



André Filipe Sobral da Silva

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Coimbra, outubro de 2023



André Filipe Sobral da Silva

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes.

Coimbra, outubro de 2023

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

PENSAMENTO

*“The magic you're looking for is
in the work you're avoiding.”*

Dipen Parmar

DEDICATÓRIA

Em memória do meu pai José

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma dissertação de mestrado, conta sempre, com o apoio e a colaboração de várias pessoas, às quais não posso deixar de agradecer.

Começo por agradecer, em primeiro lugar, à minha orientadora, a Prof. Doutora Cidália Lopes, por todas as ideias e críticas apresentadas, indispensáveis desde o início até à conclusão do trabalho.

Em segundo lugar, quero agradecer a todos os docentes do Mestrado de Contabilidade e Fiscalidade e colegas, cujo contacto foi maioritariamente virtual, mas que contribuíram para o meu enriquecimento académico, profissional e também pessoal.

Por último, e igualmente importante, agradeço à minha família e amigos, pelo constante apoio, compreensão, carinho e incentivo sempre demonstrados apesar de todas as adversidades ocorridas.

RESUMO

A economia digital teve origem na globalização e no constante desenvolvimento tecnológico, conduzindo a um declínio e perda da eficácia dos mecanismos tradicionais de tributação, o que aliado à crescente complexidade em tributar nesta nova realidade, conduziu ao surgimento de novos desafios fiscais, em especial à criação de impostos digitais ou os também designados impostos 4.0.

Assim, a presente dissertação pretende analisar, em primeiro lugar, os principais desafios fiscais decorridos da economia digital, através de uma análise normativa, crítica e comparativa das propostas recentes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), em especial as que resultam dos pilares I e II do relatório *BEPS 2.0 – Base Erosion and Profit Shifting*, bem como as propostas mais recentes da União Europeia (UE) tomadas nesta matéria. Apresenta-se também, e em segundo lugar, uma análise comparativa nos países da UE quanto às suas iniciativas fiscais individuais de implementação de impostos sobre os serviços digitais e a economia digital.

Concluímos que existem países que já adotaram soluções fiscais para a tributação da economia digital, tais como a Espanha, França e Portugal. Todavia, não existe ainda consenso entre as diversas soluções adotadas nas propostas institucionais, da União Europeia e da OCDE, sobre os impostos digitais, observando-se um caminho ainda longo a percorrer.

Palavras-chave: Economia digital, Desafios de tributação, BEPS 2.0, Imposto sobre as Sociedades.

ABSTRACT

The digital economy originated in globalization and constant technological development, leading to a decline and loss of effectiveness of traditional taxation mechanisms, which, combined with the growing complexity of taxing in this new reality, led to the emergence of new tax challenges, in particular the creation of digital taxes or the so-called 4.0 taxes.

Thus, this dissertation intends to analyze, firstly, the main fiscal challenges arising from the digital economy, through a normative, critical, and comparative analysis of the recent proposals of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), especially those resulting from pillars I and II of the BEPS 2.0 report – Base Erosion and Profit Shifting. as well as the most recent proposals from the European Union (UE) in this regard. Secondly, it also provides a comparative analysis across UE countries of their individual tax initiatives to implement taxes on digital services and the digital economy.

We conclude that there are countries that have already adopted tax solutions for the taxation of the digital economy, such as Spain, France, and Portugal. However, there is still no consensus between the various solutions adopted in the institutional proposals of the European Union and the OECD on digital taxes, and there is still a long way to go.

Keywords: Digital Economy, Taxation Challenges, BEPS 2.0, Corporate Tax.

ÍNDICE GERAL

RESUMO	XI
ABSTRACT	XIII
ÍNDICE GERAL	XV
ÍNDICE DE TABELAS	XVII
LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS	XIX
INTRODUÇÃO	1
1 CAPÍTULO I – A ECONOMIA DIGITAL E OS DESAFIOS DE TRIBUTAÇÃO.....	3
1.1 INTRODUÇÃO	3
1.2 A ECONOMIA TRADICIONAL E A NOVA ECONOMIA DIGITAL	3
1.3 CARACTERÍSTICAS DA ECONOMIA DIGITAL.....	7
1.4 NOVOS MODELOS DE NEGÓCIO.....	9
1.5 DESAFIOS DE TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL.....	11
1.5.1 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	14
1.5.2 A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO.....	17
1.6 AS LINHAS ORIENTADORAS DAS PRINCIPAIS REFORMAS FISCAIS NA OCDE: TENDÊNCIAS RECENTES.....	21
1.7 NOTAS CONCLUSIVAS	25
2 CAPÍTULO II – PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA OCDE E NA UNIÃO EUROPEIA	27
2.1 INTRODUÇÃO	27
2.2 AS PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA OCDE.....	27

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

2.2.1	BEPS 1.0.....	29
2.2.2	BEPS 2.0.....	32
2.3	PROPOSTAS DA UNIÃO EUROPEIA	41
2.3.1	RELATÓRIO DE PERITOS SOBRE A FISCALIDADE DA ECONOMIA DIGITAL NA UE 43	
2.3.2	O PACOTE ANTI ELISÃO FISCAL.....	44
2.3.3	O IMPOSTO MÍNIMO SOBRE OS GRUPOS DE EMPRESAS MULTINACIONAIS NA UNIÃO EUROPEIA	47
2.4	NOTAS CONCLUSIVAS	50
3	CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: ANÁLISE COMPARATIVA NA UNIÃO EUROPEIA.....	51
3.1	INTRODUÇÃO	51
3.2	IMPOSTOS DIGITAIS: ANÁLISE COMPARATIVA NA UNIÃO EUROPEIA (UE).....	51
3.3	LEI N.º 74/2020: LEI DA TELEVISÃO E DOS SERVIÇOS AUDIOVISUAIS A PEDIDO ...	59
3.4	NOTAS CONCLUSIVAS	61
	CONCLUSÕES	65
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Índice da economia e sociedade digital.....	6
Figura 2 - Exemplo de tributação da economia digital.....	13
Figura 3 - Receitas do imposto de sociedades em relação ao PIB, 2000 e 2020.....	22
Figura 4 – Imposto de Sociedades em percentagem das receitas fiscais totais, 2000 e 2020	23
Figura 5- Distribuição de taxas de Imposto de sociedades combinadas, 2000 e 2021 ...	24
Figura 6 - Condições de elegibilidade do montante A.....	35
Figura 7 - Exemplo Regra de Inclusão de Rendimentos (IIR)	39

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Ações do BEPS.....	30
Tabela 2 - Principais Diferenças entre a Blueprint do Pilar Um e o Statement de outubro de 2021(Avi-Yonah et al, 2022)	37
Tabela 3 - Os impostos digitais na União Europeia (KPMG,2023)	52
Tabela 4 - As taxas nominais dos impostos digitais na União Europeia (KPMG,2023) 53	
Tabela 5 - A base tributável dos impostos digitais na União Europeia (KPMG,2023)..	54
Tabela 6 - Quadro resumo dos Imposto digitais na EU (KPMG,2023).....	59

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

ADS – Serviços Digitais Automatizados

ATAD – Pacote Anti Elisão Fiscal

B2C – *Business to Consumer*

BEAT – *Base Erosion Tax*

CE – Comissão Europeia

CFB – Negócios Focados no Consumidor

EBITDA – Resultados antes de juros, impostos, depreciações e amortizações

EE – Estabelecimento Estável

EM – Estados Membros

EUA – Estados Unidos da América

G7 – Grupo dos 7

G20 – Grupo dos 20

GILTI – *Global Intangible Low Taxable Income*

GloBE – Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária

IRC – Imposto sobre as sociedades

IRR – Regra de Inclusão de Rendimentos

ISD – Impostos sobre Serviços Digitais

IT – *Information Technology*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PIB – Produto Interno Bruto

STTR – Regra de Sujeição à Tributação

TCJA – *Tax Cuts and Jobs Act*

TIC – Tecnologias de Informação e Comunicação

UE – União Europeia

UTPR – Regra de Pagamento de Tributação Reduzida

VN – Volume de Negócios

INTRODUÇÃO

A presente dissertação versa sobre uma análise dos principais desafios fiscais da economia digital. Recorremos para o efeito, a uma análise comparativa dos impostos digitais, também muitas vezes designados de impostos 4.0, atualmente em vigor na União Europeia. Pretende-se, essencialmente, analisar e identificar quais os principais problemas que os sistemas fiscais enfrentam, quer em sede de tributação do rendimento, quer do consumo, devido à economia digital e à globalização. Adicionalmente, é nosso objetivo analisar as recentes propostas institucionais da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), em especial os pilares I e II do relatório BEPS 2.0 (*Base Erosion and Profits Shifting*), assim como as propostas recentes da União Europeia (UE) e concluir com uma análise comparativa das iniciativas individuais de cada país europeu relativamente aos impostos digitais.

