado diferente do Estado da residência (país onde a empresa, por exemplo, tem a sua sede efetiva) “*unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável*”, conforme previsto no artigo n.º 7 da CM OCDE. Se uma empresa possuir um EE noutra país que não o da sua residência, esse outro país terá o direito de tributar os lucros associados a esse EE. É uma regra que aparenta ser simples.

A estratégia para que a empresa não se estabeleça em determinado estado não é exclusivo da economia digital, mas de facto, é bastante expandido pelo comércio eletrónico que daí advém. Apesar dos seus benefícios, a tributação do comércio eletrónico de bens intangíveis tem causado um problema de distorção do comércio (Chen, J.-R. e Smekal, C., 2009).

É notório, que devido à natureza destas atividades, por exemplo *downloads* ou *streaming*, a presença física no país de consumo é uma estratégia fácil de refutar para as empresas, que podem escolher se pretendem ou não ter uma presença física no país consumidor (Ting, A. e Gray, S.J., 2019). É-lhes dado o benefício de tributação (ou não), da forma a que lhes seja mais oportuno. A aplicação prática deste conceito de EE tem levantado grandes dificuldades pelo facto de haver cada vez mais operações desmaterializadas.

Embora estas questões não sejam propriamente novas, existe muita tensão para a resposta a este problema ser discutida a nível internacional. A sugestão de um novo conceito de estabelecimento estável surge no relatório final da ação n.º 7 do BEPS, em que procura identificar as alterações necessárias à identificação de EE na CM OCDE¹¹ e alargar o âmbito do conceito de EE¹². Esta ação tem então como objetivo precaver abusos por parte dos sujeitos passivos que têm o objetivo de evitar a constituição de EE nos Estados onde desenvolvem as suas atividades.

De forma a atender às preocupações do projeto BEPS, mais precisamente, através desta medida, foram propostas algumas alterações no relatório final de 2015 da OCDE. Da ação à

¹⁰ Idem, Ibidem.

¹¹ OCDE (2000/2005) – Convenção Modelo (antes das alterações).

¹² OECD (2015a).

concretização, a OCDE lançou o *Final Report: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment*, de forma a alcançar a intenção demonstrada aquando do desenvolvimento da Ação n.º 7 do plano BEPS.

Estas alterações materializaram-se na alteração dos conteúdos dos tratados fiscais, nomeadamente a alteração do conceito de EE para que as medidas do Projeto BEPS pudessem ser aplicadas. As alterações, com maior relevância para o estudo da matéria do EE, ao abrigo do artigo 5.º da CM OCDE, consubstanciam-se em: (i) exclusão das atividades previstas na lista das exceções; (ii) fragmentação de atividades entre partes estreitamente relacionadas; e (iii) contratos de comissão.¹³

A determinação da existência de um EE já não passa apenas pela existência de uma instalação fixa (n.º 1 do art.º 5.º da CM OCDE) mas é necessário verificar, através de possíveis testes consagrados na CM OCDE, se a presença de uma sociedade não residente deve ser tributada à semelhança de uma sociedade residente, isto é, aferir se existe algum elemento de conexão ao Estado da fonte. Os três testes presentes ao longo desta Convenção, além da (i) instalação física, referem-se a: (ii) EE Projeto¹⁴; (iii) EE Agência¹⁵.

No relatório final da ação 7, foi incluída a condição de “preparatória ou auxiliar” às atividades excluídas no n.º 4 do artigo 5º, de forma a que, caso sejam atividades vitais, não podem beneficiar das exceções ali presentes.¹⁶

No âmbito destas alterações ao artigo nº 5 da CM OCDE, importa destacar que foi criada uma nova regra de anti fragmentação¹⁷ para evitar que uma empresa ou grupo de empresas com partes relacionadas possam fragmentar o seu negócio em diversas partes e assim alegar que cada um delas tem apenas uma atividade com carácter preparatório ou auxiliar, num determinado Estado, de forma a beneficiar das exceções do n.º4 do art.º 5.º da CM OCDE.

Com a inserção do n.º 4.1 ao artigo 5º, uma empresa não pode usufruir destas exceções se essa empresa ou uma empresa estreitamente relacionada, leva a cabo atividades no mesmo lugar ou em diferentes lugares no mesmo Estado, quando:

¹³ O relatório final ao plano de ação n.º 7 propõe várias alterações, contudo, no âmbito do nosso estudo, iremos apenas resumir as três matérias referidas.

¹⁴ Estaleiro de construção ou de montagem, se a duração exceder os 12 meses, cft. o art.º 5 n.º 3 da CM OCDE.

¹⁵ Cfr. Art.º 5 n.º 5 da CM OCDE considera-se EE se agente dependente, desde que não se enquadre nas exclusões do n.º 4 do mesmo artigo.

¹⁶ OECD (2015a).

¹⁷ OECD (2015a) – Secção 36-B, p. 38. Alteração que resulta na inclusão do n.º 4.1 do artigo 5.º.

- a) a sociedade tenha um estabelecimento estável nesse Estado; ou
- b) a atividade global resultante da combinação das atividades levadas a cabo nesse Estado, não seja de carácter preparatório ou auxiliar, sempre que estas atividades constituam funções complementares levadas a cabo por entidades residentes pertencentes ao grupo.¹⁸

Tendo em vista o combate ao planeamento fiscal das empresas multinacionais, através de contratos de comissão com as suas subsidiárias ou com agentes no Estado da fonte, de forma a não preencherem os requisitos para serem consideradas como EE nesse Estado, estes contratos sofreram (necessariamente) alterações pelas orientações desenvolvidas no plano de ação 7.

Um contrato de comissão com um agente pode definir-se, em termos gerais como um instrumento através do qual um agente atua em nome próprio, em determinado Estado, mas por conta de uma empresa não residente. Ora, tendo em conta este conceito, esta empresa não residente pode vender os seus produtos sem constituir EE nesse Estado? A nova redação do artigo 5º n.º 5 esclarece esta questão, que deve ser lida em conjunto com o n.º 6 do mesmo artigo, que vem clarificar o conceito de agente independente e por outro lado, quando este agente não deve ser considerado como tal.¹⁹

É no n.º 7 do presente artigo que se torna claro que uma sociedade, que exerça controlo sobre outra ou seja controlada por esta, no mesmo Estado ou outro, per si, não serve de critério único para aferir que uma é EE da outra.²⁰

Por fim, o n.º 8 do art.º 5º que surgiu na versão de 2017 da CM OCDE vem esclarecer os conceitos de quando devemos considerar que uma pessoa ou empresa está intimamente relacionada com outra empresa.²¹

A par destas alterações, a OCDE acrescentou aos comentários ao art.º 5.º da CM OCDE, partes exclusivamente dedicadas à economia digital e ao comércio eletrónico e a sua relação com o EE (OCDE, 2017).²²

¹⁸ Idem, *Ibidem*.

¹⁹ Vd. Art.º 5 n.º 5 e 6 da CM OCDE.

²⁰ Vd. Art.º 5 n.º 7 da CM OCDE.

²¹ Vd. Art.º 5 n.º 8 da CM OCDE.

²² Vd. os parágrafos 122 a 131.

Embora o conceito de “fiscalidade” se mantenha como elemento central no art.º 5º, a OCDE procura identificar se a mera utilização em operações de comércio eletrónico através de equipamento informático num país, poderia constituir um EE.²³

Entre o material informático, é feita uma distinção entre *hardware* e *software*, sendo que a este último é excluída a possibilidade de poder vir a ser um EE, e, portanto, websites, não preenchem o requisito de elemento físico por não constituir em si um bem tangível.²⁴ Por outro lado, o hardware, como por exemplo um servidor, em que estão armazenados os websites e que pode ser tangível e detetável, pode vir a constituir um EE no âmbito da economia digital.²⁵ No entanto, não é requisito único ser um servidor para vir a ser considerado um EE, é necessário que este preencha todos os requisitos exigidos pelo art.º 5º:

- a empresa que exerce a sua atividade através de um website, possuir ou arrendar o servidor no qual este website é armazenado e utilizado. O local onde este servidor estiver localizado, poderá constituir um EE da empresa;²⁶

- o servidor tem de ser fixo, no sentido em que embora possa ser mobilizado, não o é durante um determinado período de tempo, semelhante ao considerado no n.º 1 deste artigo;²⁷

- o negócio da empresa é exercido no local onde está o servidor, nomeadamente se as funções comerciais são desenvolvidas tendo em conta que tem à sua disposição o servidor nesse local. Este critério deve ser analisado casuisticamente;²⁸

- no local onde estiver este servidor, não é necessária a presença de pessoal da empresa, uma vez que a atividade pode ser desenvolvida automaticamente através do equipamento. É dado como exemplo, no comentário 127 ao art.º 5º, um equipamento de bombagem automática utilizado na exploração de recursos naturais;

²³ Cf. parágrafo 120 dos comentários ao art.º 5º da CM OCDE (Idem).

²⁴ Cf. parágrafo 123 dos comentários ao art.º 5º da CM OCDE (Idem).

²⁵ Idem, *Ibidem*.

²⁶ Cf. parágrafo 124 dos comentários ao art.º 5º da CM OCDE (Idem).

²⁷ Cf. parágrafo 125 dos comentários ao art.º 5º da CM OCDE (Idem).

²⁸ Cf. parágrafo 126 dos comentários ao art.º 5º da CM OCDE (Idem).

- não poderá vir a ser considerado EE se as operações de comércio eletrónico realizadas através do equipamento informático, se restringam às atividades preparatórias ou auxiliares (identificadas anteriormente no n.º 4 do presente artigo).²⁹

Por seu turno, este último requisito torna-se mais simples de compreender através da alusão ao exemplo referido no parágrafo 130 dos comentários ao art.º 5º, em que uma empresa cuja atividade seja de venda de produtos através da Internet, não será elegível para a constituição de um EE, se o local onde está o servidor que armazena o website é utilizado exclusivamente para publicidade, fornecimento de informação ou exibição dos produtos, e portanto, aplicar-se-ia o n.º 4 do art.º 5º e o local não constituiria um estabelecimento permanente. Se, pelo contrário, as funções típicas relacionadas com uma venda forem executadas nesse local (por exemplo, a celebração do contrato com o cliente, o processamento do pagamento e a entrega dos produtos são executados automaticamente através do equipamento aí localizado), estas atividades não podem ser consideradas como meramente preparatórias ou auxiliares e, pois, bem, poderá vir a ser destacado como um EE.

Muito embora possamos considerar que o esforço por parte da OCDE, na utilização do servidor, para a conexão do comércio eletrónico à realidade é um progresso, reconhecem-se algumas limitações no que diz respeito, aos servidores em rede, conhecidos por *Cloud*.

A *Cloud* é um termo utilizado para descrever uma rede global de servidores remotos, cada um com uma função única, interligados e que funcionam como um ecossistema único.³⁰

Não sendo um servidor fixo e tangível mas acessível através de um dispositivo com acesso à Internet, uma empresa que decida utilizar a *Cloud*, deixa de conseguir ter um servidor localizável, pelo que não estará enquadrada nos critérios anteriormente identificados. De acordo com Filippi, P. (2013), a noção de E.E. deve ter em conta não só a localização dos servidores em que os serviços estão alojados, mas também o local de interação com os utilizadores finais, que é onde o processo de criação de valor se realiza efetivamente.

²⁹ Cf. parágrafo 128 dos comentários ao art.º 5º da CM OCDE (Idem).

³⁰ Consultado em <https://azure.microsoft.com/pt-pt/overview/what-is-the-cloud/>, a 1 de Setembro de 2020.

2.4.3 Elemento disruptivo: Presença digital significativa

Descrita a realidade em que consubstancia a economia digital, impõe-se agora, antes de analisarmos o novo elemento de conexão entre a realidade “virtual” e a realidade “real”, referenciar os princípios que tradicionalmente têm orientado o desenvolvimento dos sistemas fiscais. Estes incluem a neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, eficácia e justiça, flexibilidade e equidade. (OCDE, 2015)

A primeira ação do BEPS, de cariz transversal a todas as outras medidas, pretende abordar as questões fundamentais relacionadas com a fiscalidade da economia digital. A evolução dos modelos empresariais, em geral, e o crescimento da economia digital, em particular, reflete que era necessário bem mais que um instrumento para combater o fenómeno da BEPS, mas sim, o desenvolvimento de um novo elemento de conexão que configure uma revisão estrutural dos critérios para a tributação dos rendimentos transfronteiriços nesta nova era.³¹

A forma como deve ser abordada a matéria da tributação do rendimento, tendo em conta os principais desafios abordados neste capítulo, é fruto da análise às diferentes soluções desde as negociações em 2013 até à publicação do relatório final em 2015. É precisamente com base nesta observação que se abre a possibilidade de uma empresa poder ter uma presença económica digital num Estado no qual estabelece negócios, embora não tenha ligação física ao seu território, e neste poder vir a ser alvo de tributação. Mais, esta medida prevê também a criação de uma taxa de retenção na fonte para transações digitais, a introdução de um imposto de equiparação³² e alterações ao conceito do EE, desenvolvidas na ação n.º 7 do plano BEPS.

A OCDE tem pugnado, como vimos no subcapítulo anterior, pela existência de um elemento físico de conexão ao território para que daí se estabeleça a concretização de um EE. Contudo, *per si*, não é suficiente face aos desafios impostos pela economia digital. Uma empresa não residente sempre foi capaz de vender para uma jurisdição onde não tinha uma presença física, no entanto, com o avanço das TIC, este comportamento foi amplificado, levantando, portanto, a desafios para a tributação internacional.³³

O que presentemente se apresenta, é a redefinição do conceito de elemento de conexão quando uma empresa não residente em determinado Estado, demonstra uma *presença*

³¹ (OCDE, 2015) - P. 98.

³² A ação 1 do BEPS não será objeto de estudo pormenorizado, sendo o estudo delimitado aos desafios fiscais, quanto ao EE.

³³ Cfr, citado. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges(...), Action 1 - 2015 Final Report (...)* P. 102.

económica significativa, independentemente de não possuir qualquer ligação física a esse Estado.

O que é curioso não é a demonstração da presença económica significativa, uma vez que é intrínseco ao conceito físico do E.E., caso contrário, as empresas não criavam essa extensão em outros países. A intenção de refletir situações em que uma empresa aproveita a tecnologia digital para participar, de forma regular, sustentada e intencional, na vida económica de um país, sem neste ter presença física é, na nossa opinião, o elemento disruptivo desta proposta.³⁴

Neste quadro, é proposto que o elo de ligação deixe de ser com base no critério tradicional do EE para as empresas cuja atividade seja desenvolvida de forma digital, e passe a ter como princípio, a referida presença digital significativa num mercado.

De forma a que esta presença económica significativa se verifique, através da presença digital significativa, é necessário ter em conta os fatores identificados na proposta do relatório em análise (Ação 1), que se encontram agrupados em três categorias: (i) fator com base nas receitas/rendimentos; (ii) fatores digitais e (iii) fatores com base no utilizador.

i. Fator com base no Rendimento

Um dos indicadores potenciais mais evidentes da existência de uma presença económica significativa, pode ser com base nas receitas geradas, numa base sustentada a partir de um determinado país.

Mas vejamos que, os serviços e produtos disponibilizados por uma empresa num ambiente digital, sobretudo aqueles que estão dependentes dos efeitos de rede, são suscetíveis do volume e qualidade de informação dos dados recolhidos dos utilizadores para criar valor. O que implica sobretudo que uma forte rede de utilizadores (e os dados correspondentes) resulte, presumivelmente, que esta aumente as suas vendas. Nestas circunstâncias, as empresas conseguirão gerar valor, aumentar as receitas e obter maiores rendimentos no território da fonte dos dados.³⁵

Isoladamente, segundo o relatório em causa, o fator rendimento não será suficiente para estabelecer a conexão com esse país, no entanto, e em conjunto com outros fatores, poderá ser

³⁴ Idem. P. 107.

³⁵ Idem, Ibidem.

a conexão entre a atividade e um território sob a forma de uma presença económica significativa.

Para que o rendimento seja um fator de existência da presença económica significativa é necessário tem em conta algumas questões técnicas, nomeadamente³⁶:

(i) Transações a considerar: todas as receitas geradas através de transações concluídas remotamente por empresa não residente com clientes presentes num determinado país, de forma a assegurar que contribuintes em situações semelhantes, que realizam transações semelhantes, são sujeitos a níveis de tributação semelhantes.

(ii) Limiar mínimo de rendimento: o elemento central neste fator (rendimento) será a existência de um valor de rendimento bruto proveniente de transações efetuadas remotamente com clientes em determinado país, a partir do qual, se considere a presença económica significativa naquele Estado.