O presente tema é relevante por motivos diversos. O desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação criou uma nova e forte força motriz para o fenómeno da globalização. As relações tradicionais mudaram, a sociedade evoluiu e a economia tornou-se digital. E a economia digital espalhou-se de tal forma que hoje representa não uma parte da economia, mas a própria economia, incluindo o comércio eletrónico, toda a infraestrutura para fazer negócios e afeta a própria forma de fazer negócios. O impacto económico da revolução digital também afeta os impostos. As transformações que ocorrem nas relações sociais e económicas exigem formas de tributação diferente quer a nível nacional quer a nível internacional. Os atuais sistemas fiscais são inadequados para fazer face aos desafios colocados pela nova economia digital. As bases estabelecidas estão a tornar-se obsoletas devido às novas formas de fazer negócios e novos modelos de negócios (Neto, Afonso & Fuck, 2019).

As regras internacionais atuais são insuficientes para prevenir a erosão da base tributária das sociedades, tendo em conta a forte e fácil mobilidade do capital. A tributação do comércio eletrónico transfronteiriço continua a ser um desafio complexo atualmente e os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional, podem funcionar como uma cortina de fumo para reduzir, através de um planeamento fiscal “agressivo”, a

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

carga fiscal das empresas. As leis nacionais ainda não se adaptaram totalmente às novas estruturas empresariais e à criação de valor. Os bens materiais tradicionais perderão espaço para os novos bens emergentes se não receberem tratamento fiscal adequado, como é o caso dos bens intangíveis.

Diante deste cenário, é fundamental repensar a tributação num mundo cada vez mais digital. Esta dissertação estuda, portanto, os desafios do sistema tributário na economia digital, bem como analisa de forma abrangente os principais obstáculos e vantagens deste processo de digitalização. Também são analisadas propostas de organizações internacionais sobre a tributação das empresas multinacionais, bem como os desenvolvimentos de cada país europeu relativamente à tributação dessas empresas enquanto aguardam uma solução globalizada.

O presente trabalho divide-se em três capítulos. No primeiro capítulo é apresentada uma breve caracterização da economia digital e os seus desafios em matéria de tributação que influenciam e limitam a soberania fiscal dos diferentes países. No segundo capítulo é dado especial destaque aos pilares I e II do relatório BEPS 2.0 da OCDE, bem como o que tem sido feito na União Europeia (UE). No terceiro capítulo é apresentada uma análise comparativa das propostas individuais de cada país na implementação de um imposto digital até um consenso global ser alcançado.

Por último, apresentam-se as principais conclusões do estudo efetuado.

1 CAPÍTULO I – A ECONOMIA DIGITAL E OS DESAFIOS DE TRIBUTAÇÃO

1.1 INTRODUÇÃO

A transformação digital está a mudar a economia e o mundo. Na verdade, a adoção de tecnologias digitais está a transformar a forma como os processos estão estruturados.

No presente estudo, analisam-se as características da economia digital, os novos modelos de negócios e os consequentes desafios em matéria de tributação. Para isso, dividimos o nosso capítulo em três partes. Em primeiro lugar procedemos a uma breve caracterização da economia digital, dando nota do Índice da Economia e Sociedade Digital, o qual evidencia o desenvolvimento digital dos países da União Europeia. Em segundo lugar, abordaremos os desafios de tributação da economia digital quer em sede de tributação do consumo quer do rendimento. Por fim, concluímos com uma análise comparativa das principais reformas fiscais na União Europeia no que toca à tributação digital.

1.2 A ECONOMIA TRADICIONAL E A NOVA ECONOMIA DIGITAL

As tecnologias de informação e comunicação (TIC) tornam possível a globalização. Numa economia global, trabalhadores de qualquer lugar do mundo, podem tornar-se “estrangeiros virtuais” e trabalhar para qualquer empresa nacional ou internacional, em qualquer parte do mundo e independentemente do local de residência. Num passado recente, a informação tinha de ser transmitida por meios físicos: cartas, relatórios, dinheiro, cheques, faturas, reuniões presenciais ou chamadas telefónicas. Nos dias de hoje, quando a informação é digitalizada, esta pode ser transmitida à velocidade da luz de um local para outro, eliminando muitas das barreiras de comunicação causadas pelo tempo e pela distância (Tapscott, 1997). É assim a nova economia digital.

A nova economia digital é também muitas vezes designada de a nova economia do conhecimento. Num passado longínquo, a era da economia agrícola, a riqueza concentrava-se na terra e na sua propriedade. Por sua vez, na era industrial, a riqueza concentrava-se cada vez mais no capital e nos instrumentos de produção. E, no presente,

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

a era da informação, a riqueza está cada vez mais concentrada no conhecimento. Nos EUA, a título de exemplo, quase 60% de todos os trabalhadores americanos são “trabalhadores do conhecimento”, e oito em cada dez novos empregos estão em setores intensivos de informação (Tapscott, 1997). Nesta economia, não chega que as organizações aprendam a jogar melhor o jogo, têm de aprender a jogar um novo jogo, um jogo em que as regras estão em constante mudança.

No contexto da nova economia digital, os ativos digitais são intangíveis e móveis, e muitas vezes a presença física de uma empresa num determinado país não é necessária, sendo bastante diferente da economia tradicional (Parlamento Europeu, 2016).

A mudança da economia tradicional para a economia digital tem ocorrido a uma velocidade sem limites. Vejamos, a título de exemplo, Tom Goodwin (2015) do TechTarget, um site de notícias sobre economia digital, onde observou que em 2015 “A Uber, a maior empresa de táxis do mundo, não possui veículos. O Facebook, o dono dos media mais populares do mundo, não cria conteúdo. Alibaba, o retalhista mais valioso, não tem inventário e a Airbnb, a maior fornecedora de alojamento do mundo, não possui imóveis. Algo interessante está a acontecer.” Atualmente, as cinco marcas mais valiosas do mundo são empresas tecnológicas: Apple, Microsoft, Google, Amazon e Samsung. (Forbes, 2022).

Na realidade, a base da economia digital é a hiper conectividade, o que significa uma crescente interligação de pessoas, organizações e máquinas que resultam das novas tecnologias, das redes móveis e da internet das coisas (Io) (Bukht and Heeks, 2017).

As primeiras definições de economia digital centram-se sobretudo na utilização da Internet, como uma tecnologia *mainstream*. Tendências mais recentes adicionam novas tecnologias como redes móveis e sensores, computação em nuvem e *BIG Data*, isto é, optam pela noção mais genérica de “tecnologias digitais” de acordo com as definições mais simples (Bush and Heeks, 2017).

A este propósito, no relatório da EY & AM&A (2017) sobre o *Avanço da Economia Digital em Portugal*, foram identificados quatro conceitos essenciais para a compreensão deste fenómeno da economia digital, como veremos de seguida.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Em primeiro lugar, temos a *Internet of Things*, uma rede física de objetos que engloba tecnologias e *softwares*, permitindo a comunicação e a interação entre os vários *players* da realidade socioeconómica ou com o seu ambiente externo em resultado do uso da Internet, podendo ter aplicações diversas, e o potencial para alterar a realidade das empresas, levando a uma oferta de serviços e produtos diferenciadores e de alta qualidade.

Em segundo, a *Big Data*, ou seja, o uso de tecnologia específica para recolher enormes volumes de dados a fim de serem arquivados, armazenados e posteriormente tratados e analisados, o que não poderia ser feito através das tecnologias tradicionais, devido ao tempo excessivo no processamento da informação. Adicionalmente, é possível usar a *BIG Data* para fazer uma análise prescritiva (*Data Analíticas*), que permite entender padrões de consumo, bem como gerir riscos previamente à criação de produtos e serviços e/ou de atualização dos existentes

Por sua vez e em terceiro, a Inteligência artificial, a qual pode tornar-se o “porta-voz digital” das empresas, pois o conceito engloba a utilização combinada de tecnologias diversificadas com o intuito de potenciar a rapidez e qualidade nas tomadas de decisões. Esta combinação pode ser utilizada de formas diferentes para sentir, compreender e agir no ambiente empresarial.

Por fim e em quarto, a Robótica, a qual se refere ao uso de robôs avançados com a capacidade e a inteligência para realizar inúmeras tarefas humanas, sendo esta um substituto do atual trabalho humano. Os robôs estão cada vez mais autónomos e flexíveis, permitindo que hoje muitos humanos e robôs trabalhem lado a lado.

Como podemos, então, medir e avaliar a economia digital?

O Índice da Economia e Sociedade Digital é um indicador publicado num relatório anual pela Comissão Europeia, desde 2014, que evidencia o desenvolvimento digital dos países da União Europeia (UE) (Comissão Europeia, 2022).