A fixação do nível do limiar mínimo deverá ser suficientemente elevado para minimizar, tanto a carga administrativa para as administrações fiscais como a probabilidade de criação de conexão quando se perspetiva a cobrança fiscal de valores reduzidos.³⁷

Na definição deste nível de limiar, defende-se ainda que a dimensão do mercado pode ser um critério relevante, bem como o fator rendimento poderia ser aplicado numa base de grupo relacionado e não numa base de entidade separada, a fim de evitar a fragmentação artificial de atividades³⁸, tendo em conta a relativa mobilidade e flexibilidade na escolha da localização de atividades geradores de receitas na economia digital. O valor do nível do limiar deve em moeda local e em termos absolutos, a fim de minimizar o risco de manipulação.

(iii) Aplicação e controlo do limiar: uma aplicação precisa deste nível de limiar dependerá da capacidade das autoridades fiscais de cada Estado para identificar e mediar o volume das transações realizadas remotamente por empresas não residentes, bem como os seus intervenientes.

Este relatório sugere que a introdução de um sistema de registo obrigatório poderia ser uma solução possível, na medida em que, ao preencherem os fatores já referidos (e os que vamos referir em seguida), possam evidenciar uma presença económica significativa. Contudo, ciente

³⁶ Idem. Páginas 107-111.

³⁷ Idem. P. 108.

³⁸ À semelhança do previsto na Ação 7.

das dificuldades que as administrações fiscais teriam de enfrentar para saber quando e o volume das atividades que se realizam, bem como a identificação dos vendedores remotos, e assegurar o seu cumprimento, a OCDE sugere no referido relatório, a utilidade da aplicação de regimes similares aos introduzidos para assegurar o cumprimento das regras dos impostos indiretos³⁹ sobre as transações, como o IVA.⁴⁰

ii. Fatores digitais

A par do que acontece nos negócios tradicionais, também na economia digital, os negócios dependem de vários fatores para alcançar um número significativo de clientes. No caso dos negócios tradicionais, dependem de fatores como a localização do espaço físico, marketing e ações de promoção dos produtos e formas especiais de pagamento. Vejamos que, em termos gerais, nos negócios na economia digital, estes fatores são, na prática, bastante semelhantes. A sua devida identificação permitirá estabelecer uma ligação através da presença digital entre uma empresa e um Estado.

Por seu turno, a OCDE identifica uma série de fatores digitais com base no desenvolvimento atual da economia digital que ao serem verificados, poderão manifestar a existência de uma presença económica digital: (i) adoção de um domínio local; (ii) plataforma digital utilizada e (iii) definição dos meios de pagamentos locais.⁴¹

Uma empresa não residente que se pretenda implementar no mercado de um determinado Estado, tenderá a utilizar um domínio localizado que permita a aproximação e captação de clientes ou utilizadores desse país. O nome do domínio, pode ter o equivalente a uma morada local, por exemplo, através da identificação do país, como “.pt”, “.es”, “.fr” ou “.com”. Esta opção, além de incentivar a proximidade com os potenciais clientes, procura responder à necessidade das empresas protegerem as suas marcas registadas através da aquisição de nomes de domínios relacionados, incluindo um nome de domínio local do país. Desta forma, tentam assegurar a não utilização de domínios, por outras empresas, que se assemelhem às suas marcas.

Embora o domínio local seja um fator a considerar, uma vez que tem sido o método predominante utilizado por empresas multinacionais que operam num determinado país, a OCDE recorda que num futuro próximo esta prática poderá ser alterada pela utilização de

³⁹ (OCDE, 2015), P. 108.

⁴⁰ A tributação sobre impostos indiretos, nomeadamente o IVA, embora não seja objeto de estudo aprofundado deste trabalho, será abordada neste capítulo.

⁴¹ (OCDE, 2015). P. 109.

domínios alusivos às suas atividades, como por exemplo, uma empresa que venda câmaras, poderá utilizar o domínio “.camera”, reduzindo assim a relevância do domínio específico de um país.⁴²

Relacionado com a questão da plataforma digital, verifica-se que as empresas não residentes estabelecem frequentemente *websites* ou plataformas “locais” que tenham em atenção a cultura e normas linguísticas do mercado onde se querem inserir.

A este propósito, os *websites* ou plataformas digitais “locais” podem incluir um conjunto de características como a utilização da língua oficial, preferências das culturas locais, estratégias de marketing específicas para determinado mercado, descontos e promoções e termos de condições de serviço adaptados ao contexto legal e comercial desse país. A adoção destas propriedades facilita a interação com os clientes nesse mercado e permite estabelecer uma proximidade com os consumidores do mercado alvo.⁴³ Note-se, contudo, que as plataformas locais não correspondem necessariamente a linhas de fronteira políticas.⁴⁴

À semelhança do local do domínio ou à escolha da plataforma digital, também os meios de pagamento disponibilizados configuram um elemento a ter em conta para perceber o mercado que as empresas pretendem alcançar. Nas palavras da OCDE, nas páginas 109 e 110 do relatório final da Ação 1, *“uma empresa não residente que mantenha uma interação intencional e sustentada com a economia de um país, irá frequentemente assegurar que os clientes locais tenham uma experiência de compra sem falhas com preços refletidos na moeda local, impostos, taxas e impostos já calculados, com a opção de utilizar uma forma de pagamento local para completar a compra.”*

iii. Fatores com base no utilizador

A respeito da pertinência em aferir se existe uma presença económica significativa, a OCDE faz também referência a fatores com base no utilizador. A base de utilizadores e os dados associados a estes podem ser indicadores importantes de uma participação intencional e sustentada na economia desse país. Importa, pois, perceber o (i) número mensal de utilizadores ativos; o (ii) número de contratos concluídos *online* e a (iii) quantidade de informação recolhida.

⁴² Idem, *Ibidem*.

⁴³ Idem, *Ibidem*.

⁴⁴ A dimensão local pode estar relacionada com uma região, não necessariamente com uma fronteira politicamente estabelecida.

Um fator que permite aferir o nível de penetração de uma empresa na economia de um país é o número de "utilizadores mensais ativos" na plataforma digital que esta gere, tendo por princípio de que são utilizadores residentes em determinado Estado durante o ano fiscal em análise. Esta métrica é feita através da contabilização, durante o período de 30 dias, desde que inicia a sessão e visita a plataforma digital até à data da medição.⁴⁵ Esta medição, traz como vantagem, a possibilidade de conhecer quer o volume como o grau de envolvimento da base de clientes/utilizadores em determinado país. No entanto, ainda existe pouco material disponível sobre esta métrica pelo que será necessário desenvolver e detalhar a fiabilidade e veracidade da informação obtida para assegurar que não existiram contas múltiplas, fraudulentas ou por exemplo, informação falsa.⁴⁶

Por outro lado, outro fator que sustenta o nível de participação de uma empresa na vida económica de determinado Estado, é a regularidade com que esta celebra contratos *online*. Na economia digital, os contratos são frequentemente celebrados com o cliente através da plataforma digital, sem a necessidade de intervenção dos colaboradores da empresa ou de agentes dependentes.⁴⁷

É dado como exemplo, na página 110 deste relatório, que um utilizador ao concordar com os "termos e condições do serviço" pelo acesso ao conteúdo do *website*, ainda que de serviços gratuitos se trate, resulta na conclusão de um acordo juridicamente vinculativo. Desta forma, mediante o número de contratos celebrados com utilizadores num país, pode ser importante para determinar a presença económica de uma empresa nesse Estado.

Relativamente ao volume da informação recolhida de utilizadores residentes num determinado país, este é também um fator a considerar na determinação nesse local de uma presença económica significativa. Importa perceber a origem dos dados obtidos, independentemente de onde estes depois são processados e armazenados.

Por volume de informação recolhida, a OCDE esclarece como podendo ser os conteúdos criados pelos utilizadores, revisões feitas aos produtos, histórico de pesquisas, além dos dados pessoais. Embora a informação esteja cada vez mais disponível e atualizada, especialmente se

⁴⁵ (OCDE, 2015). P. 110.

⁴⁶ Idem, *Ibidem*.

⁴⁷ Como vimos no art.º 5º da CM OCDE, em que a celebração de contrato é feita por uma pessoa que atua em nome de uma empresa não residente, designado como agente dependente para que se possa vir a considerar elegível para um EE nesse país.

os dados forem armazenados num servidor pela empresa não residente, as empresas podem não dispor dos registos separados do volume de dados e armazenados por país. Acresce ainda que, o volume de dados recolhidos pode não refletir, necessariamente, a contribuição efetiva para a receita gerada pela empresa não residente, uma vez que o valor dos dados em bruto é bastante incerto e volátil.

iv. Combinação do fator com base no Rendimento com os outros fatores

Analisada a posição da OCDE quanto aos fatores que podem determinar ou auxiliar a determinação de uma presença económica significativa num determinado Estado por uma empresa não residente, vejamos agora as possíveis combinações do fator com base no rendimento e os outros fatores (digitais ou com base no utilizador), que poderão resultar numa melhor aplicação do (novo) elemento de conexão.⁴⁸

O fator rendimento, como vimos, pode não ser suficiente, per si, para demonstrar a participação regular e sustentada de uma empresa não residente na vida económica de um país.⁴⁹ No entanto, se combinarmos este fator com os fatores digitais e/ou baseados no utilizador, poderia ser uma medida adequada para confirmar a existência de uma presença económica significativa no país em questão. Por outras palavras, teria de ser combinada uma ligação entre a atividade que gere as receitas da empresa não residente e a sua presença no país.

A OCDE exemplifica esta combinação de fatores com um exemplo que nos permite clarificar estas ideias. Se uma empresa não residente gera receitas brutas acima do limiar, através de transações com clientes, concluídas através de uma plataforma online, onde o cliente é obrigado a criar uma conta personalizada e a utilizar as opções de pagamento locais e oferecidas pelo *website* para concluir a compra, então, perante este exemplo, considerar-se-ia que existe uma ligação entre as receitas geradas a partir desse país e os fatores digitais e/ou baseados no utilizador que evidenciam uma presença económica significativa nesse país.

2.5 Mecanismo vinculativo e multilateral ou MLI

Por último, mas não menos importante, importa ainda referir que um dos elementos com impacto na renovada arquitetura da fiscalidade internacional, e tendo em perspetiva a

⁴⁸ (OCDE, 2015). P. 111.

⁴⁹ No entanto, o total de receitas que excedam o limiar das receitas serão um indicador da existência de uma presença económica significativa.

concretização do plano de ação sobre o BEPS⁵⁰, nomeadamente o apelo no âmbito da ação 15, e após a conclusão das negociações no final do ano de 2016, foi assinado pela primeira vez em junho de 2017 e entrou em vigor a 1 de julho de 2018, a Convenção Multilateral para a Implementação de Medidas relativas ao Tratado Fiscal para prevenir a erosão de base e a transferência de lucros (ou “MLI”, acrónimo de “*Multilateral Instrument*”).⁵¹

O MLI, entrou em mais de 90 jurisdições em todos os continentes e vem concretizar o plano de ação sobre o BEPS, possibilitando a resposta ao apelo de um mecanismo eficaz em toda a rede de convenções para evitar a dupla tributação do rendimento existente sem ser necessária a renegociação bilateralmente de cada uma dessas convenções através de medidas que previnem o uso abusivo de tratados, melhoram e aceleram a resolução de diferendos através de um painel independente de arbitragem obrigatória e vinculativa e evitam a evasão artificial do estatuto de EE, focando o conceito de pessoas estreitamente relacionadas com uma empresa.⁵²

Em maio de 2020, o MLI possibilitou a alteração de 300 acordos através da rede mundial de acordos fiscais. A entrada em vigor das disposições do MLI, menos de três anos após a primeira assinatura, sublinha o forte compromisso político de uma abordagem multilateral para combater o BEPS e traduzir os compromissos em medidas concretas que serão incluídas em mais de 1680 tratados fiscais em todo o mundo.⁵³

2.6 Desenvolvimentos na União Europeia

O pacote de medidas BEPS serviu como alavanca para que fossem traçados os instrumentos destinados a tributar os serviços digitais de forma adequada e justa. Inclusivamente, como vimos no decorrer deste capítulo, a primeira ação do BEPS aborda a possibilidade de uma empresa ter uma presença económica significativa na economia de um país, sem nele ter ligação ao seu território.

Enquanto a OCDE continua no desenvolvimento da solução para a tributação da economia digital, que parece ser difícil um consenso a nível mundial⁵⁴, a Comissão Europeia avança, em estreita colaboração com a OCDE, e apresenta em 2018 duas propostas legislativas para a

⁵⁰ (OCDE, 2016).

⁵¹ OECD (2020), *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Multilateral Instrument* – Information Brochure May 2020. OECD Tax Treaties.

⁵² Idem, Ibidem.

⁵³ OECD (2020a), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2019-July 2020*. OECD Paris.

⁵⁴ Proposta de Diretiva do Conselho nº 2018/0072 – COM (2018) 147 final.

tributação da economia digital em 2020.⁵⁵ Este pacote de propostas vem refletir a necessidade (urgente) de alcançar uma posição coordenada e consolidada na UE, de forma efetivar a tributação dos rendimentos nos negócios digitais, cuja tributação se mostra reduzida ou inexistente.

Deste pacote legislativo consta a proposta de Diretiva 2018/0072 que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Esta proposta, conforme veremos adiante, visa a adoção por parte dos EM de um novo conceito de EE digital.⁵⁶ Por outro lado, a proposta de Diretiva 2018/0073 é referente ao sistema comum de um Imposto sobre Serviços Digitais (ISD) aplicável às receitas resultantes da prestação de determinados serviços digitais.

2.6.1 Proposta de Diretiva 2018/0072: Regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa

Esta proposta abrange as empresas tributadas em sede de imposto sobre as sociedades, quer estejam estabelecidas na UE, quer se encontrem fora do território da UE, desde que não exista qualquer convenção em matéria de dupla tributação com o EM. No entanto, exclui-se todos os residentes de estados fora da UE com os quais exista qualquer convenção em matéria de dupla tributação que inclua disposições semelhantes aos art.º 4 e 5 da mesma Proposta, nomeadamente no que diz respeito à aplicação do conceito de presença digital significativa e à imputação do imposto aos lucros que preenchem os requisitos para ser tida em conta esta presença.⁵⁷

No art.º 3 encontramos algumas definições dos diferentes conceitos para aplicar as disposições desta proposta, nomeadamente, serviços digitais que são definidos como um *“serviço prestado através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima”*. A lista de serviços a que se refere este artigo vem discriminada no anexo 2 a esta proposta.⁵⁸

Podemos ler, no art.º 4 n.º 3 que o conceito de uma presença digital significativa *“destina-se a estabelecer um vínculo tributável numa jurisdição. Por conseguinte, deve ser visto como um complemento do conceito de estabelecimento estável existente. As regras propostas para*

⁵⁵ Cfr. Exposição de motivos da Proposta de Diretiva 2018/0072 – COM (2018) 147 final.

⁵⁶ Proposta de Diretiva 2018/0072 – COM (2018) 147 final.

⁵⁷ Cfr. Art.º 2 da Proposta de Diretiva 2018/0072.

⁵⁸ Anexo n.º 2 da COM (2018) 147 final.

estabelecer um vínculo tributável de uma empresa digital num Estado-Membro têm por base as receitas provenientes da prestação de serviços digitais, o número de utilizadores de serviços digitais ou o número de contratos para um serviço digital.”

A demonstração de uma presença digital significativa – determinação da “pegada digital” – de uma empresa num determinado Estado e período de tributação, são os seguintes⁵⁹:

- (i) Atividade de prestação de serviços digitais;
- (ii) Atividade exercida através de uma interface digital;
- (iii) E desde que verificado um ou mais dos critérios seguintes:
 - Receitas obtidas pela prestação desses serviços a utilizadores situados num EM sejam superiores a 7.000.000 €; ou
 - O número de utilizadores desses serviços situados no Estado-Membro seja superior a € 100.000; ou
 - O número de contratos comerciais de prestação de serviços digitais localizados no Estado-Membro seja superior a 3.000.

Esclarece ainda o n.º 4 do presente artigo, que a localização dos utilizadores é considerada como estando num EM, se este utilizar um dispositivo nesse EM para aceder à interface digital onde são prestados os serviços digitais.

Para efeito de celebração de contrato, conforme o n.º5 do presente artigo, ao invés da localização, a Comissão considera o critério da residência da empresa que contrata o serviço, isto é, considera-se que o utilizador está situado num EM se aí for residente para efeitos de imposto sobre as sociedades ou se for residente num país terceiro para efeitos de imposto sobre as sociedades, mas possua um EE nesse EM.