Este Índice divide-se atualmente em quatro dimensões, as quais facilitam o estudo da evolução digital de cada Estado Membro. Vejamos de seguida:

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

- a Conectividade, a qual compreende a banda larga fixa, banda larga móvel, banda larga rápida e ultrarrápida e preços de banda larga;
- o Capital Humano que inclui as competências digitais como as habilidades básicas, avançadas e em desenvolvimento do uso da internet;
- a Integração das Tecnologias Digitais, a qual abrange a digitalização de negócios e o e-commerce;
- os Serviços Públicos Digitais que avaliam o *e-Governamento* para os cidadãos e negócios (Comissão Europeia, 2022).

Na figura 1 apresentamos o índice da Economia e da Sociedade Digital.

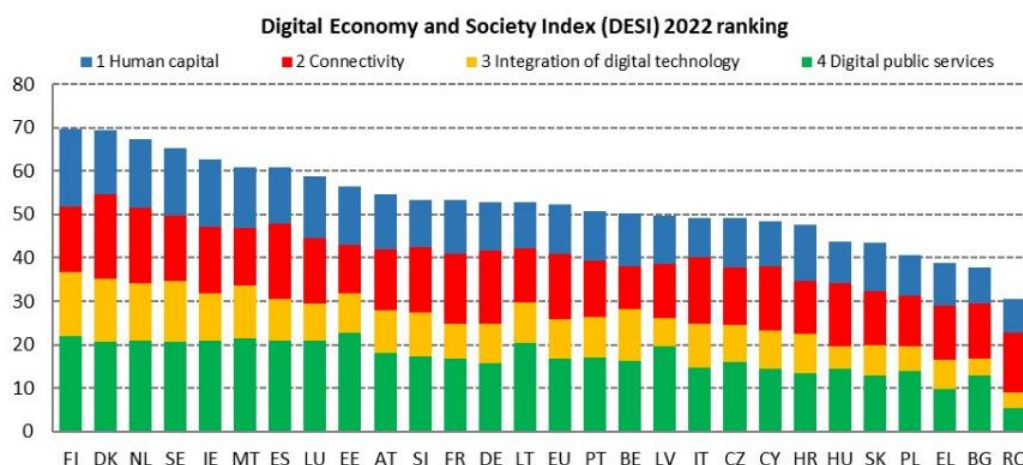


Figura 1 - Índice da economia e sociedade digital

Da análise da Figura 1, é possível concluir que no ano de 2022 a Finlândia é o Estado Membro (EM) que, no somatório das quatro dimensões, ocupa a primeira posição, seguida da Dinamarca, da Noruega e da Suécia. Já Portugal posiciona-se na 15ª posição entre os 27 EM, porém ainda atrás da média da UE, donde resulta a necessidade de mais esforços para acelerar a digitalização em Portugal por forma a acompanhar o ritmo dos parceiros europeus. A análise comparativa carece, contudo, de definições mais claras sobre o conceito de economia digital e dos desafios fiscais emergentes, o que faremos já de seguida.

1.3 CARACTERÍSTICAS DA ECONOMIA DIGITAL

O conceito de “economia digital” não é novo. Porém, nem a OCDE, nem a Comissão Europeia (CE) têm uma definição clara e uniforme do termo. Um relatório do Grupo de Peritos da Comissão Europeia para a Fiscalidade da Economia Digital refere que “a definição do que constitui a economia digital tem-se revelado problemática, devido às tecnologias em constante mudança do sector das TIC e à difusão generalizada da economia digital em toda a economia” (Comissão Europeia, 2014). Contudo, as principais características frequentemente observadas nos modelos de negócio digitalizados foram identificadas pela OCDE, por exemplo, no relatório *Taxa Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS* (OCDE, 2018). Por conseguinte, as três características-chaves que prevalecem nos modelos de negócio digitalizados, que serão cada vez mais importantes para um número maior de empresas, à medida que a tendência da digitalização se mantém, e identificadas pela OCDE são as seguintes: *Cross-jurisdictional scale without mass*; *Heavy reliance on intangibles*, incluindo propriedade intelectual); bem como *Data, user participation and their synergies* com a propriedade intelectual (OCDE, 2018; e Hentschel, 2021).

A compreensão destas características é importante para entender os desafios das empresas nesta economia digital. De seguida, analisamos mais detalhadamente as características acima referidas e as suas implicações no atual sistema fiscal.

No que diz respeito ao *Cross-jurisdictional scale without mass*, a digitalização criou um mundo altamente conectado e integrado onde as empresas podem localizar diferentes fases do seu processo produtivo em várias jurisdições e, ao mesmo tempo, chegar a clientes em todo o mundo, sem estarem fisicamente presentes nas respetivas jurisdições onde realizam as suas atividades. O fenómeno da presença económica sem presença física não se limita apenas às grandes empresas e não é exclusivo das empresas com um modelo de negócio digital. As pequenas e médias empresas que operam na economia mais tradicional podem chegar aos mercados globais e criar lucros em diferentes países, sem qualquer presença física. Significa assim que a digitalização aumentou o ritmo a que a globalização é possível e possibilita que as empresas operem noutros países sem

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

efetivamente terem uma presença física nesses países. É neste sentido que é desafiada a capacidade da jurisdição do mercado de tributar os lucros gerados dentro das suas fronteiras (OCDE, 2018 e Hentschel, 2021).

Quanto à *Heavy reliance on intangibles*, a maioria dos modelos de negócio das empresas que operam na economia digital caracterizam-se por uma crescente preocupação e dependência de investimento em ativos intangíveis (software, algoritmos, patentes, etc.). Estes ativos intangíveis são fundamentais para os seus modelos de negócio, uma vez que suportam plataformas, websites e muitas outras funções da empresa. Dado que certas funções, incluindo capacidades de tomada de decisão, anteriormente desempenhadas por recursos humanos de um certo país, são agora desempenhadas além-fronteiras por algoritmos sofisticados e programas de software, tem existido uma maior contestação à capacidade da jurisdição dos mercados para tributarem os lucros derivados do desempenho de tais intangíveis (OCDE, 2018 e Hentschel, 2021).

Também no *Data, user participation and their synergies with IP*, tipicamente, a importância dos dados, a participação dos utilizadores, os efeitos da rede, bem como a disponibilização de conteúdos utilizados são características comuns de modelos de negócio de empresas altamente digitalizadas. Embora os dados gerados pelos utilizadores sejam valiosos para qualquer empresa, os benefícios da sua análise são ainda mais importantes. No entanto, o grau de participação dos utilizadores, a interação com as plataformas e websites, depende do modelo de negócio principal da empresa e não do seu grau de digitalização. Embora a participação dos utilizadores desempenhe um papel crucial para certos modelos de negócio e permita às empresas criar conteúdo gerado pelo utilizador e efeitos de rede (por exemplo, redes sociais), outros modelos de negócio, como a computação em nuvem, envolvem uma participação limitada dos utilizadores. A este respeito, coloca-se a questão de saber como é que os países podem tributar o valor que resulta desses dados, da participação dos utilizadores e dos efeitos da rede. Apesar de a dependência dos dados e da participação dos utilizadores variar de acordo com o modelo de negócio utilizado pela empresa, o leque de empresas que beneficiam significativamente dos dados e da participação dos utilizadores tende a aumentar à medida que a digitalização da economia se intensifica. Uma empresa sediada no país X pode

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

explorar e coletar dados de utilizadores do país Y sem a necessidade de ter nessa jurisdição um estabelecimento físico (OCDE, 2018 e Hentschel, 2021).

A existência destas características é geralmente reconhecida como importante para a criação de valor das empresas digitalizadas, porém estes fatores não são exclusivos dessas empresas (OCDE, 2018). Existem, pois, novos modelos de negócio a emergir desta nova economia e realidade digital.

1.4 NOVOS MODELOS DE NEGÓCIO

A economia digital fez emergir um conjunto de características bem presentes nos novos modelos de negócio, os quais são enumerados no capítulo quarto da ação 1 do Relatório BEPS – *Base Erosion Profit Shifiting*¹ (OCDE, 2015). São eles os seguintes:

- E-commerce: compra e venda de bens ou serviços online, através de uma plataforma capaz de receber encomendas. O pagamento e entrega poderá ser ou não online;
- Serviços de pagamento: tradicionalmente, o pagamento online exigia informações financeiras ou os dados do cartão de crédito o que pressupõe um certo nível de confiança no fornecedor. Através da digitalização, é possível realizar pagamentos *online* sem ser preciso fornecer qualquer tipo de informação financeira entre consumidor e fornecedor, como é o caso do *ApplePay*;
- *App Stores*: são plataformas de distribuição de software, como se fossem lojas virtuais na qual o consumidor pode aceder através do seu smartphone;
- Publicidade *online*: uso da internet como meio de direcionar e entregar campanhas de marketing aos consumidores;
- *Cloud computing*: serviço de informatização, armazenamento, software e gestão de dados que através da utilização de servidores, aplicações e redes, permite a vários utilizadores aceder ao serviço onde quer que estejam;

¹ Em português, “Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros” que surge das preocupações do impacto da globalização nos sistemas tributários de diversos países, principalmente no que diz respeito à tributação de empresas multinacionais (OCDE, 2013).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

- *Participative Network Platforms*: intermediários que possibilitam aos seus utilizadores colaborarem e serem parte importante do desenvolvimento, avaliação e distribuição dos conteúdos criados (OCDE, 2015).

Por sua vez, a OCDE (2018) classifica os modelos de negócio identificados nos mercados digitais. Neste contexto, não são classificadas empresas inteiras, mas sim modelos de negócio, resultando em situações em que as empresas possam estar envolvidas em mais do que um modelo de negócio. A OCDE distingue quatro modelos de negócios.

O primeiro modelo são as *Multi-sided platforms*, as quais se trata de plataformas multifacetadas que fornecem serviços de intermediação a diferentes grupos de utilizadores finais, desempenhando um papel essencial na aproximação dos dois lados do mercado e na facilitação da troca. Exemplos destas plataformas são a Airbnb que aproxima anfitriões e hóspedes, e a Uber que aproxima motoristas e passageiros. O sucesso económico destas plataformas depende de atingir um elevado número de utilizadores finais de ambos os lados. Daí resulta que as plataformas multifacetadas se caracterizam pela presença de efeitos indiretos na rede, ou seja, um aumento dos utilizadores finais de um lado do mercado, por exemplo motoristas, aumenta a utilidade dos utilizadores finais do outro lado do mercado, como passageiros e vice-versa. Neste sentido, os direitos de controlo e as responsabilidades para com o cliente são deixados com o fornecedor na maioria dos casos (OCDE, 2018; Hentschel, 2021).

O Segundo é o *Reseller*, isto é, modelo de negócio dos revendedores construído de forma a adquirir produtos, incluindo direitos de exploração e comercialização, de certos fornecedores e, em seguida, revender estes produtos a compradores. Daí resulta que os revendedores atuam apenas como intermediários e não produzem o bem ou produto final. Assim, os revendedores não só têm a capacidade de controlar os preços dos produtos fornecidos, como também assumem a responsabilidade para com os clientes. (OCDE, 2018; Hentschel, 2021).

As *Vertically integrated firms* são o terceiro modelo. Este tipo de empresas, verticalmente integradas, caracterizam-se pelo facto de adquirirem certos fornecedores e de os

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

integrarem no seu negócio. Estas empresas não atuam como intermediários, mas produzem o produto final e vendem-no diretamente aos clientes. A este respeito, os direitos de controlo dos preços para com os clientes são deixados à empresa verticalmente integrada. Embora a afiliação do utilizador possa ser considerada baixa, as empresas verticalmente integradas beneficiam de efeitos indiretos da rede. A Netflix é um exemplo deste modelo de negócio pois para além de uma plataforma de visualização de filmes e séries, também produz conteúdos audiovisuais. (OCDE, 2018; Hentschel, 2021).

Por último, os *Input supplier caracterizados por serem* fornecedores de inputs definidos como empresas que fornecem inputs intermediários necessários para o processo de produção de bens ou serviços de outra empresa. Ao contrário dos revendedores e plataformas multifacetadas, os fornecedores de *input* não são intermediários e, portanto, não interagem com o cliente final. Pelo contrário, continuam a negociar com outras empresas que produzem o bem final. Assim, os utilizadores não estão ligados ao fornecedor de entrada e os efeitos indiretos da rede não existem (OCDE, 2018 e Hentschel, 2021).

Após a caracterização dos novos modelos de negócio que emergem da economia digital, coloca-se a questão de saber como irão ser tributados os bens e serviços transacionados nesta nova economia digital.

1.5 DESAFIOS DE TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

Os impostos são vistos como o único meio de financiamento dos atuais governos dos sistemas fiscais mais desenvolvidos (Shome, 2021).

A revolução digital vai influenciar a forma de tributação. Na realidade, as mutações das relações sociais e económicas implicam impostos diferentes bem como outras formas de tributar a nível nacional e internacional. Os sistemas fiscais atuais não parecem estar preparados para esta nova economia digital visto que os seus princípios estão a tornar-se obsoletos e incapazes para atender às novas práticas empresariais e aos emergentes novos modelos de negócio (Neto, Afonso & Fuck, 2019).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

O impacto da economia digital influencia quer a forma de tributar como os meios para cobrar tributos. Por um lado, as novas tecnologias de informação, comunicação e inteligência abrem novas possibilidades para as autoridades tributárias cobrarem, arrecadarem e fiscalizarem os impostos de forma mais eficiente e rápida. Porém, e por outro lado, enquanto o descompasso entre a nova economia e a atual tributação existir, as empresas tecnológicas e de *e-commerce* estarão em vantagem em relação aos seus tradicionais concorrentes pois aproveitam-se das lacunas na legislação tributária (Afonso & Santana, 2020).

Cada país dispõe de diferentes recursos humanos, naturais e económicos e tendo em conta os seus recursos, desenvolve instrumentos de financiamento adequados à sua economia. (Shome, 2021).

Neto, Afonso & Fuck (2019) sublinham que a revolução digital deve ser acompanhada da revolução tributária, sendo necessário rever os impostos atuais e a forma como são cobrados e adaptar o sistema fiscal aos novos tempos e à mudança económica.

Os modelos de negócio por detrás do sucesso das empresas nos mercados digitais são aqueles que podem escolher a localização das suas funções centrais e criadoras de valor em jurisdições que não são nem o país onde o consumidor final reside, nem o país onde a empresa-mãe reside. Por conseguinte, a dependência da presença física ou representativa levanta a questão de saber se as regras tradicionais de tributação continuam a ser um mecanismo adequado para preservar os direitos fiscais de um país numa era digital que depende excessivamente das tecnologias digitais para conduzir as principais atividades empresariais. A diminuição da necessidade de uma presença física no país de origem devido à digitalização das atividades empresariais cria muitos desafios à política fiscal (Comissão Europeia, 2014).

Deveraux e Vella (2018) dão o seguinte exemplo que ilustra bem um dos desafios da problemática da tributação da economia digital.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

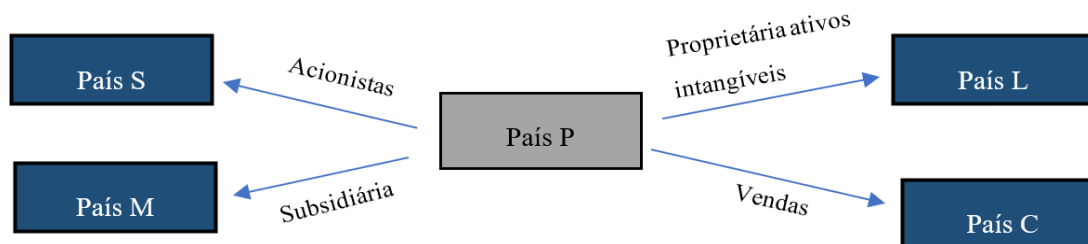


Figura 2 - Exemplo de tributação da economia digital

Uma empresa multinacional tem a sua sede e empresa-mãe no país P, tem acionistas no país S, uma subsidiária de fabricação no país M, é proprietária de ativos intangíveis numa filial situada numa jurisdição de baixa tributação, L e vende produtos para consumidores no país C, onde também conta com uma equipa de marketing (Deveraux & Vella, 2018).

A digitalização permite a transferência de lucros para países com impostos mais baixos pois possibilitou a criação de uma subsidiária em L e a realização de pagamentos a essa empresa, sejam royalties, juros ou outros pagamentos, que produzem deduções vantajosas em jurisdições com impostos mais altos. Em casos extremos, a empresa em L pode servir apenas para receber dinheiro (Deveraux & Vella, 2018).

A digitalização também possibilita que uma empresa multinacional venda os seus produtos a consumidores noutra jurisdição onde não detenha presença física, como no caso das vendas de produtos digitais. Com a evolução das redes sociais, o contacto com os consumidores em C pode ser realizado por alguém localizado fora do país. Quando tal acontece, é menos provável que C possa tributar qualquer parte dos lucros resultantes da venda, uma vez que falta a presença física necessária para tributar. Transferir a equipa de marketing para M, por exemplo, retiraria os direitos de tributação anteriormente atribuídos a C. Parece não existirem muitas dúvidas que a digitalização permite às empresas gerar valor mais facilmente em jurisdições onde se realizam as vendas visto que não serão tributadas de forma adequada (Deveraux & Vella, 2018).