A receita gerada através da prestação dos serviços digitais, em determinado período de tributação, é calculada em proporção do número de vezes que os dispositivos são utilizados para aceder à interface digital, na qual são prestados os serviços.⁶⁰

Os lucros a imputar a uma empresa com presença digital significativa, conforme art.º 5.º, serão os mesmos que uma empresa separada e independente teria obtido a exercer as mesmas atividades ou similares, nas mesmas condições ou similares, tendo em conta as funções

⁵⁹ Cfr. Art.º 4 da Proposta de Diretiva 2018/0072.

⁶⁰ Cfr. Art.º 4 n.º 7 da Proposta de Diretiva 2018/0072.

desempenhadas, os ativos utilizados e os riscos assumidos através de uma interface digital. Este artigo enumera também as atividades económicas no contexto da presença digital significativa, realizadas através de uma interface digital.⁶¹ A CE considera que para a imputação de lucros, deve ser considerado o método do fracionamento do lucro. Os fatores deste fracionamento podem incluir *“as despesas efetuadas para fins de investigação, desenvolvimento e comercialização, bem como o número de utilizadores e os dados recolhidos por Estado-Membro”*.⁶²

2.6.2 Proposta de Diretiva 2018/0073: relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais

Consciente da dificuldade no consenso à volta desta proposta, a CE apresentou, em alternativa e de carácter temporário, a Proposta de Diretiva 2018/0073 que introduz um Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD). Enquanto se aguarda uma solução abrangente, esta proposta destina-se a obter as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais bem como assegurar condições equitativas, de fácil implementação, no período intercalar até que uma solução global esteja disponível.⁶³

Este novo imposto aplicar-se-ia a partir de 1 de janeiro de 2020 e seria cobrado pela aplicação de uma taxa única de 3% sobre a receita bruta.⁶⁴

Sumariamente, no art.º 4º n.º 1, para efeitos de ISD, será aplicado às empresas que preenchem cumulativamente as condições a seguir referidas:⁶⁵

- Montante total das receitas mundiais, referente ao exercício completo mais recente, pela entidade⁶⁶ é superior a 750.000.000 €; e

- Montante total das receitas tributáveis, obtidas pela entidade⁶⁷ na UE, durante esse exercício é superior a 50.000.000 €.

⁶¹ Inclui as seguintes atividades: a) Recolha, armazenamento, processamento, análise, implementação e venda de dados ao nível do utilizador; b) Recolha, armazenamento, processamento e visualização de conteúdos gerados pelos utilizadores; c) Venda de espaços publicitários em linha; d) Disponibilização num mercado digital de conteúdos criados por terceiros; e) Prestação de qualquer serviço digital não enumerado nas alíneas a) a d).

⁶² Cfr. Art.º 5 n.º 6 da Proposta de Diretiva 2018/0072.

⁶³ Cfr. pp.3 e 4 da Proposta de Diretiva 2018/0073 – COM (2018) 148 final.

⁶⁴ Para informação sobre as receitas tributáveis, vd. Art.º 3º da Proposta de Diretiva 2018/0073 – COM (2018) 148 final.

⁶⁵ Cfr. p.4 da Proposta de Diretiva 2018/0073 – COM (2018) 148 final.

⁶⁶ Empresas que por terem determinada dimensão, são beneficiadas pelos efeitos de rede e conseguem criar modelos de negócio com base na participação dos utilizadores.

⁶⁷ Entidades que existe uma forte pegada digital a nível da UE em relação ao tipo de receitas abrangidas pelo ISD.

Estes montantes devem ser avaliados ao nível de grupo, caso a entidade faça parte de um grupo consolidado.

A proporção das receitas tributáveis obtidas por uma entidade deve ser tratada como obtida num EM, para efeitos deste imposto. Conforme referido no art.º 5º desta proposta, “*esta abordagem segue a lógica de que é a participação dos utilizadores nas atividades digitais de uma empresa que gera o valor para essa empresa.*”

Esta Proposta prevê também a cooperação entre os EM, de modo a permitir que as empresas tenham um único ponto de contacto no cumprimento deste novo imposto. Desta forma, o EM onde os utilizadores se encontram localizados, procederá à cobrança do montante corresponde ao ISD do sujeito passivo em causa (como um imposto de autoliquidação) mas se este imposto for devido num outro EM, este último deve ser notificado (art.º 20 n.º1 da presente proposta) pelo EM de identificação (aquele onde foi pago o ISD). Por conseguinte, este deve transmitir as declarações de ISD à autoridade competente de cada EM onde o ISD é devido (art.º 21 n.º1) para assegurar que o montante pago pelo sujeito passivo seja transferido para a autoridade competente do EM correspondente (art.º 22 n.º1).⁶⁸

Através da aplicação do ISD, a Comissão prevê 5 mil milhões de euros aproximadamente em receitas anuais geradas para os EM, se for aplicada a taxa de imposto única de 3%. Na ilustração seguinte, é possível compreender esta última proposta da Diretiva mais facilmente:⁶⁹

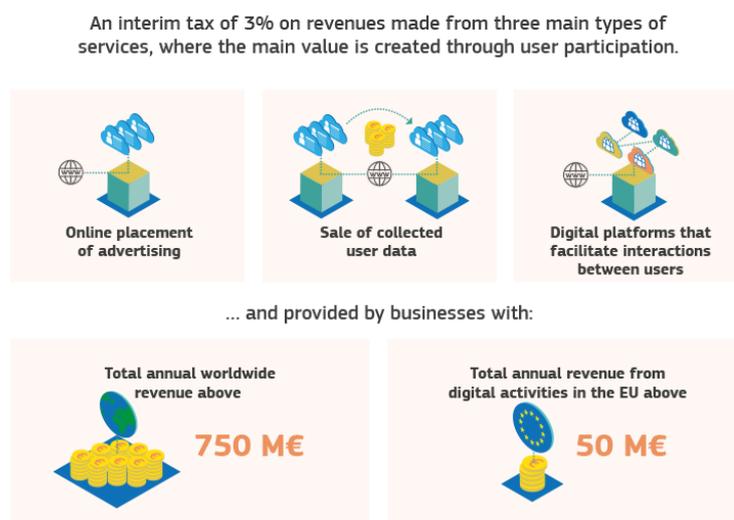


Figura 1. Imposto sobre os serviços digitais.

⁶⁸ Para maior detalhe, pf. Consultar páginas 38 e 39 da Proposta de Diretiva 2018/0073 – COM (2018) 148 final.

⁶⁹ Retirado de https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en.

Contudo, na sequência de um debate no Conselho, em Março de 2019 e por falta de unanimidade sobre esta última proposta, o Conselho Europeu (Assuntos Económicos e Financeiros) decidiu que continuará a trabalhar, em conjunto com os EM, para uma solução mundial a nível da OCDE, no entanto, e se até ao final do ano de 2020, se constatar que este acordo demorará mais tempo, o Conselho poderá voltar a debater uma abordagem apenas a nível da UE.⁷⁰

2.7 Panorama tributário internacional: presente e futuro

A trabalhar em conjunto sobre o BEPS no *Inclusive Framework* (IF, em diante)⁷¹, mais de 135 países e jurisdições em pé de igualdade, com o objetivo de implementar os quatro *minimum standards* no combate à evasão fiscal, melhorar a coerência das regras fiscais internacionais e assegurar um ambiente fiscal mais transparente e encontrar uma solução consensual até ao final do ano de 2020 (OCDE, 2020a). O último relatório publicado em julho deste ano, referente à revisão das medidas no período compreendido entre julho de 2019 e julho de 2020, descreve os progressos realizados para cumprir o mandato do IF OCDE/G20 e faz um balanço dos progressos realizados desde o início da implementação do BEPS.

Recuando a maio de 2019, os membros do IF publicaram o documento “*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, aprovado pelos Ministros das Finanças do G20 em junho do mesmo ano. Este documento reúne um conjunto de propostas que foram agrupadas em dois grupos: o Pilar I e o Pilar II⁷² (OCDE, 2019b).

Atualmente, está em curso uma nova reforma e os resultados das revisões das *minimum standards* do BEPS 2020 em curso, irão permitir um balanço completo em 2021, quando os resultados completos das revisões de 2020 estiverem disponíveis e os resultados dos Pilares I e II mais assentes na economia.⁷³ Tudo isto progride com um nível histórico de participação dos

⁷⁰ Consultado em <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, a 12.09.2020.

⁷¹ Não foi nosso objetivo abordar os desenvolvimentos no âmbito dos IF anteriores.

⁷² Sobre o Pilar I, este concentra-se na atribuição de direitos fiscais e no alcance da revisão coerente das regras relacionadas com a alocação e nexos de tributação. O Pilar II engloba os problemas que ficaram pendentes pelo BEPS e procura desenvolver regras que atribuam aos diferentes Estados ferramentas para proteger as suas bases tributáveis da transferência de lucros para jurisdições que tributam esses lucros a uma taxa demasiado reduzida. Este último Pilar é também designado por “Global Anti-Base Erosion Proposal” (ou o acrónimo do inglês, GloBE).

⁷³ OCDE (2020b). p. 6-7.

mais de 135 membros do IF OCDE/G20, todos eles num esforço contínuo de adaptação das regras fiscais internacionais atualizadas para o século XXI.⁷⁴

Apesar dos esforços, mas tendo em conta que ainda não existe consenso a nível global sobre a legislação em sede de IVA de forma a tributar o consumo de bens de origem eletrónica, existem países que optaram por aplicar um imposto sobre os serviços digitais (*Digital Services Tax*), com alguns exemplos apresentados na Tabela seguinte:

| País | Volume negócios glogal | Volume negócios nacional | Base tributável | Taxa | Data de implementação |
|------------------------|------------------------|--------------------------|--|------|-----------------------|
| França | € 750 m | € 25 m | Publicidade online | 3% | 01/01/2019 |
| | | | Dados de utilizadores para fins publicitários | | |
| | | | Uso de interface digital | | |
| Bélgica | € 750 m | € 5 m | Venda dos dados dos utilizadores e publicidade | 3% | Implementar em 2021 |
| República Checa | € 750 m | € 4 m | Publicidade direcionada | 7% | 01/01/2021 |
| | | | Uso de interfaces digitais multilaterais | | |
| | | | Fornecimento de dados dos utilizadores | | |
| Itália | € 750 m | € 5,5 m | Interface digital de publicidade | 3% | 01/07/2021 |
| | | | Interface de compra/venda | | |
| | | | Fornecimento dos dados dos utilizadores | | |
| Áustria | € 750 m | € 25 m | Publicidade online | 5% | 01/01/2020 |
| Espanha | € 750 m | € 2 m | Publicidade online | 3% | 16/01/2021 |
| | | | Serviços de intermediação online | | |
| | | | Transmissão de serviços online | | |

Tabela 1. Imposto sobre serviços digitais em alguns países da Europa

⁷⁴ OECD (2020a). p.5.

2.8 A investigação sobre a fiscalidade digital

2.8.1 Conceito de economia digital

Após a revisão da literatura com base, essencialmente, em artigos, relatórios e regulamentos da OCDE e da CE, importa-nos explorar as principais matérias que têm sido investigadas pelos diferentes autores e os artigos que têm sido publicados na comunidade científica.

O conceito de economia digital pode ser interpretado de diferentes formas e é, Zhuravleva, I.A. (2018) que nos remete para diferentes interpretações consoante a fonte:⁷⁵

| Source | Determination of "digital economy" |
|--|---|
| Government of Australia | Global network of economic and social types of activity, that is supported due to such platforms, as internet, and also mobile and sensory networks |
| Oxford dictionary | Economy, that mainly functions due to digital technologies, especially electronic transactions carried out with the use of the internet |
| Organization of economic collaboration and development | Markets on the basis of digital technologies that facilitate trading in commodities and services by means of electronic commerce in the Internet |
| World Bank | System of the economic, social and cultural relations based on the use of digital of informatively-communication technologies |
| Great Britain | Doing business on markets leaning against the internet and/or World wide web |
| Magazine of "Economist" | Economy, able to give quality of informatively- communication technologies of -infrastructure and mobilize possibilities for the good of consumers, business andstate |

Figura 2. Diferentes definições de economia digital.

Numa economia digital, na qual os ativos intangíveis são extremamente móveis, e muitas vezes são estes os ativos mais importantes e valiosos das empresas multinacionais modernas, facilitem a transferências de lucros para jurisdições com baixos impostos (Ting, A. e Gray, S.J., 2019). Segundo estes autores, é cada vez mais comum que estas multinacionais escolham locais que maximizem as oportunidades de evasão fiscal e por outro lado, separadamente, escolham locais com o objetivo de criação de valor. Estes autores afirmam ainda que muitas estruturas de EMN envolvem predominantemente transações intragrupo artificiais que não afetam as localizações das atividades “reais” destas empresas.

Ao longo destes artigos, muitos dos autores citam frequentemente a Apple, Amazon, Microsoft ou Starbucks como exemplos de grandes multinacionais com baixos níveis de tributação efetiva.⁷⁶

⁷⁵ Tabela retirada do artigo de Zhuravleva, I.A. (2018). P.798.

⁷⁶ Inclusivamente a OCDE, numa investigação realizada em 2013 sobre a problemática do BEPS, estimou perdas anuais de 4-10% que equivalem de 100 a 240 milhões de dólares (USD) por ano. Consultado o documento OCDE (2015b), *Information Brief*.

Como vimos no subcapítulo anterior sobre estabelecimento estável, a própria definição exige a presença de um local físico e quando se determina que existe um EE, este concede direitos de tributação no país onde está fixo. Por outro lado, as empresas podem cada vez mais fornecer produtos físicos ou digitais (como exemplo, os livros da Amazon ou iTunes da Apple) e serviços (por exemplo, pagamentos eletrônicos através do PayPal ou *streaming* pelo Netflix) a consumidores de todo o mundo, atuar em mercados online (por exemplo, eBay) e prestar serviços intermediários (veja-se o Booking.com, Airbnb e Uber) sem qualquer presença física (McGaughey, S.L. e Raimondos, P., 2019).

Como podemos verificar, o denominador comum destes modelos de negócio é a reduzida necessidade de presença física nos mercados onde atuam. Estes bens e serviços podem ser entregues ou prestados por meios eletrônicos, de tal forma que não só estes produtos e serviços se desmaterializam, como também a localização, quer dos vendedores como dos compradores se torna pouco relevante. Neste ambiente virtual, conforme Ponomareva, K.A. (2019), o valor é criado através da interação dos utilizadores e concentra-se em ativos intangíveis que podem ser facilmente transferidos para paraísos fiscais, a fim de minimizar os lucros tributáveis.

Refere Motala, M.F. (2019) que *“em média, 40% dos lucros das empresas multinacionais são transferidos para paraísos fiscais(...), a Apple detinha 92,8% das suas reservas de tesouraria offshore no valor de 215,7 mil milhões de dólares; a Microsoft transferiu 93,9% dos seus 102,6 mil milhões de dólares em reservas; e a Google detinha 58,7% dos seus 73,1 mil milhões de dólares em reservas em solo americano”*. Este autor, ao longo do estudo sobre estes escândalos empresariais, especifica ainda a Google ter reportado um volume de negócios de 395 milhões de libras em 2012, ter pago apenas 6 milhões de libras em impostos no Reino Unido.

Embora não seja nosso objetivo estudar as estruturas fiscais e de planeamento fiscal que estas grandes multinacionais seguem, importa relevar a evidente inadequação e um desajustamento dos sistemas fiscais internacionais. Bryan, D. et al. (2017), no seu artigo sobre o papel da utilização de *offshores* para transferência de lucros e a acumulação de capital internacionalizado em formas intangíveis e abstratas, onde estuda o caso específico da Apple, refere que esta é *“apenas uma das muitas grandes multinacionais norte-americanas que detêm uma parte significativa dos seus ativos (tanto a propriedade intelectual como os lucros retidos)*

em offshores, porque qualquer repatriação (fora de uma amnistia de repatriação fiscal) resultaria numa grande fatura fiscal.”⁷⁷

Por outro lado, Ting, A. e Gray, S.J. (2019), através do estudos de caso da Apple e da Caterpillar, salientam que, embora as empresas multinacionais possam “*ser motivadas pela evasão fiscal para localizar as empresas em jurisdições com impostos reduzidos, os benefícios fiscais podem igualmente ser obtidos através de transações intragrupo que não afetam as operações reais dos grupos ou a localização das empresas em questão.*”

Em resposta ao protesto público em torno da evasão fiscal por parte de grandes multinacionais, como as inconfundíveis Apple, Google e Microsoft, a OCDE, com o aval do G20, propôs-se a conceber medidas que abordem estes acordos de evasão fiscal, que deram em 2013, ao lançamento do Projeto BEPS. O prazo de decisão sobre as recomendações finais foi transferido para 2020 (Lips, W., 2019).

2.8.2 Ativos intangíveis

Com a imaterialidade cada mais vez relevante dos bens e serviços, o aumento do valor dos ativos intangíveis reflete o crescimento imparável da mobilidade na economia digital (Bakaeva, O.Y., et al., 2018). Atualmente, consumidores de todo o mundo utilizam a internet, tanto para compras de bens (tangíveis) como roupa, sapatos, ferramentas, carros, como para comprar aplicações para os telemóveis, músicas e filmes *online* - bens (intangíveis).

Segundo Powell, K. e Hope, M. (2019), tanto os reguladores fiscais australianos como americanos, definem a moeda digital como bem intangível para efeitos fiscais. A moeda digital ou criptográfica, por exemplo a Bitcoin ou a Ethereum, concebida como alternativa aos mercados financeiros tradicionais, é utilizada como método para comprar e vender bens como de investimento, através da compra e venda destas moedas. O valor mundial do Bitcoin, a partir de 2017, foi estimado em 40 mil milhões de dólares.

Os ativos intangíveis estão a tornar-se difíceis de caracterizar, mas o aumento destes é bastante evidente. Além daqueles que referimos, o aumento das marcas, software, investigação e desenvolvimento (I&D), patentes e capital humano e outras formas de capital abstrato, tais

⁷⁷ Para maiores detalhes sobre o estudo de caso da Apple, vd. Bryan D., Rafferty M. e Wigan D. (2017) Capital unchained: finance, intangible assets and the double life of capital in the offshore world, *Review of International Political Economy*, 24:1, 68-72.

como as plataformas digitais e fluxos de dados assinalam transformações na economia política internacional (Bryan, D. et al., 2017).

A economia digital está fortemente dependente da mobilidade destes intangíveis. As especificidades desta nova era resultam do facto de os bens ou serviços poderem ser entregues ou prestados por meios eletrónicos a um interveniente localizado em qualquer parte do mundo. Neste contexto, de acordo com Bryan, D. et al. (2017), embora o capital intangível seja, em grande medida, parte inerente à empresa, já a sua localização é frequentemente ambígua. Por exemplo, as patentes existem em determinado local, mas para efeitos fiscais podem existir (ou os fluxos de receitas que representam) noutro lugar. Estes autores acrescentam que “(...) dentro de um enquadramento mais normalizado, este capital tem uma “vida dupla” em localização e tempo).”

No trabalho desenvolvido por estes autores (Bryan, D. et al., 2017) é demonstrado que o aumento dos ativos intangíveis está a dominar o valor de muitas empresas líderes de mercado mundiais porque, em termos de valor, obtêm agora uma parte substancial da sua rendibilidade a partir de ativos de “capital intangível”. Embora estes ativos já existam há muito tempo, permaneciam como uma categoria residual nas contas das empresas, geralmente incorporada na rubrica de *goodwill*. Segundo estes autores, com a explosão do “.com”, a valorização destes ativos tornou-se volátil e de um modo geral, o seu valor no seio das empresas cresceu rapidamente atingindo 90% do valor em muitas empresas de alta tecnologia e farmacêuticas nos EUA.

O desenvolvimento de novos produtos digitais, dificulta mais ainda o cálculo da dimensão, do risco e do padrão dos fluxos de rendimentos futuros, bem como a forma de os valorizar como ativos e medir o seu papel na estratégia e valor de uma empresa. Estes autores destacam dois pontos: (i) os ativos de capital das empresas são hoje predominantemente intangíveis e (ii) a inerente componente abstrata destes ativos tornam os instrumentos fiscais existentes para a tributação das empresas cada vez mais obsoletos. Deste modo, o desenvolvimento e exploração de intangíveis é uma característica chave da economia digital. O investimento e desenvolvimento destes ativos é um contributo fundamental para a criação de valor nas empresas (Bryan, D. et al., 2017). Veja-se no relatório final da BEPS⁷⁸ em que exemplificam a forte dependência destes ativos através do software. As empresas ditas digitais gastarão

⁷⁸ OECD (2015) – p.65.

recursos substanciais em investigação e desenvolvimento para atualizar o software existente ou para desenvolver novos produtos de software.

Perante as dificuldades que a fiscalidade encerra, importa clarificar o que são ativos intangíveis. Existe uma discussão significativa em torno das aplicações práticas e aplicacionais relativas à valorização dos ativos intangíveis. A OCDE, atenta também a esta problemática, incluiu no seu grupo de trabalho a análise da tributação dos rendimentos decorrentes destes ativos. Em suma, no relatório final da ação 8 (juntamente com a 9 e a 10) do projeto BEPS, tratou de encontrar uma solução relativa a ativos intangíveis, sendo estes caracterizados por *“um bem que não seja ativo tangível ou financeiro⁷⁹, que possa ser propriedade ou controlado para utilização em atividades comerciais, e cuja utilização ou transferência seja remunerada entre empresas independentes em circunstâncias comparáveis.”⁸⁰*

Exemplos destes ativos, pela OCDE, no relatório final das ações 8-10,⁸¹ são consideradas as patentes; o *know-how* e segredos comerciais; marcas comerciais, nomes comerciais e marcas; direitos em virtude de contratos e licenças oficiais; licenças e direitos similares em intangíveis; *goodwill* e valor dos ativos em funcionamento; sinergias do grupo e características específicas do mercado (Bryan, D. et al., 2017).

Este relatório procurou garantir que os resultados dos preços de transferência correspondam ao valor criado pela atividade. Tendo por base o princípio da plena concorrência, pretendeu-se a implementação de procedimentos que garantam a determinação de preços adequados aos bens desmaterializados e por vezes, de difícil valoração. Muitas vezes, as multinacionais separavam o rendimento das atividades económicas que o geram e transferiam para zonas de tributação mais favorecidas (Lips, W., 2019).

Percebe-se a preocupação das matérias abordadas neste relatório, tendo em conta que estes ativos são, intrinsecamente imateriais, sem localização física e de valor (potencial) elevado e os preços de transferência vinculados a estes, consoante as medidas previstas na ação 9⁸², apontam para o combate e prevenção de comportamentos abusivos, que tenham por base a transferência de riscos entre sociedades a partes relacionadas (Ting, A. e Gray, S.J., 2019).

⁷⁹ De acordo com Powell, K. e Hope, M. (2019), a moeda digital enquadra-se perfeitamente na definição clássica de ativo intangível e não como “dinheiro”.

⁸⁰ OECD (2015d), p. 67.

⁸¹ OECD (2015d), p. 70-73.

⁸² OECD (2015d), p: 17.

O critério subjacente é a distribuição proporcional dos benefícios que cada uma das partes relacionadas espera obter com a sua participação no acordo. Neste sentido, na ação 10, pretende-se que exista um equilíbrio entre o valor que é pago pelas sociedades (subsidiárias) de um determinado grupo, no que diz respeito aos serviços prestados pela sociedade (mãe) e por outro lado, pretende-se que não se gerem situações de dupla tributação.⁸³

2.8.3 Mercado Único Digital e Direitos de Autor

“A estratégia para o Mercado Único Digital visa assegurar que a economia, a indústria e a sociedade europeias tirem pleno partido da nova era digital”⁸⁴ é a aposta da União Europeia e por conseguinte uma das prioridades da Comissão Europeia (CE).

Segundo o autor Maciejewski, J. (2019), a estratégia do Mercado Único Digital (tradução do termo em inglês “*Digital Single Market*”) assenta em três pilares:

- Pilar 1: Melhor acesso aos bens e serviços digitais, por todos os consumidores e empresas em toda a Europa;
- Pilar 2: Criação das condições adequadas e equitativas para o florescimento das redes digitais; e
- Pilar 3: Maximização do potencial do crescimento da economia digital.

A proposta para um Mercado Único Digital foi assumida como uma das principais prioridades em 2015. A CE tem acompanhado a evolução da tecnologia digital e segundo esta entidade, um mercado digital plenamente funcional poderá representar um acréscimo de 415 mil milhões de euros anuais para a economia da UE⁸⁵ e passar de 28 mercados nacionais para um único (Maciejewski, J., 2019).

A evolução da economia, que tem sido contante, deve efetivamente ser acompanhada de forma a avaliar as implicações no sistema fiscal. Esta evolução inclui, por exemplo, as moedas virtuais, computação em nuvem, e livros digitais e estão a colocar novos desafios e o sistema de IVA da UE tem de se adaptar. É este o desafio proposto no trabalho de Maciejewski, J. (2019), ao pretender identificar os problemas criados pela digitalização e o Mercado Único Digital para o mercado do livro na Europa. A estratégia deste mercado único como resposta à revolução digital, prevê, segundo este autor, a modernização da legislação europeia em matéria

⁸³ OECD (2015d), p: 155.

⁸⁴ Consultado em <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-single-market/>, a 02.10.2020.

⁸⁵ Idem, ibidem.

de direitos de autor, o que terá um impacto no quadro jurídico dos mercados europeus dos livros. Por outro lado, refere ainda que o desenvolvimento do mercado de livros eletrónicos foi limitado pelas diferentes taxas de IVA aplicáveis aos livros impressos e digitais, que apenas foram resolvidas pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho em 2017-2018. A nosso ver, manter a posição vantajosa dos livros em formato papel em termos de IVA não parece plausível a longo prazo.

Conforme um comunicado de imprensa de 2 de outubro de 2018⁸⁶, em relação às publicações eletrónicas, o Conselho Europeu passou a autorizar taxas reduzidas, super-reduzidas de IVA ou taxas zero às publicações digitais, permitindo desta forma a equiparação do regime do IVA que existe para as publicações físicas.

Conforme podemos ler neste comunicado, e de acordo Maciejewski, J. (2019), o regime de IVA previsto na Diretiva 2006/112/CE para os serviços prestados por via eletrónica, eram tributados, no mínimo, à taxa normal de IVA de 15%, enquanto que em publicações em papel - livros, jornais e publicações periódicas – os EM tinham a opção de aplicar uma taxa de IVA reduzida, no mínimo de 5%. A 6 de novembro de 2018, o Conselho adotou uma diretiva que permite aos EM a possibilidade de também poderem aplicar as taxas de IVA reduzidas, super-reduzidas ou taxas zero às publicações eletrónicas.⁸⁷

Maciejewski, J. (2019) conclui que embora um livro eletrónico seja geralmente definido como a contrapartida eletrónica de um livro impresso, para efeitos legais e fiscais, é o formato utilizado que determina a taxa de IVA aplicada. A diferenciação que existia das taxas de IVA nos formatos papel e digital não tinha um efeito positivo no desenvolvimento do mercado europeu do livro eletrónico e alerta para os desafios significativos para este mercado no que diz respeito à matéria dos direitos de autor. Noutra perspetiva de análise, o trabalho desenvolvido pelo autor Hojnik, J. (2017), procura nivelar o tratamento legal dos bens digitais e físicos e explora a distinção entre bens e serviços. O autor afirma que *“a categorização dos bens digitais é de suprema importância jurídica, especialmente no campo dos direitos de autor, da tributação e da lei da proteção ao consumo.”*

⁸⁶ Consultado em <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2018/10/02/electronic-publications-council-agrees-to-allow-reduced-vat-rates/>, a 02.10.2020.

⁸⁷ Consultado em <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2018/11/06/electronic-publications-council-adopts-reform-allowing-reduced-vat-rates/>, a 02.10.2020.

No que diz respeito aos direitos de autor, e segundo Maciejewski, J. (2019), a legislação da UE confere aos autores direitos exclusivos para autorizar ou proibir a reprodução direta ou indireta, temporária ou permanente das suas obras, por qualquer meio, sob qualquer forma, no todo ou em parte, relativamente ao original e às cópias. No entanto, existem exceções em determinadas condições ao direito de autor em matéria de propriedade intelectual, nomeadamente os titulares dos direitos de autor, por exemplo, de um artigo protegido por estes direitos perdem, na maioria das vezes, o controlo da distribuição desse artigo, uma vez que ele foi colocado no mercado online. O direito a autorizar ou proibir a distribuição esgota-se. Face à adaptação das exigências ao Mercado Único Digital, o autor conclui que é necessário que sejam criados mecanismos que garantam uma remuneração justa pela utilização do conteúdo protegido pelos titulares de direitos de autor e um sistema que assegure que não haja distorção de concorrência nesse mercado.⁸⁸

Maciejewski, J., (2019) argumenta ainda que uma parte significativa das obras protegidas por direitos de autor é divulgada online e é necessário adaptar as exigências dos consumidores, salvaguardando os direitos dos titulares dos direitos de autor.

Hojnik, J. (2017) concluiu que, em matéria de tributação, os bens digitais são considerados como serviços e que está em vigor um tratamento do IVA mais favorável aos livros e jornais em papel do que a estes em formato eletrónico. No entanto, considera ser mais seguro considerar os bens digitais com uma categoria própria, em vez de serem classificados categoricamente num ou outro grupo, sem examinar as características específicas das várias formas de bens digitais.

⁸⁸ A nova diretiva (UE) 2019/790 relativa aos direitos de autor foi publicada a 17 de abril de 2019, mas não será objeto de estudo no presente trabalho.

2.8.4 Comércio eletrônico, Computação em Nuvem, Automação e Proteção de Dados

O conceito de comércio eletrônico, referido diversas vezes ao longo do nosso trabalho, desafia as normas da economia tradicional em geral, e da fiscalidade internacional, em especial. Segundo os autores Chen, J. R. e Smekal, C. (2009), podem ser classificadas as seguintes categorias de comércio eletrônico:

- (i) Bens tangíveis, para realizar o comércio tradicional de mercadorias através da internet;
- (ii) Bens quase intangíveis, como por exemplo filmes ou programas informáticos que podem ser reproduzidos fisicamente para distribuição, através das novas tecnologias de informação;
- (iii) Bens intangíveis (serviços) como espetáculos ou filmes descarregados por um utilizador em qualquer parte do mundo através da internet para consumo próprio. Estes autores exemplificam os serviços bancários fornecidos pela banca eletrónica como parte integrante desta categoria.

Perante a classificação destas três categorias, estes autores debruçam-se sobre as distorções comerciais resultantes de problemas fiscais dos impostos indiretos nos bens intangíveis. Estas distorções são evocadas porque os bens transacionados estão sujeitos a dois regimes fiscais diferentes. Referem os autores que *“Se os bens transacionados são tributados pelo país exportador e depois de novo pelo país importador, temos o caso da dupla tributação.”*

De facto, num contexto internacional, a complexidade das transações comerciais e da atividade económica aumenta o risco de dupla (e múltipla) tributação (Chen, J. R. e Smekal, C, 2009). A dupla tributação é inevitável sempre que um residente de um Estado suporta imposto noutra Estado (fonte) relativamente a rendimentos que devem ser declarados e tributados no seu país (residência). Por outro lado, a era digital fez com que serviços intangíveis como financeiros, jurídicos ou de telecomunicações, não tivessem um local de consumo claro, pelo que McGaughey, S.L. e Raimondos, P. (2019) defendem que, uma resposta funcionalmente adequada à evasão fiscal deve ser multilateral.

A jurisdição tributária é definida com base nos princípios da residência e da fonte. Nas palavras destes autores (Chen, J. R. e Smekal, C, 2009), podemos ler que *“o princípio do destino é aplicado se o país exportador eliminar o imposto interno e os bens forem tributados apenas*

no país importador. O caso inverso, ao tributar os apenas no país exportador, é denominado pelo princípio da tributação pela fonte”. Daqui, podemos concluir, a grande importância dos acordos em matéria de dupla tributação.

Por outro lado, Agrawal, D.R. e Fox, W.F. (2017) esclarecem que, embora existam várias possibilidades quanto à aplicação do princípio da origem ou do destino, quando o fornecedor e o cliente estão localizados em Estados diferentes da UE, o princípio do destino parece ser a regra adequada do lugar de tributação para o consumo no comércio transfronteiriço. Segundo estes autores, o princípio da origem aplica-se às vendas entre países, exceto no que se refere aos serviços digitalizados e se as vendas em determinado EM excederem um limiar (consoante o país de destino) ou se os fornecedores optarem por fazê-lo (por exemplo se estes se situarem em países com um IVA mais elevado). Nestes casos, e também nos serviços digitais, o IVA deve ser avaliado tendo em conta o princípio do destino quando efetuam vendas na UE.