Para resolver estes desafios fiscais, o que têm feito as diferentes instituições internacionais? E os diferentes países na OCDE? E na União Europeia? É da resposta a estas questões que nos ocuparemos já de seguida.

1.5.1 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

O comércio além-fronteiras de bens e serviços apresenta dificuldades ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), principalmente quando consumidores finais conseguem adquirir os produtos a empresas estrangeiras.

A OCDE (2015) identifica dois desafios relacionados com o IVA na economia digital: i) isenção em muitos países de compras realizadas online de produtos de baixo valor, e ii) o expressivo aumento da comercialização de intangíveis e serviços complica o apuramento de imposto a pagar devido à complexidade de cobrança e entrega do mesmo, resultando numa cobrança inexistente ou reduzida de IVA.

O primeiro desafio em relação à cobrança do IVA decorre do crescimento que se verificou no comércio eletrónico e, em particular, nas compras digitais efetuadas pelos consumidores a fornecedores de outras jurisdições.

Os países cobram IVA sobre as importações de bens pelo importador quando os mesmos são importados por meio de mecanismos de cobrança aduaneira. Porém, muitos desses países concedem uma isenção de IVA, que varia de país para país, às importações de bens de valor reduzido, visto que os custos administrativos relacionados à cobrança do IVA sobre esses bens podem superar o próprio valor do imposto que seria pago sobre esses bens. Consequentemente, muitas empresas estruturam deliberadamente os negócios a fim de aproveitar as “zonas cinzentas” da isenção de importação de mercadorias de baixo valor de um país e venderem as mercadorias aos consumidores sem o pagamento do imposto. Adicionalmente, uma empresa acabada de criar pode ter a mesma estratégia e estruturar as suas operações de forma a beneficiar da isenção de IVA.

A isenção para as importações de baixo custo conduz a uma diminuição das receitas do IVA e à possibilidade de pressões concorrenciais desleais sobre os retalhistas locais, que ficam obrigados a cobrar sobre as suas vendas aos consumidores internos. Além disto, é incentivado que os fornecedores mudem de jurisdição a fim de venderem os seus produtos de baixo valor isentos de IVA, trazendo efeitos negativos no emprego a nível nacional e nas receitas de impostos diretos. As isenções para as importações de baixo valor são cada vez mais controversas no contexto crescente da economia digital (OCDE, 2015).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

O segundo desafio relativo à cobrança do IVA decorre do forte crescimento dos negócios B2C de serviços prestados à distância e de ativos incorpóreos. A economia digital tem possibilitado cada vez mais às empresas entregarem tais produtos a partir de um local remoto para consumidores em todo o mundo, sem a necessidade de ter presença física direta ou indireta do fornecedor no país do consumidor. Esses tipos de negócios colocam desafios aos sistemas de IVA, pois frequentemente originam a cobrança de um montante de IVA nulo ou reduzido, criando uma vez mais pressões concorrenciais sobre os fornecedores domésticos.

Por exemplo, a Netflix, conhecida fornecedora de conteúdos digitais, tais como filmes e séries, permite aos seus consumidores acederem aos seus conteúdos através de um computador, dispositivo móvel ou televisão com conexão à internet. Se a Netflix tiver residência no mesmo país que os seus clientes, será obrigada a cobrar e a pagar o IVA desse país sobre o serviço prestado. Contudo, se não for residente, podem surgir problemas sobre a cobrança do imposto.

Os países utilizam duas abordagens para aplicar o IVA a essas prestações transfronteiras de serviços ou intangíveis: i) atribuição dos direitos de tributação ao país onde o prestador é residente; ii) atribuição dos direitos de tributação à jurisdição onde o cliente reside. Tendo em conta o exemplo acima, se aplicarmos a primeira abordagem, o serviço prestado estará sujeito a IVA no país do fornecedor à taxa aplicável. Caso o país de residência da Netflix não tiver IVA ou um IVA com uma taxa inferior ao do país do consumidor, não será cobrado qualquer montante de IVA ou por sua vez, será cobrado um valor reduzido sobre o serviço de fornecimento de conteúdos digitais e nenhuma das receitas do imposto terá como destino o país onde o consumo final tem lugar (OCDE, 2015).

A segunda abordagem que aloca o direito a tributar à jurisdição onde o consumidor é residente, baseia-se na tributação na jurisdição de consumo. Porém, de acordo com esta abordagem, é difícil para os diferentes países dos clientes garantirem uma cobrança eficaz do IVA dos serviços e intangíveis adquiridos por estes no estrangeiro. Uma solução é obrigar o cliente a referir o imposto aplicável de acordo com a sua jurisdição. Contudo,

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

esta manobra de autoliquidação por parte dos consumidores pode revelar-se ineficaz visto que é bastante provável que o IVA não seja pago pelo consumidor (OCDE, 2015).

O exemplo da Netflix ilustra a forma como as empresas nacionais de serviços concorrentes enfrentam pressões concorrenciais por parte de fornecedores não residentes. Os fornecedores nacionais são obrigados a cobrar e a entregar o IVA sobre os seus serviços e intangíveis aos seus consumidores domésticos, enquanto a Netflix, não sendo residente e dependendo do cenário, pode organizar o seu negócio de forma a ser isenta ou alvo de um valor reduzido de IVA. Assim, os países procuram cada vez mais formas de assegurar a cobrança efetiva do IVA sobre os serviços e intangíveis adquiridos por consumidores residentes a fornecedores no estrangeiro, de acordo com o princípio do destino, obrigando aos fornecedores não residentes a registarem, cobrarem e pagarem o imposto. Nos países que aplicaram esta abordagem, um número significativo de fornecedores optou por estabelecer uma presença física no país de consumo, sendo considerado um fornecedor “doméstico”. Porém, existem alguns fornecedores que continuam a não pagar IVA, sendo difícil para as autoridades fiscais nacionais controlarem e sancionarem as empresas em causa (OCDE, 2015).

Desta forma, o modelo do IVA que opera em 165 países, não é eficaz para tributar a economia digital, necessitando de ajustes legais e regulatórios, como a OCDE identificou, no seu relatório *International VAT/GST Guidelines*, ao concluir que, exemplificando, o princípio do destino com respeito ao comércio internacional de serviços e intangíveis é mais difícil, porque a natureza dos serviços e intangíveis não permite que estes sejam controlados da mesma forma que as mercadorias. Ainda de acordo com o relatório, a OCDE recomendou que para fins de IVA, os serviços e intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo (OCDE, 2017).

No ponto seguinte analisaremos as questões acerca da tributação do rendimento na economia digital.

1.5.2 A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Segundo a OCDE, os principais desafios fiscais na tributação do rendimento são o Nexo, os Dados e a Caracterização.

O primeiro desafio é o Nexo, no qual o potencial cada vez maior das tecnologias digitais e a necessidade cada vez menor, em muitos casos, de uma presença física significativa para conduzir negócios, associado ao papel crescente dos efeitos de rede gerados pelas interações com os clientes, podem pôr em causa a adequação das regras atuais para determinar o nexo com jurisdição para fins fiscais.

Em segundo lugar temos os Dados, onde a crescente sofisticação das tecnologias da informação permitiu às empresas da economia digital recolher e utilizar informação além-fronteiras numa escala sem precedentes. São assim levantadas questões sobre a determinação do valor criado pela geração de dados através de produtos e serviços digitais.

Em terceiro lugar e por fim, temos a Caracterização, onde o desenvolvimento de novos produtos digitais ou meios de prestação de serviços cria incerteza sobre a adequada caracterização dos pagamentos efetuados no contexto de novos modelos de negócio, especialmente no que diz respeito à computação em nuvem (OCDE, 2015).

Apesar dos avanços tecnológicos, a base das principais atividades realizadas pelas empresas para obterem lucros não alteraram. Porém, a digitalização da economia impactou significativamente a forma como essas atividades são realizadas, como por exemplo, expandir o número potencial de clientes e interagir com os mesmos remotamente via site ou uma aplicação móvel, sem a necessidade de ter uma presença física no país desses clientes, escapando à tributação visto que se trata de um residente sem presença física. Isto traz flexibilidade às empresas de escolherem onde querem realizar os negócios ou mover funções internas para novos locais. Assim, é permitido que recursos humanos, infraestruturas de IT e cliente de uma determinada empresa estejam espalhados por vários países, longe do país de residência da empresa (OCDE, 2015; Brites, 2017.).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Santos e Lopes (2016) afirmam que a habilidade de realizar operações numa jurisdição sem estar no escopo de tributação dos lucros nessa jurisdição não é um problema desconhecido que acontece apenas na economia digital, contudo é hiperbolizado na economia digital comparativamente à economia tradicional. Esta habilidade em conjunto com estratégias para eliminar a tributação no Estado de residência, originam a dupla não tributação, o que traz preocupações relativamente à erosão da base tributária. O combate contra a dupla não tributação baseia-se numa definição aquém da realidade e na mitigação de determinadas práticas de planeamento fiscal agressivo levadas a cabo por empresas multinacionais.