No caso específico de Portugal, ao nível das regras do IVA, temos uma regra geral (o famoso art.º 6º do CIVA sobre a Localização de Operações) que contempla, no n.º6, alínea a), a sujeição do IVA no local do destino do adquirente para as prestações de serviços B2B, isto é, para 2 sujeitos passivos de IVA.

Segundo Agrawal, D.R. e Fox, W.F. (2017), o Pacote de IVA de 2007⁸⁹ constituiu um esforço de tributação dos serviços digitais no local do consumo, tendo em conta que a UE exigiu que os impostos sobre os produtos digitais fossem avaliados com base no destino para a maioria das transações digitais que ocorram no seio da UE.

No entanto, e de acordo com o trabalho desenvolvido por estes autores (Agrawal, D.R. e Fox, W.F., 2017), a aplicação do princípio do destino trouxe lições importantes para os EUA, que são uma das principais fontes de oposição à cobrança destes produtos digitais com base neste princípio, uma vez que consideram que traria uma complexidade acrescida às empresas que teriam de compreender e cobrar impostos em vários Estados.

De forma a ultrapassar esta complexidade, a UE adotou um “mini balcão único” (MOSS, acrónimo em inglês), que permite às empresas apresentarem uma declaração trimestral à autoridade fiscal do país em que o fornecedor está localizado. Por seu turno, este país redistribui

⁸⁹ Não iremos aprofundar as alterações deste pacote do IVA, ao abrigo da Diretiva 2006/112/CE — O sistema comum da UE do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

estas receitas fiscais aos outros EM da UE, tendo por base o princípio do destino e de acordo a declaração apresentada pela empresa (Agrawal, D.R. e Fox, W.F., 2017).

Apesar dos esforços da UE e dos EUA, em que ambos, procuram cobrar impostos sobre o consumo com base no destino, estes dois autores concluem que os EUA ainda estão sobrecarregados com o padrão de presença física para a cobrança e remessa do imposto pelos vendedores, o que não vai de acordo com um imposto sobre o consumo de transações digitais e à distância.

O comércio eletrónico continua a representar um desafio para todos os sistemas fiscais e à medida que as novas tecnologias vão evoluindo, vão crescendo novas oportunidades de fazer mais, melhor e (quase) de forma automática. Vejamos agora o que se tem falado sobre a computação em nuvem e sobre a automação. São dois conceitos que identificam a natureza das mudanças tecnológicas na eletrónica e nos sistemas de informação.

Por automação, entende-se como um sistema automático de controlo em que os seus próprios mecanismos verificam o seu funcionamento, através de medições e correções, sem a necessidade de intervenção humana.⁹⁰

De acordo com Bentley, D. (2019), prevê-se que a transformação digital da economia global tenha um efeito profundo nos mercados de trabalho e de automação. As alterações de regras nos sistemas fiscais são difíceis de implementar e demoram muito tempo, mas segundo este autor, as autoridades fiscais (e salienta o serviço de fiscalidade australiano) aproveitaram os benefícios da transformação digital para melhorar a estrutura da administração fiscal e o cumprimento das obrigações fiscais, sendo esta uma componente essencial em resposta aos desenvolvimentos tecnológicos intrínsecos ao comércio eletrónico.

Com o desenvolvimento destas tecnologias e sistemas, Bentley, D. (2019) estima que estas poderão facilitar o enquadramento das regras fiscais para um mundo apoiado digitalmente. O autor referencia a autoridade fiscal australiana como um exemplo de liderança tecnológica que provou ser fundamental para a eficácia e eficiência das suas funções de administração e cumprimento fiscais. Esta autoridade fiscal tem vindo a explorar, em conjunto com outras administrações fiscais na OCDE, a informática cognitiva, a tecnologia “*blockchain*”, a inteligência artificial e a robótica.

⁹⁰ Definição consultada em <https://pt.wikipedia.org/wiki/Automa%C3%A7%C3%A3o>, a 10.10.2020.

Como percebemos ao ler o trabalho de Bentley, D. (2019), a automação de processos é um dos principais elementos da inteligência artificial para melhorar o cumprimento das tarefas administrativas por parte dos contribuintes, tanto físicas como digitais, e também para reduzir os custos com o cumprimento das mesmas. Atualmente, a automação permite racionalizar múltiplos processos e conjuntos de dados, de diferentes fontes para uma única base de dados, depois extrair informação e aplicá-la para cumprir as funções necessárias. Com este mecanismo automático, a autoridade fiscal australiana pretende automatizar uma imagem fiscal completa de cada contribuinte e permitir o acesso instantâneo a formulários gratuitos e documentos em linguagem acessível, que sem esta ferramenta era bastante mais difícil devido à dimensão e complexidade para construir e aceder à base de dados.

Na prática, e segundo o mesmo autor, será mais simples transferir dados do correio eletrónico ou *call-center* para criar e atualizar registos, permitindo assim ao contribuinte ter acesso e utilização eficaz das informações contidas em contratos e em comunicações por correio eletrónico. Através da aprendizagem automática e constante, isto poderá permitir o registo e a cobrança de impostos em tempo real, totalmente automatizados.

Por outro lado, com estes mecanismos, há uma clara intenção das administrações fiscais, além de conseguirem prever determinados comportamentos face a alterações que vão existindo ao sistema fiscal, a pretensão para utilizar o conhecimento cognitivo para melhorar a deteção de fraude e evasão fiscal, em tempo real, entre os conjuntos de contribuintes e entre jurisdições. O autor sugere o exemplo da Rússia, em que tem um sistema que cruza automaticamente todo o IVA pago com o todo o IVA reclamado por todas as partes envolvidas na transação.

Numa perspetiva de consumidor dos serviços disponibilizados pelas autoridades fiscais, os autores Verne, G. e Bratteteig, T. (2016) reforçam a ideia de que a automação introduz novas tarefas que permitem que os cidadãos compreendam como cumprir o seu dever de declaração de impostos.

Já quando se fala de computação em nuvem, este termo é utilizado usualmente para descrever centros de servidores remotos, disponíveis através da contratação de um serviço, que permitem armazenar, gerir e processar informação sem que haja a necessidade de adquirir um servidor local.⁹¹ Esta rede de servidores, onde podemos por exemplo, guardar as nossas

⁹¹ Consultado em <https://azure.microsoft.com/en-us/overview/what-is-cloud-computing/>, a 11.10.2020.

aplicações e ficheiros, é denominada de “nuvem” que nos permite aceder a essa informação a partir da internet, em qualquer a parte do mundo.

No artigo escrito por Savelyev, A. (2016), em que estuda a localização e proteção de dados pessoais na Rússia, preocupa-se pela presença dos ditos servidores, que tratam os dados pessoais dos cidadãos russos e que a localização destes, pode ser reajustada como estabelecimento, permitindo assim uma tributação destas atividades virtuais. No contexto da economia digital, o autor indica que pode considerar-se que uma empresa tem um estabelecimento virtual permanente quando presta um serviço num país através de dados recolhidos dos utilizadores nesse estado, de forma regular e sistemática. No entanto, e conforme vimos no subcapítulo 2.4.2, uma empresa ao utilizar este tipo de servidores “em nuvem”, deixa de ter um servidor localizável. Por outro lado, estas empresas até poderão ser consideradas como tendo uma presença digital significativa se cumprirem as regras abrangidas pela Proposta de Diretiva 2018/0072.

Ainda no trabalho desenvolvido por Savelyev, A. (2016), podemos notar que a Rússia adotou um mecanismo de localização de dados pessoais que é aplicável, não só aos dados pessoais, como a qualquer tipo de dados e que a utilização destes, como o acesso ao *cloud computing*, pode tornar-se mais complicada devido aos custos adicionais à recolha e manutenção de dados na Rússia.

Neste contexto, o governo francês também sublinhou a necessidade de novas regras de tributação a nível internacional, nomeadamente que esta tributação seja calculada em função do local de interação com os utilizadores finais; a nível nacional, a introdução de um imposto transitório sobre a recolha de dados, a fim de promover a tributação das receitas fiscais dos operadores dos serviços de *cloud computing*, cuja atividade é parcialmente desenvolvida em França (De Filippi, P., 2013).

Segundo este autor, os gigantes da internet - como a Google, a Amazon, a Apple ou o Facebook – recolhem anualmente mais de 5 mil milhões de euros através das suas interações com os cidadãos franceses, mas apenas uma fração pequena é contabilizada quando se apura o montante do imposto pago ao governo francês.

A prática de utilizar o sistema fiscal em proveito próprio, de modo a reduzir legitimamente o montante dos impostos devidos sem infringir a lei (conhecido por *tax avoidance*) generalizou-se na internet, principalmente no contexto do *cloud computing*, uma vez que estes servidores

não estão necessariamente localizados no país em que os impostos são devidos (De Filippi, P., 2013).

Uma vez que as leis fiscais internacionais exigem que os lucros das empresas sejam tributados de acordo com a lei do país onde se situa a sede da empresa (que para estas grandes empresas, usualmente, é o país com taxa de tributação mais baixa) e que outros países podem cobrar impostos sobre as sociedades quando a empresa tem um estabelecimento permanente nesse país (base de tributação das sociedades na maioria dos EM da UE), De Filippi, P. (2013) promove a noção de que “estabelecimento permanente” deveria refletir não só a localização física dos servidores (onde os serviços estão alojados) mas também o local de interação com os utilizadores finais (onde o processo de criação de valor efetivamente se realiza).

Neste contexto, podemos verificar no trabalho deste autor, que a introdução de “um imposto transitório sobre a internet”, baseado na recolha e no tratamento de dados dos utilizadores, melhoraria o papel dos dados na criação de valor. Inclusivamente, é referido neste artigo que *“os dados, especialmente os pessoais, são a mina de ouro da economia digital, pelo que devem ser considerados como um dos principais motores do crescimento económico.”*

Por outro lado, defendido também por este autor (De Filippi, P., 2013), este sistema de tributação não estabeleceria uma maior responsabilização fiscal das empresas que processam os dados, como também poderia permitir à França impor as suas próprias normas de proteção de dados.

Tendo em conta que os dados pessoais são utilizados para as mais diversas finalidades, a proteção de dados e os direitos de autor assumem especial importância na economia digital (Radu, R., e Chenou, J., 2015). A recolha destes dados - quer seja voluntária - através da informação cedida no preenchimento de um contrato, por exemplo; através dos meios de tecnologias na internet, como os *cookies*, em que por vezes os utilizadores nem se apercebem; ou através da cedência de informação para utilizar um serviço dito gratuito, como o Facebook, em que vamos depositando a nossa informação em troca desses serviços, permite que empresas como o Facebook (retomando o exemplo anterior) tirem proveito para gerar fontes de receitas, seja através da venda desses dados ou para adaptar a publicidade a cada “consumidor” do serviço, com base no perfil captado pelos dados introduzidos. Por outro lado, e de acordo com Savelyev, A. (2016), o conceito de recolha e localização dos dados é demasiado complexo para ser percebido apenas através da lente da proteção da privacidade de dados.

No entanto, o processamento massivo de dados e da presumível transparência traz implicações significativas nos direitos dos consumidores à privacidade. É neste contexto que Olivares Olivares, B.D. (2018), no seu artigo sobre a inovação tecnológica na administração fiscal espanhola (adiante, AFE) e o direito de acesso aos dados, vem questionar se os atuais meios jurídicos e tecnológicos justificam a necessidade de rastreio dos dados e se existe conhecimento sobre a finalidade da sua utilização e do período de armazenamento.

Conforme este autor, o direito de acesso aos dados está regulamento e esta confere aos cidadãos o poder de solicitar à AFE todas as informações relacionadas com os seus impostos e a forma como estas foram obtidas. O autor conclui que ainda há bastante trabalho pela frente, mas promove que a nova regulamentação deva ser mais específica e pormenorizada, e que contemple *“o objetivo do tratamento, as categorias de dados pessoais, os responsáveis pelo tratamento dos dados, o período de armazenamento e, sobretudo, salvaguardar que a informação tenha uma utilização lícita.”*

Parece-nos inevitável o acesso aos nossos dados pessoais por parte das administrações fiscais, assumindo o dever de cidadão em cumprir com as obrigações fiscais, no entanto, concordamos com o autor de que é importante que seja encontrado o equilíbrio entre a privacidade dos contribuintes e os dados de que estes necessitam para cumprir as suas funções.

Na Europa, a Google detém mais de 90% do mercado de pesquisa online, o que lhe confere uma posição dominante de mediação entre os utilizadores e a informação disponível online (Radu, R. e Chenou, J., 2015). Sob esta perspetiva, empresas como a Google, processam uma enorme quantidade de dados (pessoais) recolhidos a cada segundo através de algoritmos que combinam, selecionam e classificam a informação, transformando estes dados de entrada numa saída desejada, segundo cálculos especificados.

Muitos dos dados recolhidos por estes “gigantes da internet” são dados sensíveis e que não devem ser utilizados de forma abusiva para conhecer os consumidores ou identificar preferências ou padrões de comportamentos. A 27 de abril de 2016, foi publicado o novo Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados da UE n.º 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho⁹² (doravante, RGPD) - com aplicação obrigatória a partir de maio de 2018. O

⁹² Consultado em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679&from=PT>, a 14.10.2020.

RPGD⁹³ determina que os dados devem ser tratados de forma lícita e transparente, reduzindo a recolha destes ao fim específico e pelo período necessário (Radu, R. e Chenou, J., 2015).

Segundo os autores Radu, R. e Chenou, J., (2015), mais do que reagir às mudanças provocadas pela internet, as instituições europeias têm trabalhado para a criação de um novo espaço regulamentar que contrarie o controlo dos dados por um monopólio e este RGPD (a par com a estratégia do mercado único digital) representa um desenvolvimento de novas normas que superem o fosso transatlântico em áreas políticas fundamentais como a proteção da privacidade.

2.8.5 Fiscalidade e União Europeia

As novas tecnologias e os produtos digitais desafiam a conceção de impostos descentralizados sobre produtos de base noutros países. Ou seja, dado que o comércio eletrónico é omnipresente e coloca desafios independentemente do sistema fiscal de cada país, para Agrawal, D.R. e Fox, W.F. (2017) importa perceber se os impostos devem ser cobrados com base no destino ou na origem.

Para este fim, estes autores, pretendem ligar as reformas políticas discutidas na UE às reformas nos EUA e concluem que, embora o IVA coloque alguns desafios únicos, a natureza descentralizada do sistema europeu apresenta algumas semelhanças com os impostos nos EUA.

Na perspetiva de ter um sistema de faturação global de impostos eletrónicos (GETI) para a tributação do comércio eletrónico, Hwangbo, Y. (2004) explora a temática da importância das faturas fiscais na ciber-tributação, bem como os desafios que se colocam em torno da tributação deste novo mercado, nomeadamente “*a identificação dos contribuintes, a certificação dos documentos, a deteção de fraude fiscal e a prevenção de evasão fiscal causada por paraísos fiscais e instalações bancárias offshore.*” Este autor argumenta que o GETI é uma arquitetura do imposto eletrónico sobre o consumo que, além de prestar serviços fiscais que vão de encontro ao que tem sido implementando pela OCDE, é também um sistema seguros para os pagamentos eletrónicos através de um TTP (sigla em inglês para *Tactics, Techniques and Procedures*) que confere segurança a este canal de pagamentos.

Os autores Bakaeva, O.Y et al. (2018) aprofundam a temática das características específicas da aplicação dos princípios do Estado social no direito fiscal na União Europeia e na Rússia,

⁹³ Em traços gerais uma vez que não seja objeto de estudo pormenorizado no nosso trabalho.

no contexto do desenvolvimento da economia digital e concluem que a implementação destes princípios (como a criação de uma economia de mercado socialmente orientada, justiça social ou igualdade social e económica) no direito fiscal, exige a formação e prossecução de uma política fiscal e jurídica do Estado orientada para a inovação e para a sociedade, tendo em conta os desafios e consequências da digitalização da economia.

Perante toda a dificuldade na materialização do imposto a tributar na economia digital, Lips, W. (2019) argumenta que as propostas de diretiva da CE sobre a tributação das empresas multinacionais digitais, especialmente o imposto sobre os serviços digitais (DST), mostram a crescente assertividade da Comissão em matéria fiscal, e da OCDE nas negociações paralelas sobre a tributação digital. Este autor conclui ainda que, o poder do mercado da UE é suficientemente grande para lhe conferir poder material sobre o resultado da governação fiscal, se conseguir ultrapassar o requisito da unanimidade.