A era digital é marcada pela instabilidade e pela dissolução das fronteiras, bem como pela disputa tributária entre os Estados, fundamentada em uma conexão territorial que se relaciona, principalmente, com a presença física. A digitalização pode gerar graves distorções na distribuição de receitas entre os Estados, questionando, assim, a adequação do conceito tradicional de Estabelecimento Estável. No que se refere à tributação direta, a principal questão é a definição dos fatores de conexão territorial, que podem determinar a distribuição das competências tributárias entre os diferentes Estados. A regra clássica de tributação de residentes e não residentes com estabelecimento estável baseia-se na distribuição de competências com base em uma conexão territorial, especialmente relacionada ao exercício de atividades em um local fixo. No entanto, os negócios digitais não dependem necessariamente de uma presença física intensa ou de fatores de produção pouco móveis (Lopes, 2021).

O entendimento de estabelecimento estável tornou-se cada vez mais complexo e controverso, à medida que a tradicional forma de conduzir atividades económicas, com presença física e emprego de pessoas em um determinado local, é substituída pela conveniência de transações desmaterializadas e sem localização precisa. Este movimento foi fortemente impulsionado pela crise pandémica do COVID-19 (Lopes, 2021).

É imperativo, nestes termos, entender a ideia e o conceito de estabelecimento estável (EE). Pereira (2018) diz que o conceito de EE pode ser compreendido como um patamar mínimo de presença e, ao mesmo tempo, como uma norma de atribuição geográfica dos lucros. Dessa forma, no que se refere ao primeiro aspeto, é necessário um mínimo de

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

presença para que o indivíduo não residente se torne sujeito passivo no Estado da fonte. Relativamente à atribuição geográfica dos lucros, isso é realizado por meio dos lucros atribuíveis a um estabelecimento estável situado em um determinado território. Observa-se a simultaneidade de dois elementos cumulativos, um estático que representa a organização que exerce a atividade e um dinâmico que se refere à atividade em si.

O artigo 5º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE define estabelecimento estável como um local fixo ou duradouro de negócios através do qual a empresa exerce a sua atividade e estabelece uma regra de exclusão para locais utilizados apenas para tarefas preliminares ou acessórias da atividade económica principal. Em Portugal, o conceito acompanha a definição prevista no artigo 5º do Modelo da OCDE e ambas têm como primeiro critério uma instalação fixa através da qual a empresa exerce a sua atividade empresarial. No entanto, só é possível avaliar caso a caso se a instalação tem um certo grau de permanência ou se foi criada com propósito estritamente temporário, o que varia de acordo com a atividade praticada (Abreu, 2012; Abreu, 2020; Lopes, 2021).

Na realidade, a Lei do Orçamento do Estado de 2021 ampliou o significado do conceito de Estabelecimento Estável de modo que agora é considerado que há um EE sempre que uma pessoa, que não seja um agente independente, mantém um depósito de bens ou mercadorias em território português para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, independentemente se são celebrados ou não contratos em relação a esses bens ou mercadorias ou não tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos. Além disso, a instalação fixa ou depósito de bens ou mercadorias que são utilizados ou mantidos por uma empresa passou a integrar o conceito de EE, não sendo considerada uma atividade preparatória ou auxiliar, quando essa empresa (sozinha ou com outra entidade relacionada) exerce uma atividade que forma um conjunto coerente de atividades empresariais e sempre que i) a instalação ou depósito constitui um EE, ou ii) o conjunto de atividades resultantes da combinação das atividades exercidas não tem caráter preparatório ou auxiliar (Lopes, 2021).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

As diretrizes anteriores já apresentavam certas complicações na sua execução na economia convencional, entretanto, na economia digital é necessário ter uma abordagem mais cautelosa em relação ao conceito de EE (Brites, 2017).

Uma das complicações para se verificar se os termos da existência de um estabelecimento estável de acordo com o artigo 5.º do Modelo da OCDE são cumpridos é que a presença de um *website* ou servidor físico localizado num determinado país, que pertence ou é utilizado por uma empresa estrangeira, sem a existência de um contrato de trabalho, operador ou deslocação de trabalhadores para o local onde o equipamento ou software está localizado não pode ser considerado como um local de negócio. Nesta situação, o servidor não está fixo nesse lugar e as tarefas automatizadas, como por exemplo, a emissão de mensagens publicitárias, não constituem uma atividade comercial através do referido local de negócio. No entanto, existem universos paralelos a serem considerados, uma vez que o servidor pode estar localizado num computador portátil que é usado em diferentes locais e transportado de país para país (Abreu, 2020).

Lopes (2021) entende que a atual definição de Estabelecimento Estável pode não ser adequada à economia digital, apesar dos esforços realizados no Orçamento do Estado de 2021. Isso ocorre porque a presença física não é necessária para o comércio de bens em um ambiente virtual, o que dificulta a identificação do comprador e do vendedor. Para enfrentar os desafios associados à economia digital e ao conseqüente desajuste do conceito de Estabelecimento Estável, que se refere aos rendimentos empresariais baseados na presença do poder tributário entre os Estados, é necessário estabelecer novas regras fiscais especialmente voltadas para a economia digital.

Nesta dissertação iremos debruçar-nos apenas sobre a tributação do rendimento. Na secção seguinte, iremos centrar-nos na análise das orientações das principais reformas fiscais na OCDE, em especial no que diz respeito à tributação da economia digital.

1.6 AS LINHAS ORIENTADORAS DAS PRINCIPAIS REFORMAS FISCAIS NA OCDE: TENDÊNCIAS RECENTES

Em 2009, o Grupo de Trabalho sobre a Análise de Políticas Fiscais da OCDE recolheu informações sobre as principais medidas fiscais adotadas em cada país de uma forma mais sistemática, por forma a aferir o que se tem feito em cada país. Foi, então, o ponto de partida para o *Annual Tax Policy Reform Questionnaire* da OCDE (OCDE, 2022c).

Em 2010, na reunião do Grupo de Trabalho, foram acordados os seguintes critérios para decidir se uma medida de política fiscal era suficientemente substancial para ser comunicada no questionário:

- Uma alteração significativa da taxa de imposto;
- Uma alteração na base tributária que deverá alterar a receita dessa base em mais de 5% do total da receita fiscal ou 0,1% do PIB;
- Uma reforma sistémica politicamente importante.

Qualquer medida de política fiscal que tenha sido implementada, legislada ou anunciada no ano civil anterior e que satisfaça pelo menos um dos critérios acima referidos, deve ser anunciada no questionário (OCDE, 2022c).

No que respeita à tributação internacional, os esforços para proteger as bases de Imposto de Sociedades contra a evasão fiscal das empresas prosseguiram com a adoção de medidas em conformidade com o projeto BEPS 2.0 da OCDE/G20.

Foi alcançado um grande “*break-through*” para reformar as regras internacionais de tributação e garantir que as empresas multinacionais paguem uma parte justa dos impostos onde quer que operem e gerem os seus lucros (OCDE, 2022c).

Tendo em conta o tema desta dissertação, a tributação das empresas na economia digital, iremos apresentar dados estatísticos relativos ao imposto sobre as sociedades.

Desta forma, analisaremos os rácios das receitas do imposto de sociedades em relação ao PIB (Figura 3) e do imposto de sociedades em percentagem das receitas fiscais totais (Figura 4). Dar nota de que os dados da China, Indonésia e México de 2000 não estão disponíveis. Adicionalmente, foram usados os dados de 2019 para a Austrália, China,

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Grécia, Indonésia, Nova Zelândia e África do Sul visto que os de 2020 não estavam disponíveis à data da recolha dos dados pela OCDE (OCDE, 2022c).

Observando a figura 3, é possível observar que as receitas do imposto de sociedades em relação ao PIB variaram substancialmente. O país com a menor variação foi a Letónia com 0,7% do PIB e o país com a maior variação foi a Austrália com 4,7% do PIB, em 2020. No caso de Portugal em 2020, as receitas do imposto de sociedades variaram e representam 2,7% do PIB.

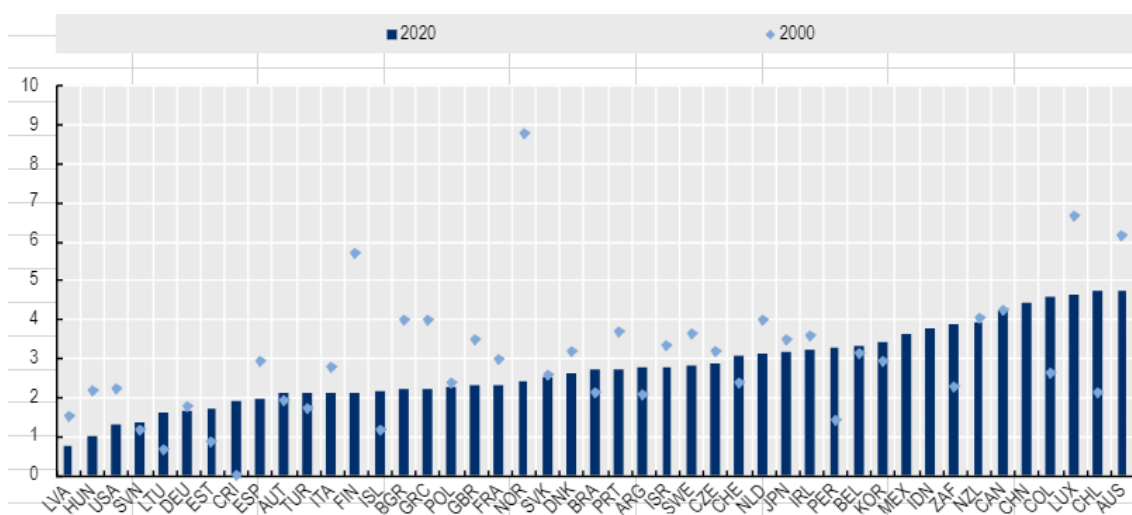


Figura 3 - Receitas do imposto de sociedades em relação ao PIB, 2000 e 2020

No que respeita ao imposto de sociedades, em percentagem do total das receitas fiscais, o país com a menor variação foi a Letónia com 2,3% da tributação total e o com a maior variação foi a Indonésia com 32,3% do total das receitas fiscais. No caso português, representou 7,9% da tributação total em 2020 (Figura 4). É possível observar que o imposto de sociedades representa uma maior percentagem no total das receitas fiscais nos países com recursos naturais significativos e nas economias emergentes (OCDE, 2022c).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

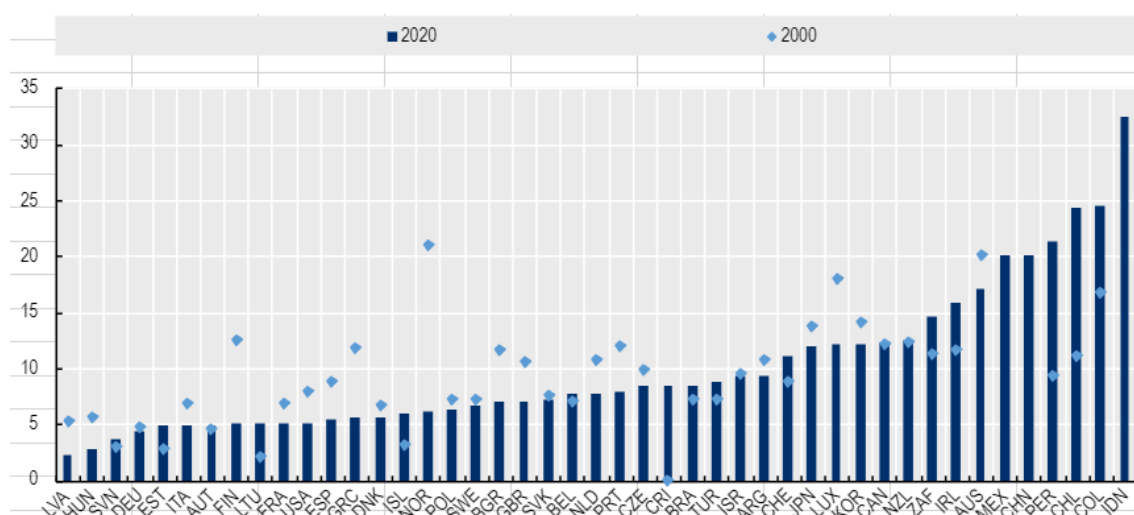


Figura 4 - Imposto de Sociedades em percentagem das receitas fiscais totais, 2000 e 2020

O Grupo de Trabalho sobre a Análise de Políticas Fiscais da OCDE refere alguns fatores que podem ajudar a explicar estes fenómenos de diferenças nas receitas do imposto de sociedades e das taxas legais, tais como o grau de constituição das empresas, a fase do ciclo económico e o grau cíclico do sistema de tributação das sociedades, bem como a dependência dos países de outros impostos. Veja-se o caso da Noruega que em 2000 tinha um valor de 21% e em 2020 representava apenas 6,2% da tributação total (OCDE, 2022c).

No que respeita à distribuição das taxas de imposto de sociedades, a figura abaixo apresenta uma comparação entre os países membros da OCDE, mais a Argentina, a China, a Indonésia e a África do Sul.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

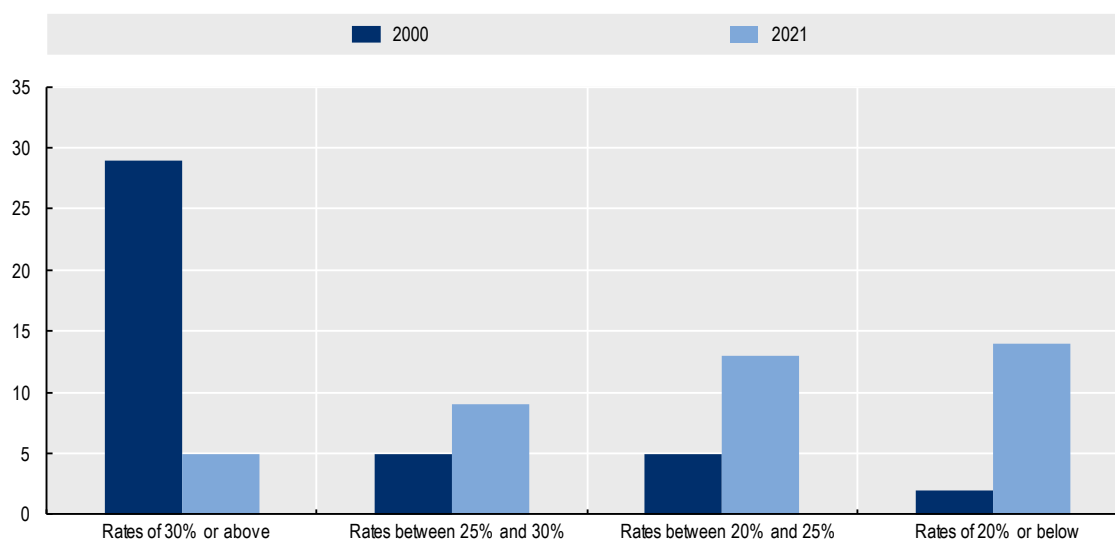


Figura 5- Distribuição de taxas de Imposto de sociedades combinadas, 2000 e 2021

A Figura 5 mostra que em 2021, havia apenas três países com taxas de Imposto de Sociedades acima dos 30%, contra 28 em 2000. Entretanto, o número de países com taxas de Imposto de Sociedades inferiores a 20% aumentou de três em 2000 para 20 em 2021. Globalmente, na OCDE, a taxa média de Imposto de Sociedades baixou de 32,2% em 2000 para 23,3% em 2021. Assim, de uma forma resumida, foi observada uma tendência contínua e generalizada de declínio das taxas legais de Imposto de Sociedades, conduzindo a uma maior convergência das taxas de Imposto de Sociedades entre os países (OCDE, 2022c).

Relativamente a mudanças ocorridas nas taxas combinadas de Imposto das Sociedades, foi verificada uma redução em quatro países: Colômbia, França, Suécia e Suíça. Na Colômbia, a taxa de Imposto das Sociedades foi reduzida para 31% como consequência de uma lei aprovada em 2019 pelo governo colombiano a fim de reduzir progressivamente as taxas de Imposto das Sociedades e atingir em 2022 uma taxa de 30%. A França reduziu a sua taxa para 27,5% para as empresas com um volume de negócios anual superior a 250 milhões de euros e para 26,5% para as empresas com um volume de negócios anual inferior a 250 milhões de euros. Estas reduções fazem parte de uma lei aprovada de reduzir progressivamente a taxa de Imposto das Sociedades para 25% até 2022. Como resposta ao COVID-19, a Suécia baixou a sua taxa padrão de Imposto das Sociedades de

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

21,4% para 20,6% Por fim, na Suíça verificou-se uma redução da taxa de 21,15% em 2020 para 19,7% em 2021(OCDE, 2022c).

Note-se que apenas a Suécia reduziu a sua taxa de imposto das sociedades para dar resposta à pandemia enquanto os restantes países já tinham sido pioneiros em arranjar estratégias para auxiliar a recuperação da economia.