3. Metodologia

Nos tempos incertos que vivemos, as questões relacionadas com as políticas de fiscalidade internacional fazem parte do nosso dia-a-dia. Este trabalho procura traduzir toda uma aprendizagem que nos foi proporcionada, primeiramente, pela análise de relatórios e pareceres da OCDE e CE, e numa segunda parte da revisão da literatura, a análise do que se tem falado sobre esta temática através da recolha de artigos que investiguem estas matérias.

Paralelamente neste capítulo, e com o objetivo final de procurar acompanhar o desenvolvimento do que vem sendo abordado sobre o tema da fiscalidade digital, foram recolhidos artigos, cuja metodologia será abordada nos pontos seguintes, de forma a que nos seja possível quantificar o que se tem produzido, e através de vários indicadores bibliométricos, obter resultados para compreender a evolução e a importância da temática em estudo e contribuir para a análise da fiscalidade atual na economia digital.

Neste capítulo, e tendo como referência a metodologia PRISMA para a elaboração do nosso trabalho, iremos descrever pormenorizadamente quais os métodos que utilizámos para realizar a nossa pesquisa e consequente análise bibliométrica, começando por explicar quais os critérios utilizados para a recolha dos dados que resultou na nossa amostra e definir os indicadores que serão analisados para estarmos capazes de apresentar os resultados.

A metodologia PRISMA (acrónimo em inglês para *Preferred Reporting Items for Systematic reviews and Meta-Analyses*) foi aplicada para a revisão da literatura que permitiu, através dos vários critérios, identificar e avaliar a validade dos artigos relevantes para o nosso trabalho. Esta metodologia, segundo Moher, D. et al. (2009), é útil para ajudar os autores a melhorarem a esquematização, servindo como linha orientadora das revisões sistemáticas e das meta-análises.

3.1 Recolha de dados

Nesta última parte, a nossa investigação começou pela pesquisa de artigos indexados à base de dados *SCOPUS*, da editora *Elsevier*. A escolha pela *SCOPUS* deve-se à ampla cobertura global de revistas científicas, uma vez que está entre as maiores bases de dados de resumos e citações (Baas, J. et al, 2020).

A pesquisa consistiu na recolha de artigos científicos que incluíssem obrigatoriamente nas *keywords*, as palavras “*digital*” e “*taxation*”. A procura pelos artigos foi influenciada também

por alguns critérios, especificamente, o idioma da publicação destes artigos ser em inglês e tivemos em consideração o ano da publicação, pelo que apenas excluimos os artigos do ano de 2020 por considerarmos que é um ano em que se tem produzido muito sobre esta temática e o facto de apenas termos encontrado 1 artigo, acreditamos que não iria refletir a realidade. Esta primeira pesquisa totalizou 63 artigos.

Entre os 63 artigos, e após várias formas de obtenção dos mesmos, 7 não nos foram disponibilizados, 1 foi excluído porque o autor nunca teve o artigo em formato digital (ano de 1992) e 26 artigos não correspondiam à temática em assunto e as palavras “*digital*” e “*taxation*” não constavam nas *keywords* do autor, pelo que não foram considerados para a apresentação dos nossos resultados. Resumidamente, podemos verificar na figura 3 como funcionou a nossa recolha de dados:

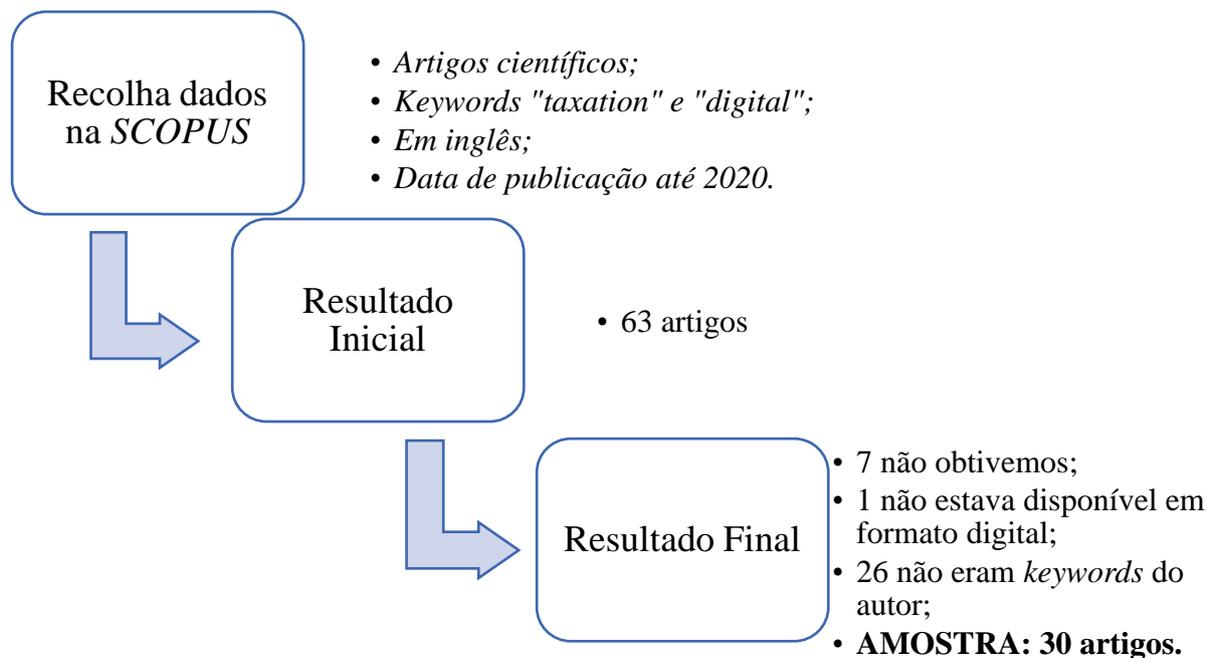


Figura 3. Processo de seleção da amostra

A nossa coleção final, organizada por autor(es), título do artigo e ano de publicação, é exibida através da Tabela 2:

| Autor(es) | Título do Artigo | Ano de Publicação |
|--|--|--------------------------|
| Martins, A.L., Picoto, W.N. | <i>Tax compliance as a driver for adopting information technologies – effect on competencies development and on competitive advantages</i> | 2019 |
| Ting, A., Gray, S.J. | <i>The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises</i> | 2019 |
| McGaughey, S.L., Raimondos, P. | <i>Shifting MNE taxation from national to global profits: A radical reform long overdue</i> | 2019 |
| Maciejewski, J. | <i>Book Markets in Europe: Facing the Challenges of the Digital Single Market</i> | 2019 |
| Powell, K., Hope, M | <i>Shifting digital currency definitions: current considerations in Australian and US tax law</i> | 2019 |
| Ponomareva, K.A. | <i>The concepts of legal status of the permanent establishment in the era of digital economy</i> | 2019 |
| Tsindeliani, I.A., et al | <i>Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy</i> | 2019 |
| Lips, W. | <i>The EU Commission’s digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD</i> | 2019 |
| Bentley, D. | <i>Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption</i> | 2019 |
| Motala, M.F. | <i>The G20 – OECD Contribution to a New Global Tax Governance</i> | 2019 |
| Olivares Olivares, B.D. | <i>Technological innovation within the Spanish tax administration and data subjects’ right to access: An opportunity knocks</i> | 2018 |
| Luo, C., Leng, M., Tian, X. | <i>Pricing the digital version of a book: wholesale vs. agency models</i> | 2017 |
| Bakaeva, O.Y., et al. | <i>Implementing the Principles of the Social State in Tax Law within the Context of the Digital Economy</i> | 2018 |
| Zhuravleva, I.A. | <i>The development of taxation of small business in Russia in the conditions of the digital economy</i> | 2018 |
| Agrawal, D.R., Fox, W.F. | <i>Taxes in an e-commerce generation</i> | 2017 |
| Hojnik, J. | <i>Technology neutral EU law: Digital goods within the traditional goods/services distinction</i> | 2017 |
| Brown, J.R., Martinsson, G., Petersen, B.C. | <i>What promotes R&D? Comparative evidence from around the world</i> | 2016 |
| Bryan, D., Rafferty, M., Wigan, D. | <i>Capital unchained: finance, intangible assets and the double life of capital in the offshore world</i> | 2017 |
| Pižmoht, F., Györkös, J., Močnik, D. | <i>Financial evaluation of the convergent technologies development in a digital economy</i> | 2017 |
| Verne, G., Bratteteig, T. | <i>Do-it-yourself services and work-like chores: on civic duties and digital public services</i> | 2016 |
| Savelyev, A. | <i>Russia's new personal data localization regulations: A step forward or a self-imposed sanction?</i> | 2016 |
| Radu, R., Chenou, J. | <i>Data control and digital regulatory space(S): Towards a new european approach</i> | 2015 |

| | | |
|--|--|------|
| Tedeev, A. | <i>Information technologies in business processes and modern labour activity regulation problems</i> | 2014 |
| De Filippi, P. | <i>Taxing the cloud: Introducing a new taxation system on data collection?</i> | 2013 |
| Prinz, A.L. | <i>Traditional and virtual shopping trips: The taxation of ecommerce reconsidered</i> | 2012 |
| Dias, E.M., De Mello, N.O., Fernandez, M.L.A. | <i>The evolution of the electronic tax documents in latin america</i> | 2010 |
| Chen, J.-R., Smekal, C. | <i>Should the WTO deal with e-trade taxation issues?</i> | 2009 |
| Rendahl, P. | <i>An overview of consumption tax implications on sale of digital downloads in the european union</i> | 2007 |
| Hwangbo, Y. | <i>Establishing a trusted third party for taxing global electronic commerce: System architecture of global electronic tax invoice (geti)</i> | 2004 |
| Teltscher, S. | <i>From physical to digital delivery: Definition, scope and tariff revenue implications of electronic goods trading</i> | 2001 |

Tabela 2. Artigos considerados, divididos por autor(es), título do artigo e ano de publicação.

3.2 Análise de dados

Para análise da nossa amostra, recorreremos às *Pivot Tables* e aos *Pivot Chart* através do *Excel*. Estas ferramentas, através do agrupamento de dados, permitem-nos obter uma fotografia dos dados que estamos a analisar. Por outro lado, optámos também pela utilização do software *VOSviewer*. *VOS*, do inglês “*visualization of similarities*”, proporciona a análise e visualização em pormenor de mapas bibliométricos.

A bibliometria, enquanto ramo da Ciência da Informação, estuda e avalia a produção científica e a sua importância através de métricas ou indicadores. Os principais indicadores bibliométricos, de acordo com Lopes, S. et al., (2012) são os de qualidade científica (percepção ou opiniões dos pares); de atividade científica (contabilização do conteúdo desenvolvido através do n.º e distribuição dos trabalhos publicados ou a produtividade dos autores, por exemplo); impacto científico (n.º de citações recebidas ou o fator do impacto das revistas e a sua influência) e de associações temáticas (análise de citações e referências comuns).

Para a construção de indicadores bibliométricos, escolhemos aqueles que nos permitem quantificar a evolução da informação científica sobre a matéria em apreço e os tópicos que mais têm sido abordados durante os últimos anos.

3.3 Indicadores bibliométricos

Após a recolha da nossa amostra, pretendemos medir o que tem sido produzido e trazer contributos que nos permitam retirar conclusões sobre:

- Evolução temporal do número de publicações;
- Afiliação geográfica dos autores;
- Identificação dos autores mais citados;
- Fontes de publicação com maior impacto;
- Áreas de investigação mais relevantes;
- *Keywords* principais.

Iremos, portanto, utilizar indicadores bibliométricos de atividade científica para medir a evolução temporal do número de publicações e a afiliação geográfica dos mesmos.

Após a análise da atividade científica que tem vindo a ser desenvolvida, importa perceber o impacto que esta tem na comunidade através do número de citações recebidas, n.º de publicações dos autores mais citados e as fontes de publicação e áreas de estudo que mais têm promovido o estudo desta temática.

Por fim, a análise às associações temáticas para compreender quais os tópicos mais investigados sobre esta matéria. Para este efeito, recorreremos às principais *keywords* utilizadas pelos autores nos artigos científicos.

4. Resultados

Conforme referido anteriormente, e reconhecendo a importância dos estudos bibliométricos para este trabalho, de forma a conhecer as tendências na investigação da fiscalidade digital, iremos apresentar os resultados obtidos através dos indicadores atrás referidos.

4.1 Evolução temporal do número de publicações

Um dos objetivos deste estudo assenta na evolução do número de artigos científicos publicados nos últimos anos. Analisámos o número de artigos encontrados com as características referidas anteriormente e o primeiro artigo remonta ao ano de 2001.

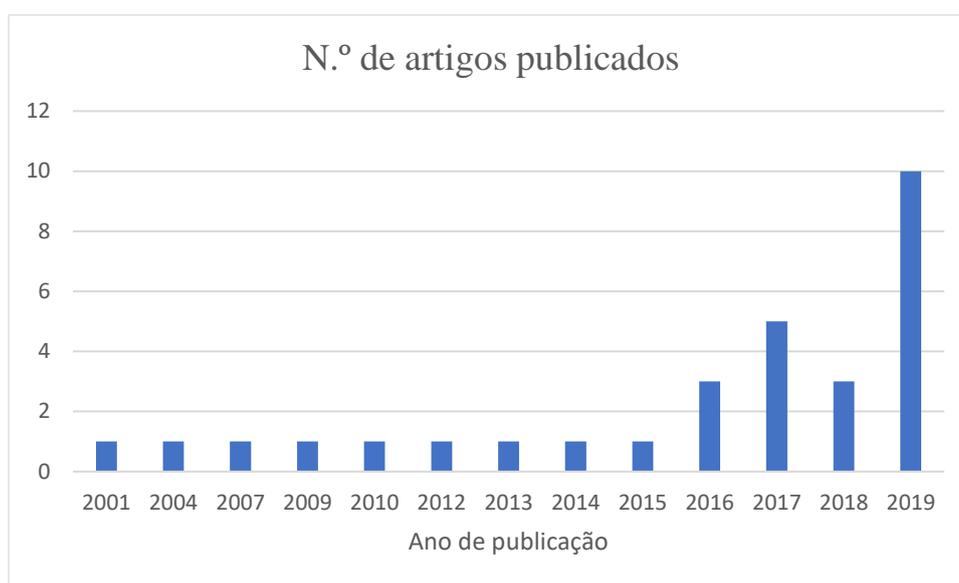


Figura 4. Evolução temporal dos artigos publicados

Os 30 artigos da nossa amostra foram publicados, na sua maioria, a partir de 2016. De 2001 a 2015, apenas foram encontrados 9 artigos. É também através da *Figura 4* que podemos constatar que a partir de 2016, houve um aumento da procura de conhecimento por esta matéria, mas é em 2019, com 10 publicações, que observamos o maior acréscimo (33 % da amostra).

A nosso ver, o aumento desta temática deve-se ao aumento da discussão sobre os desafios criados pela economia digital na tributação do rendimento porque foi (e ainda é) um assunto que levanta muitas dúvidas. Em 2013, através da publicação do Relatório BEPS pela OCDE e depois em 2015 com a aprovação e implementação das medidas que constam do Relatório Final,

confirmam-se que as atividades, no âmbito desta nova era digital, são potenciadores de “fugas” significativas nas receitas tributárias nos diferentes Estados.⁹⁴

4.2 Afiliação geográfica dos autores

A afiliação geográfica permite-nos identificar o país ao qual o investigador se encontrava vinculado, à data da publicação do artigo. Para esta análise, primeiramente, fomos verificar o número de autores por artigo e depois, a afiliação de cada um.

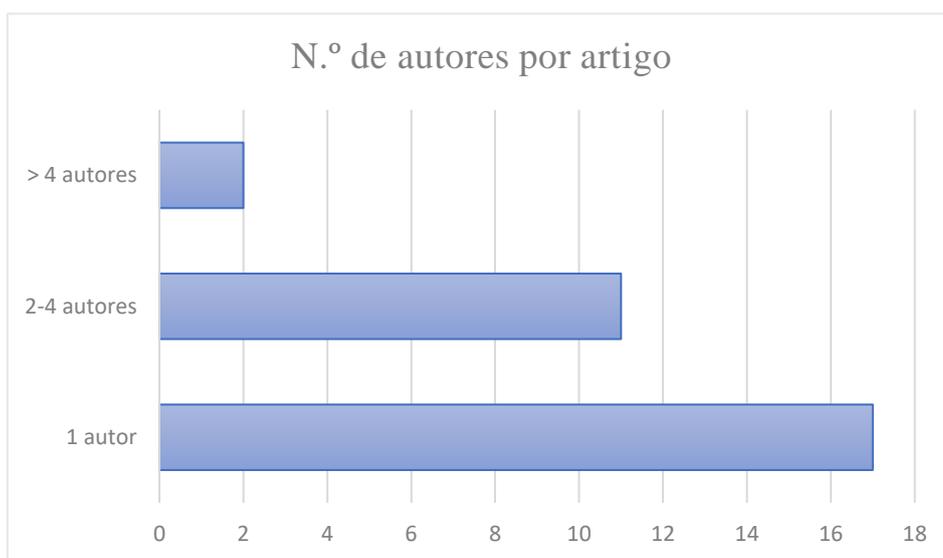


Figura 5. Distribuição dos artigos pesquisados pelo n.º de autores.

Após a análise do n.º de autores, verificou-se que o número total é de 57 autores que escreveram os 30 artigos da nossa amostra. Destacam-se os 37% de artigos publicados com 2 a 4 autores, mas são os artigos com apenas 1 autor (aproximadamente 57%) que predominam na nossa amostra, conforme se verifica na *Figura 5*.

Agora, com a nossa pesquisa assente nestes 57 autores e não nos artigos, iremos então analisar a afiliação dos mesmos aquando da publicação dos artigos. Interessa-nos perceber quais são os países onde se encontram os autores que têm investigado nesta área.

⁹⁴ Vd. subcapítulo 1.3 deste trabalho.

Através do mapa apresentado na *Figura 6*, realizado através dos *Pivot Charts* do *Excel*, podemos verificar que a investigação sobre esta matéria está presente em todos os continentes, com exceção do continente africano.

Afiliação geográfica dos autores

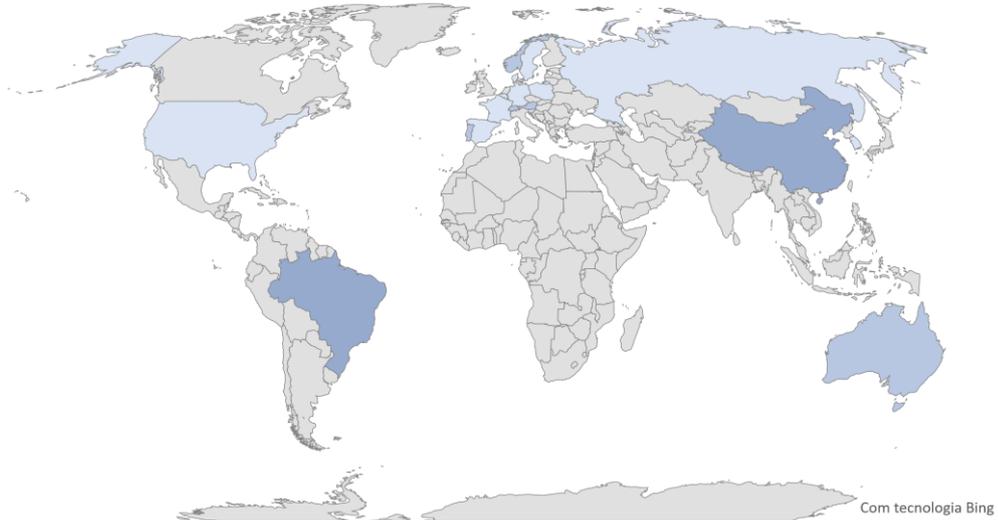


Figura 6. Países de afiliação dos autores.

Podemos assim concluir, através da *Figura 7*, que mais de metade dos autores encontrava-se afiliado no continente Europeu (61%). Com menor expressão, mas ainda com um peso significativo de aproximadamente 16% cada, os autores encontravam-se afiliados no continente Americano e na Oceânia e apenas encontramos 4 autores (em percentagem, 7%) no continente Asiático.

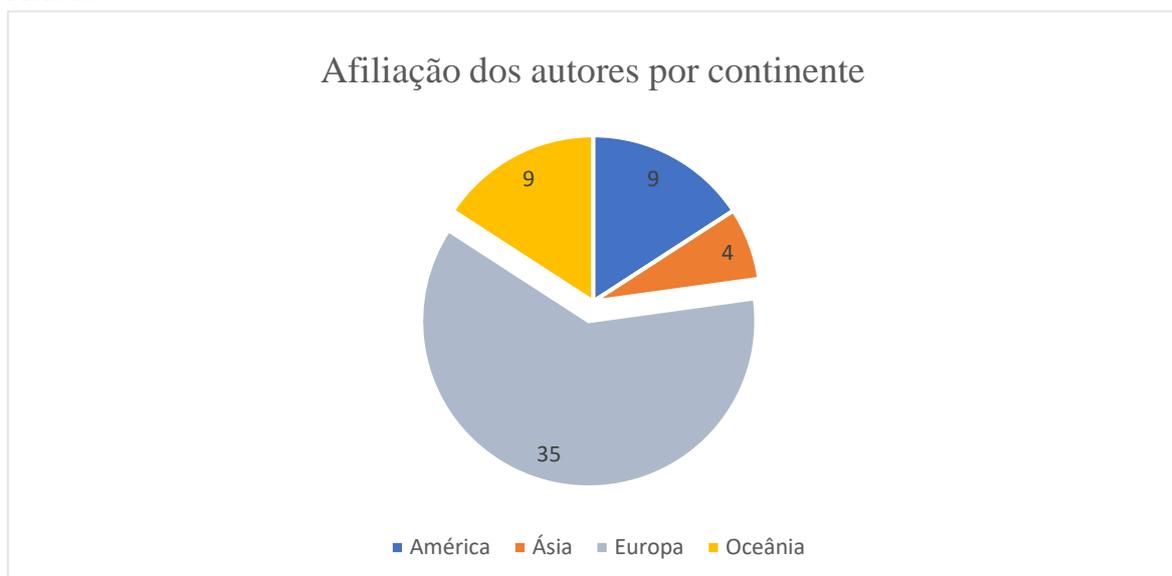


Figura 7. Continente de afiliação dos autores

Precisamente, ao detalharmos a nossa pesquisa por país de afiliação, verificamos na *Figura 8* que a Rússia é o país com o maior número de autores afiliados (15 autores) e de seguida, a Austrália com 9 investigadores e os Estados Unidos da América com 6.

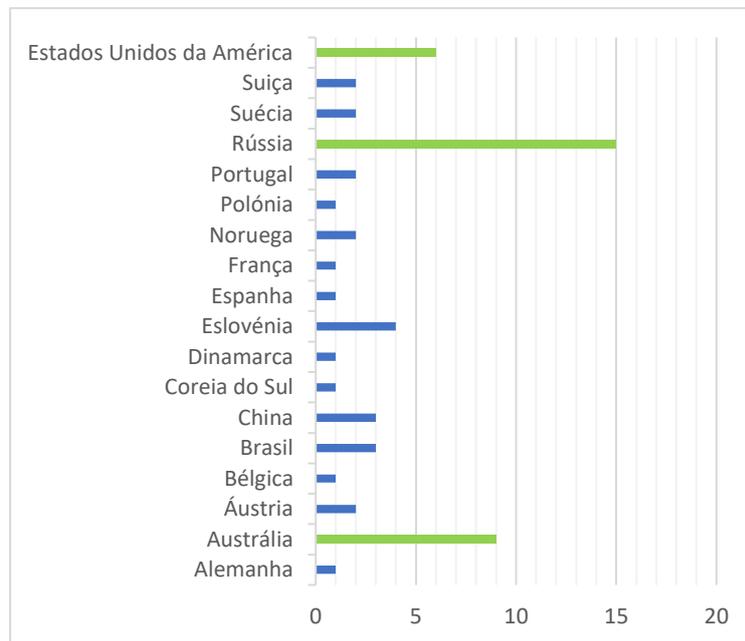


Figura 8. Afiliação dos autores por país

É de realçar que dos 35 autores que se encontram afiliados na Europa, quase metade das publicações são de autores na Rússia.

4.3 Identificação dos autores mais citados

No que tange a este indicador de citação, procurámos verificar o número de citações por artigo, de forma a perceber quais são os autores a quem lhes foi reconhecido maior crédito, e explicar desta forma o impacto dos seus artigos. Para este efeito, e em adição à base de dados criada em *Excel*, recorreremos também ao *VOSviewer*. Através desta ferramenta, foi-nos possível extrair os autores que mais foram citados e apresentaremos aqueles que obtiveram 5 ou mais citações por artigo:

| Autor | Publicações | Citações |
|-----------------------|-------------|----------|
| Brown, J.R. | 1 | 28 |
| Martinsson, G. | 1 | 28 |
| Petersen, B.C. | 1 | 28 |
| Bryan, D. | 1 | 19 |
| Rafferty, M. | 1 | 19 |
| Wigan, D. | 1 | 19 |
| Agrawal, D.R. | 1 | 8 |
| Fox, W.F. | 1 | 8 |
| Bratteteig, T. | 1 | 6 |

| | | |
|-------------------|---|---|
| Verne, G. | 1 | 6 |
| Gray, S.J. | 1 | 5 |
| Ting, A. | 1 | 5 |

Tabela 3. N.º de citações

Através da *Tabela 3*, conseguimos aferir que Brown, J.R., Martinsoon, G. e Petersen, B.C., autores do artigo “*What promotes R&D? Comparative evidence from around the world*”, foram citados 28 vezes e de seguida, com 19 citações foi o artigo de Bryan, D., Rafferty e M., Wigan, D. com o título “*Capital unchained: finance, intangible assets and the double life of capital in the offshore world*”.

No mapa de densidades, na *Figura 9*, retirado através do *VOSviewer*, conseguimos identificar que o ano em que se contabilizaram mais citações foi o ano de 2017, através das publicações dos autores Brown J.R., Bryan D. e Agrawal D.R. (co-autores identificados na *Tabela 2*).

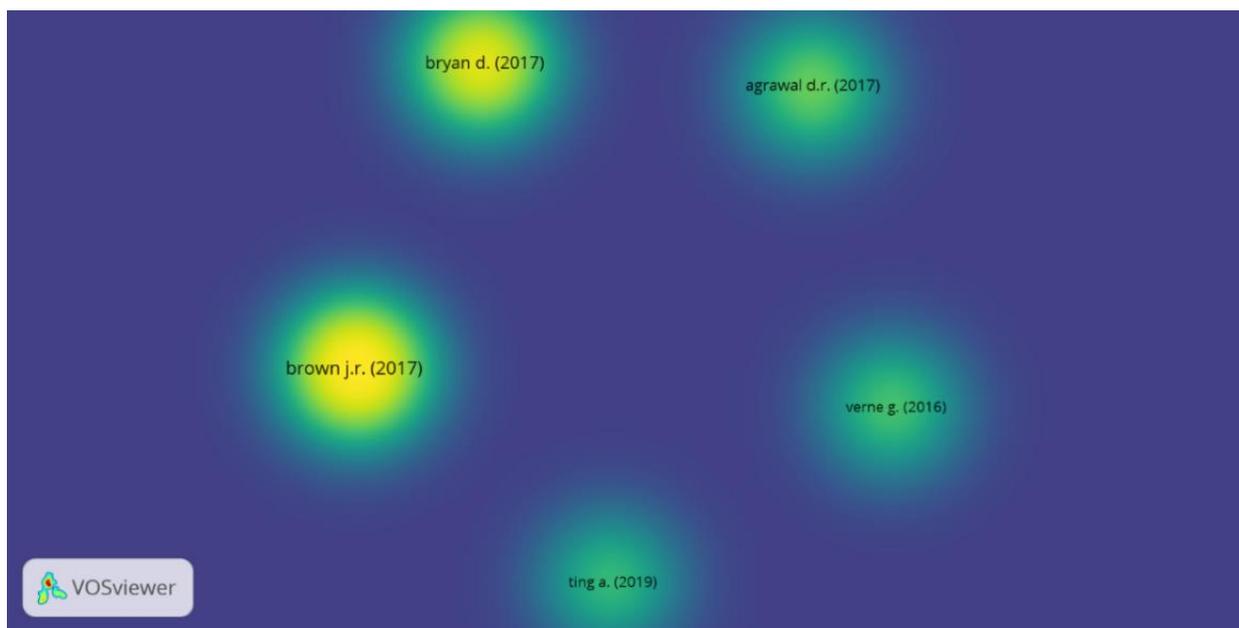


Figura 9. Mapa de densidades dos autores mais citados

Com menor expressão, mas de realçar ainda os autores encontrados no mapa de densidades, Verne G. (2016) e Ting A. (2019) com número de citações suficiente para os fazer notar.

4.4 Impacto das fontes de publicação

As revistas científicas são uma fonte que se destina a promover o progresso da ciência, através de publicações periódicas. A nossa amostra consiste apenas em artigos, que no fundo, descrevem descobertas conseguidas de pesquisas atuais.

A nossa análise mostra que as revistas científicas que mais têm contribuído para a divulgação destas matérias são o *Journal of International Business Studies*, *eJournal of Tax Research*, *Computer Law and Security Review* e *Internet Policy Review* com 2 publicações cada (Tabela 4).

| Revista | N.º de publicações |
|--|--------------------|
| <i>Journal of International Business Studies</i> | 2 |
| <i>eJournal of Tax Research</i> | 2 |
| <i>Computer Law and Security Review</i> | 2 |
| <i>Internet Policy Review</i> | 2 |
| <i>IEEE Computer Society</i> | 1 |
| <i>Comparative Economic Research</i> | 1 |
| <i>Emerald Publishing Limited</i> | 1 |
| <i>INFOR: Information Systems and Operational Research</i> | 1 |
| <i>International Journal of Law and Information Technology</i> | 1 |
| <i>International Organisations Research Journal</i> | 1 |
| <i>International Review of Public Administration</i> | 1 |
| <i>International Tax and Public Finance</i> | 1 |
| <i>Journal of European Integration</i> | 1 |
| <i>Journal of Media Business Studies</i> | 1 |
| <i>Journal of Reviews on Global Economics</i> | 1 |
| <i>Journal of Siberian Federal University</i> | 1 |
| <i>Journal of Systems and Information Technology</i> | 1 |
| <i>Masaryk University Journal of Law and Technology</i> | 1 |
| <i>Policy Studies Organization</i> | 1 |
| <i>Research Policy</i> | 1 |
| <i>Review of International Political Economy</i> | 1 |
| <i>SAGE Publishing</i> | 1 |
| <i>Springer</i> | 1 |
| <i>The Journal of Social Sciences Research</i> | 1 |
| <i>Utopia y Praxis Latinoamericana</i> | 1 |
| <i>WSEAS Transactions on Systems and Control</i> | 1 |

Tabela 4. N.º de publicações nas revistas

4.5 Áreas de investigação mais relevantes

Para a análise sobre as áreas de investigação mais relevantes, recorreremos à SCOPUS que nos disponibiliza esta informação. De seguida, apresentamos um *TreeMap*, realizado através do Excel para ilustrar esta pesquisa.

A *Figura 9* mostra as 10 áreas de investigação com maior interesse nas temáticas em análise, tendo por base o conjunto dos artigos identificados previamente. Neste *TreeMap*, podemos confirmar “*Social Sciences*”, com 17 artigos incluídos nesta categoria, como a área de investigação mais relevante para revistas que publicam sobre fiscalidade digital.

Por outro lado, a “*Computer Science*”, a “*Economics, Econometrics and Finance*” e “*Business, Management and Accounting*” são também áreas interessadas nestas temáticas, com 11, 10 e 9 publicações nestas categorias, respetivamente.

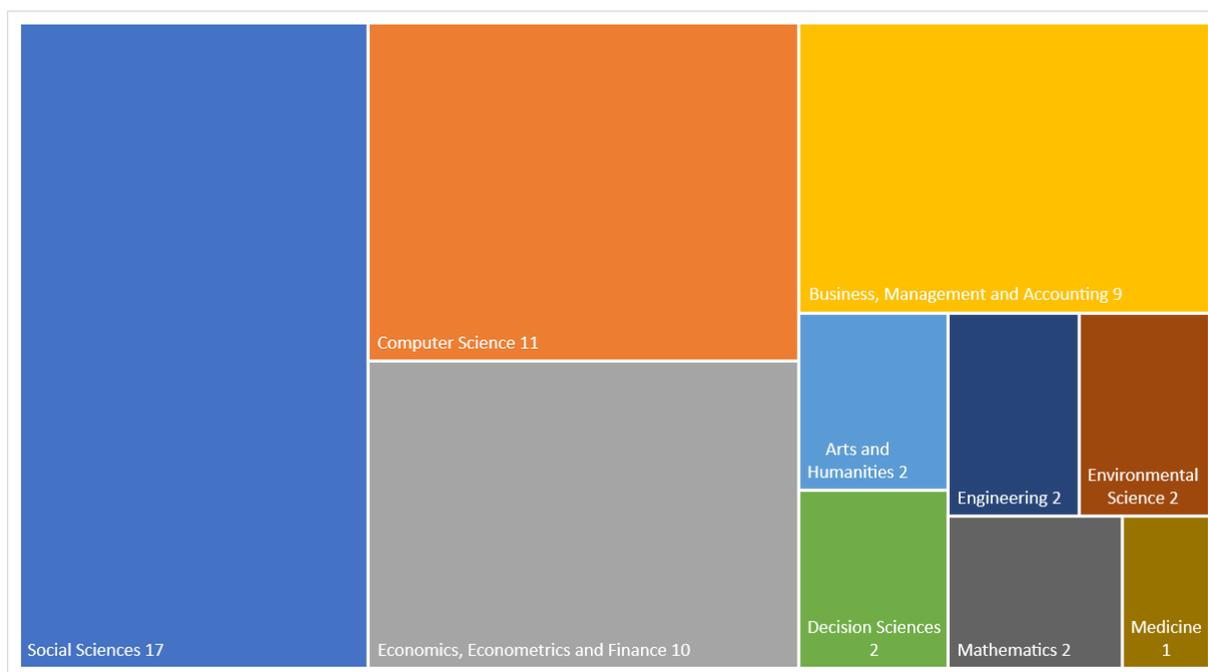


Figura 10. Áreas de interesse mais relevantes

4.6 Keywords principais

No que concerne às matérias mais investigadas pelos autores da nossa amostra, optámos por quantificar as *keywords* que se repetem nos artigos. Na *Figura 10*, estão identificadas as *keywords*, que pelo menos se repetem uma vez, ou seja, que foram utilizadas no mínimo em dois artigos.

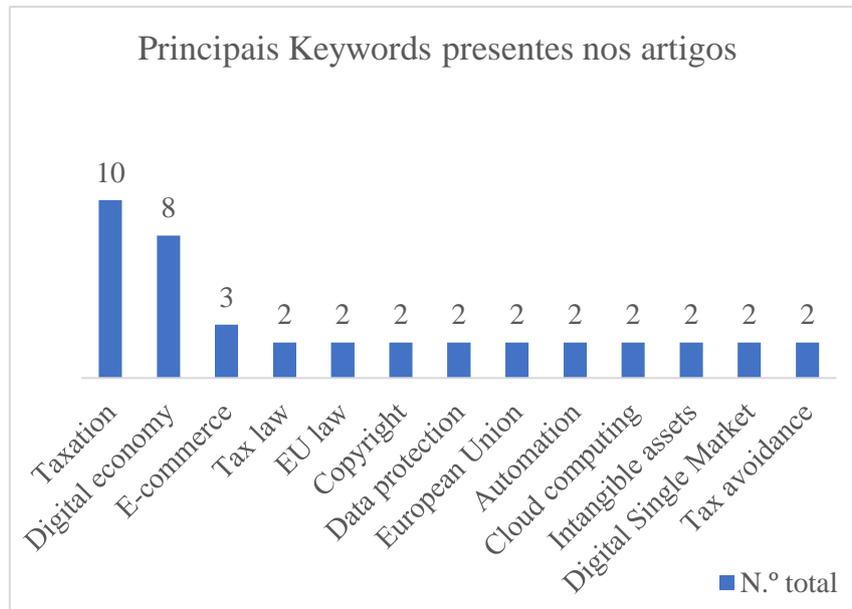


Figura 11. Principais keywords

Conforme podemos observar, as *keywords* mais utilizadas pelos autores são *taxation* e *digital economy* com 10 e 8 observações, respetivamente. Embora as restantes tenham uma frequência menor, faz sentido destacar que as temáticas de *e-commerce*, *tax* e *EU law*, *copyright*, *data protection*, *automation*, *cloud computing*, *intangible assets*, *digital single market* e *tax avoidance* foram protagonistas nas matérias mais abordadas pelos autores, conforme também fomos analisar na revisão da literatura sobre cada uma delas (vd. subcapítulo 2.8).

A partir do trabalho realizado, e com base na pesquisa desenvolvida, apresentamos de seguida as notas conclusivas.

5. CONCLUSÕES

A questão central da nossa revisão da literatura prende-se com o (inegável) trabalho que tem vindo a ser desenvolvido no mundo, e em especial na UE. Os Estados, per si, não vão conseguir travar este fenómeno, pelo que urge que haja uma regulamentação onde os Estados estão integrados, como são o caso da UE e da OCDE.

Abordar a temática da tributação internacional, é constatar que desde a introdução do plano BEPS e o relatório final em 2015, que têm sido anos ricos em alterações ao quadro fiscal na economia digital. A Comissão Europeia, a par das recomendações da OCDE, a atuar através das Propostas das Diretivas (vd. ponto 2.6), a própria OCDE a conduzir alterações através da atualização da Convenção Modelo (vd. ponto 2.4.2) ou da criação de um mecanismo vinculativo e multilateral como o MLI (vd. ponto 2.5).

O fenómeno da transformação das TIC e os movimentos de internacionalização e globalização mudaram o modo como o mundo opera. Esta novo mundo tornou-se mais complexo, globalizado, digital e móvel. As empresas transformam todos os aspetos dos seus negócios para permanecerem viáveis e competitivas nesta era digital. Nas últimas décadas, assiste-se a um crescimento frenético do comércio eletrónico que não conhece barreiras e não precisa de presença física para se estabelecer no mercado.

O contínuo desenvolvimento da economia moderna provoca novos desafios aos quais os sistemas fiscais não são (nem poderiam ser) alheios. As atuais regras fiscais internacionais, de facto, não estão ajustadas à nova economia digital e, se este tema já era relevante há muitos anos, no atual contexto, esta relevância foi fortemente reforçada para 2021 e décadas futuras.

Esta dissertação de mestrado reflete como tributar a economia digital, em sede de imposto sobre o rendimento, pode ser desafiante e como tem sido, francamente difícil, abandonar o conceito da “fiscalidade”. No entanto, importa realçar a intenção por parte da OCDE, em considerar as situações em que uma empresa aproveita a tecnologia digital para participar de forma regular, sustentada e intencional, na vida de um país através de uma *presença económica significativa* e ser tributada por isso.

Por outro lado, embora consideremos que o presente trabalho tenha uma limitação quanto ao número de artigos com as *keywords* e filtros selecionados, acreditamos que o nosso estudo contribui para o conhecimento atual sobre a fiscalidade digital, não só pelas referidas regras clássicas sobre os elementos de conexão tradicionais (residência e fonte) ou aqueles que

surgiram com a era digital, através do trabalho da comunidade internacional (OCDE e UE) mas também, pelas matérias mais investigadas mediante o trabalho dos autores da nossa amostra. Para investigações futuras, propõe-se a realização desta análise após o ano de 2021 para termos o impacto das últimas reformas.

Os resultados deste trabalho mostram ainda que as publicações têm, na sua maioria apenas 1 autor por artigo e que cerca de 61% dos autores encontrava-se afiliado no continente europeu, sendo que, conforme vimos também, quase 43% está afiliado na Rússia.

É uma tema que tem vindo a ganhar popularidade e o número de investigações sobre a matéria da fiscalidade digital tem vindo a aumentar mas consideramos que é um trabalho que estará sempre inacabado, porque, a nosso ver, talvez a forma casuística ou de jurisprudência sobre a tributação não tenha fim, uma vez que a atuação das empresas, fruto deste mundo globalizado, se renove constantemente.

6. Bibliografia e Fontes

- Agrawal, D.R. e Fox, W.F. (2017). Taxes in an e-commerce generation. *International Tax and Public Finance*, 24: 903-926.
- Bakaeva, O.Y., Belikov, E.G., Pokachalova, E.V., Popov, V.V. e Razgildieva, M.B. (2018). Implementing the Principles of the Social State in Tax Law within the Context of the Digital Economy. *The Journal of Social Sciences Research*, 3: 61-66.
- Baas, J., Schotten, M., Plume, A., Côté, G. e Karimi, R. (2020). Scopus as a curated, high-quality bibliometric data source for academic research in quantitative science studies. *Quantitative Science Studies*. 1: 377–386.
- Bentley, D. (2019). Timeless principles of taxpayer protection: how they adapt to digital disruption. *eJournal of Tax Research*, 16 (3): 679-713.
- Boccia F. (2016). Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce. Em: Boccia F., Leonardi R. (eds.), *The Challenge of the Digital Economy*. Springer International Publishing AG. Switzerland.
- Bryan, D., Rafferty, M. e Wigan, D. (2017). Capital unchained: finance, intangible assets and the double life of capital in the offshore world. *Review of International Political Economy*, 24 (1): 56-86.
- Brown, J.R., Martinsson, G. e Petersen, B.C. (2016). What promotes R&D? Comparative evidence from around the world. *Research Policy*, 46: 447–462.
- Chen, J.-R. e Smekal, C. (2009). Should the WTO deal with e-trade taxation issues?. *SAGE Publishing*, 9 (4): 339-348.
- De Filippi, P. (2013). Taxing the cloud: Introducing a new taxation system on data collection?. *Internet Policy Review*, 2 (2).
- Dias, E.M., De Mello, N.O. e Fernandez, M.L.A. (2010). The evolution of the electronic tax documents in latin america. *WSEAS Transactions on Systems and Control*, 5: 294-301.

- Hojnik, J. (2017). Technology neutral EU law: Digital goods within the traditional goods/services distinction. *International Journal of Law and Information Technology*, 25: 63–84.
- Hwangbo, Y. (2004). Establishing a trusted third party for taxing global electronic commerce: System architecture of global electronic tax invoice (geti). *International Review of Public Administration*, 9 (1): 33-40.
- Apeldoorn L. (2018). BEPS, tax sovereignty and global justice. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 21(4): 478-499.
- Lips, W. (2019). The EU Commission’s digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD. *Journal of European Integration*, 42 (7): 975-990.
- Luo, C., Leng, M. e Tian, X. (2017). Pricing the digital version of a book: wholesale vs. agency models. *INFOR: Information Systems and Operational Research*, 56 (2): 163-191.
- Machado, J. e Costa P. (2008). *Manual de Direito Fiscal: perspectiva multinível*. Almedina.
- Maciejewski, J. (2019). Book Markets in Europe: Facing the Challenges of the Digital Single Market. *Comparative Economic Research*, 22 (2): 174-187.
- Martins, A.L. e Picoto, W.N. (2019). Tax compliance as a driver for adopting information technologies – effect on competencies development and on competitive advantages. *Journal of Systems and Information Technology*, 22 (4): 1-19.
- Motala, M.F. (2019). The G20 – OECD Contribution to a New Global Tax Governance. *International Organisations Research Journal*, 14 (2): 52–79.
- McGaughey, S.L. e Raimondos, P. (2019). Shifting MNE taxation from national to global profits: A radical reform long overdue. *Journal of International Business Studies*, 50: 1668–1683.
- Olbert M. e Spengel C. (2017). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*. 9 (1): 3-46.

- Olivares Olivares, B.D. (2018). Technological innovation within the Spanish tax administration and data subjects' right to access: An opportunity knocks. *Computer Law and Security Review*, 34: 628–639.
- Pižmoht, F., Györkös, J. e Močnik, D. (2017). Financial evaluation of the convergent technologies development in a digital economy. *Emerald Publishing Limited*, 46 (8): 1425-1451.
- Ponomareva, K.A. (2019). The concepts of legal status of the permanent establishment in the era of digital economy. *Journal of Siberian Federal University*, 12(11): 2079-2090.
- Powell, K. e Hope, M. (2019). Shifting digital currency definitions: current considerations in Australian and US tax law. *eJournal of Tax Research*, 16 (3): 594-619.
- Prinz, A.L. (2012). Traditional and virtual shopping trips: The taxation of ecommerce reconsidered. *Policy Studies Organization*, 4 (1): 1-29.
- Radu, R. e Chenou, J. (2015). Data control and digital regulatory space(S): Towards a new european approach. *Internet Policy Review*, 4(2).
- Rendahl, P. (2007). An overview of consumption tax implications on sale of digital downloads in the european union. *Journal of Media Business Studies*, 4(2): 65-86.
- Savelyev, A. (2016). Russia's new personal data localization regulations: A step forward or a self-imposed sanction? *Computer Law and Security Review*, 32: 128–145.
- Glushkova S., Lomakina O. e Sakulyeva T. (2019). The Economy of Developing Countries in the Context of Globalization: Global Supply Chain Management. *International Journal of Supply Chain Management*. 8 (1): 876-884.
- Lopes, S., Costa, T., Fernández-Llimós, F., Amante, M., e Lopes, P. (2012). A Bibliometria e a Avaliação da Produção Científica: indicadores e ferramentas. *Actas dos Congressos Nacionais de Bibliotecários, Arquivistas e Documentalistas*. BAD - Associação Portuguesa de Bibliotecários, Arquivistas e Documentalistas. N.º 11.
- Moher D., Liberati A., Tetzlaff J. e Altman D.G. (2009). Preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses: the PRISMA statement. *Journal of Clinical Epidemiology*. 62: 1006-1012.

- Tedeev, A. (2014). Information technologies in business processes and modern labour activity regulation problems. *Masaryk University Journal of Law and Technology*, 8 (2): 223-231.
- Teltscher, S. (2001). From physical to digital delivery: Definition, scope and tariff revenue implications of electronic goods trading. *IEEE Computer Society*, 9: 1-10.
- Ting, A. e Gray, S.J. (2019). The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*, 50: 1656–1667.
- Tsindeliani, I.A., Anisina, K.T.E, Burova, A.S., Kopina, A.A., Migacheva, E.V. e Rodygina, V.E. (2019). Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy. *Utopia y Praxis Latinoamericana*, 24 (5): 129-137
- Verne, G. e Bratteteig, T. (2016). Do-it-yourself services and work-like chores: on civic duties and digital public services. *Springer*, 20: 517–532.
- Zhuravleva, I.A. (2018). The development of taxation of small business in Russia in the conditions of the digital economy. *Journal of Reviews on Global Economics*, 7: 797-803.

Fontes

Decreto de aprovação da Constituição. Artigo 103 n.º1 da Constituição da República Portuguesa. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10.

Diretiva 2006/112/CE – O sistema comum da UE do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Consultado a 15.10.2020 e disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:131057&from=PT>.

Diretiva (UE) 2019/790 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa aos direitos de autor e direitos conexos no mercado único digital. Consulta a 15.10.2020, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019L0790&from=es>.

OCDE (2000/2005). Convenção Modelo. Consultada em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf, a 06.08.2020.

OCDE (2013). *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. OECD Publishing, Paris. Consultado em <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt.>, a 05.08.2020.

OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Consultado em <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>, a 07.08.2020.

OECD (2015a). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Consultado em <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>, a 15.08.2020.

OECD (2015b), *Information Brief - OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports*. Consultado em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>, a 01.10.2020.

OECD (2015c). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Consultado em <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>, a 05.10.2020.

- OECD (2016). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. Consultado em [https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf](https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf), a 10.09.2020.
- OECD (2017), "Commentary on Article 5", in *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing, Paris. Consultado em https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-8-en, a 15.08.2020.
- OECD (2017b). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris. Consultado em https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, a 10.08.2020.
- OECD (2019). *Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives*. OECD Publishing, Paris. Consultado em <https://doi.org/10.1787/9789264312012-en>, a 30.07.2020.
- OECD (2019a). *Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies*. OECD Publishing, Paris. Acedido a 05.08.2020, em <https://doi.org/10.1787/23561431-en>.
- OECD (2019b). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Consultado a 15.09.2020 e disponível em: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.
- OECD (2020). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Multilateral Instrument – Information Brochure May 2020*, OECD Tax Treaties. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-beps-tax-treaty-information-brochure.pdf>., consultado a 10.09.2020.
- OECD (2020a), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2019-July 2020*. OECD Paris. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.htm>, consultado a 12.09.2020.
- OECD (2020b). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Consultado em www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf., a 30.09.2020.

Proposta de Diretiva do Conselho nº 2018/0072 – COM (2018) 147 final. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>, consultado a 15.09.2020.

Proposta de Diretiva do Conselho nº 2018/0072 – COM (2018) 147 final – Anexos 1 a 3. Consultado a 15.09.2020 e disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_annex_21032018_en.pdf.

Proposta de Diretiva do Conselho nº 2018/0073 – COM (2018) 148 final. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>, consultado a 20.09.2020.

Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à proteção das pessoas singulares. Consultado a 16.10.2020 e disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679&from=PT>.