No entanto, na Colômbia, apesar das reduções descritas acima, no final de 2021 foi aprovada uma lei para aumentar a taxa de imposto das sociedades para 35% a partir de 1 de janeiro de 2022. Adicionalmente, esta lei impôs uma sobretaxa de 3% sobre o rendimento tributável das instituições financeiras que tenham um volume de negócios superior a cerca de 1,1 milhões de dólares entre 2022 e 2025, passando a sua taxa total de imposto para 38%. Na Turquia, após um aumento de 22% nos exercícios de 2018-2020, em 2021 a taxa subiu para 25%. Os Emirados Árabes Unidos introduziram um imposto sobre o rendimento das sociedades com efeitos a partir do 3º trimestre de 2023, algo histórico no seu sistema fiscal. Espera-se uma taxa de imposto das sociedades de 9% sobre o rendimento tributável acima 100 mil dólares de todas as atividades comerciais e ainda se prevê uma taxa diferente, sem valor confirmado, a ser às grandes multinacionais com volume de negócios superiores a 750 milhões de euros.

1.7 NOTAS CONCLUSIVAS

Na economia digital, como a distribuição de responsabilidades tributárias entre Estados é baseada principalmente na existência de uma presença física, a digitalização provoca desequilíbrios na distribuição de receitas para os Estados. Torna-se imprescindível que as autoridades fiscais se ajustem para encontrar novos critérios entre a atividade e a jurisdição onde ela ocorre para fins tributários.

Devido a esta dificuldade em responsabilizar o país para tributar os rendimentos de uma empresa multinacional, algumas empresas têm explorado estas situações para pagarem menos impostos.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

A definição atual de EE foi atualizada em Portugal na Lei do Orçamento do Estado de 2021, ampliando a sua definição.

Como conclusão geral e da análise comparativa podemos observar uma tendência de diminuição das taxas de imposto de sobre os lucros, porém a tributação da economia digital vai continuar a colocar cada vez mais desafios aos diferentes países, quer na definição de novos impostos digitais, quer no ajuste dos impostos tradicionais do atual sistema fiscal. Neste sentido, na secção seguinte, iremos analisar e discutir as propostas da OCDE e da União Europeia com o objetivo de tributar a economia digital.

2 CAPÍTULO II – PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA OCDE E NA UNIÃO EUROPEIA

2.1 INTRODUÇÃO

No primeiro capítulo analisou-se os desafios de tributação da economia digital, discutindo as reformas fiscais mais recentes ocorridas em alguns países a OCDE.

O nosso estudo centra-se agora na resposta das instituições internacionais à tributação da economia digital. Analisaremos as medidas propostas pela OCDE, em especial as constantes no relatório BEPS 1.0 e mais recentemente no BEPS 2.0, bem como nos avanços relativamente aos Pilares Um e Dois.

Adicionalmente, discutimos os desenvolvimentos e as soluções igualmente propostas pela União Europeia com o objetivo de encontrar uma solução global, bem como combater a fraude e evasão fiscal facilitada pela economia digital.

2.2 AS PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA OCDE

De acordo com o artigo 1.º da Convenção de Paris, de 1960, a OCDE deverá promover as seguintes políticas: i) atingir o maior crescimento e criação de empregos sustentáveis, numa base crescente nos países membros; ii) auxiliar a expansão económica consistente tanto nos países membros como nos países terceiros; iii) contribuir para a expansão do comércio mundial numa base multilateral e não discriminatória, de acordo com as regras internacionais (OCDE, 1998a).

Na Summit de Lyon de 1996 do G7, os Chefes de Estado reforçaram a ideia de a OCDE prosseguir os trabalhos de combate à distorção do comércio e do investimento, oriundo da concorrência fiscal prejudicial entre Estados e da utilização de certos regimes fiscais para atrair grandes empresas, conduzindo à erosão das matérias coletáveis nacionais (OCDE, 1998a).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Desta forma, as iniciativas da OCDE de combate à Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros podem remontar inicialmente ao relatório da OCDE *Harmful Tax Competition – An emerging global issue*, o qual foi publicado em 19 de maio de 1998.

O referido relatório pretendeu analisar uma melhor abordagem de como os paraísos fiscais, e as práticas fiscais prejudiciais, afetam a localização das atividades financeiras e de outros serviços, corroem as bases tributáveis, distorcem os padrões comerciais e de investimento e comprometem a equidade, a neutralidade e a ampla aceitação social dos sistemas fiscais em geral. São pedidas então respostas aos desafios no domínio das políticas fiscais, causados pela globalização. O relatório foca-se nas atividades financeiras e outros serviços como o fornecimento de ativos intangíveis, ou seja, atividades com mobilidade geográfica (OCDE, 1998a).

Devereux et al (2020), no seu livro “*Taxing profit in a global economy*”, analisam este relatório e consideram que a redução da taxa de imposto num determinado país reduz a atividade económica noutro, criando uma externalidade negativa. As taxas de imposto sobre o rendimento das sociedades acabam por ser mais baixas, contrariando a vontade dos governos e, dessa forma, originando uma concorrência fiscal “prejudicial”, a qual é também prejudicial para outros países. A possibilidade de transferir os lucros para jurisdições com impostos mais baixos, onde há pouca ou nenhuma atividade económica, prejudica a base tributária noutros países. É um resultado direto da própria estrutura do sistema tributário internacional onde o imposto global pago por uma multinacional varia consoante as transações transfronteiriças intra grupo. Os autores concluíram assim que não havia vontade política suficiente para abordar esta questão, pois exigiria uma coordenação consideravelmente maior entre os países com consequente abdicação de soberania fiscal e de receitas fiscais. (Devereux et al, 2020).

Outra iniciativa da OCDE de combate à fraude e evasão fiscal aconteceu ainda no mesmo ano de 1998, em outubro, onde 29 países membros da OCDE, 11 Países não membros da OCDE, chefes de organizações internacionais, líderes empresariais e representantes dos interesses laborais, dos consumidores e sociais se reuniram em Ottawa, Canadá, para discutirem e alinharem soluções fiscais para promover o desenvolvimento mundial do

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

comércio eletrónico. Esta reunião intitulou-se como *A Borderless World – Realising the potential of Electronic Commerce* (Comissão Europeia, 1998b).

Foram discutidos em especial os princípios da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e justiça e a flexibilidade e sustentabilidade, posteriormente consagrados num relatório intitulado de *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. Nabais (2015), a este propósito, considerou o seguinte: os princípios que regem o comércio convencional devem ser iguais para o comércio eletrónico; as aplicações desses princípios podem ter por base as normas fiscais existentes; é possível melhorar os serviços prestados aos contribuintes através do uso das tecnologias que sustentam o comércio eletrónico e, por fim, a eficácia dos referidos princípios sugere um diálogo construtivo entre os diferentes países.

Um novo impulso ao combate à fraude e evasão fiscal no contexto digital e ao aparecimento do BEPS aconteceu de seguida, em novembro 2012, quando o Reino Unido, numa audição parlamentar, referiu que as empresas multinacionais como a Starbucks, a Google e a Amazon tinham práticas de elisão fiscal, conduzindo à emissão de uma declaração por parte do Chanceler do Tesouro do Reino Unido, George Osborne e do Ministro das Finanças da Alemanha, Wolfgang Schauble, na reunião dos Ministros das Finanças do G20 em 5 de novembro, onde pretendiam a cooperação com vista a atenuar as lacunas nas normas fiscais internacionais que não estavam a acompanhar as mudanças, como a evolução do comércio eletrónico (Picciotto et al., 2017). É então neste contexto que surge o relatório *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*, o qual nos iremos debruçar já de seguida.

2.2.1 BEPS 1.0

Em julho de 2013, a OCDE lançou o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) ou em português, “Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros” que surge das preocupações do impacto da globalização nos sistemas tributários de diversos países, principalmente no que diz respeito à tributação de empresas multinacionais, cujo principal objetivo era reduzir a evasão e a elisão fiscal através da transferência artificial de lucros para países com impostos mais baixos (OCDE, 2013).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

O Plano BEPS contém 15 ações as quais se destinam a colmatar as lacunas nas regras fiscais internacionais existentes que permitem às grandes empresas transferir lucros para jurisdições fiscais baixas ou nulas.

Na figura seguinte apresentam-se as linhas ou princípios orientadores presentes nas diferentes ações propostas no relatório BEPS.

<i>PILAR I</i>	<i>PILAR II</i>	<i>PILAR III</i>
Maior coerência das regras.	Foco na substância.	Assegurar a transparência e a segurança jurídicas.
Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos (2).	Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação (6).	Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate (11).
Reforçar as normas sobre transparência fiscal internacional (CFC) (3).	Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável (EE) (7).	Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo (12).
Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes (4).	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis (8).	Orientações sobre a documentação dos preços de transferência e apresentação de relatórios país por país (13).
Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância (5).	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital (9).	Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes (14).
	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco (10).	
Abordar os desafios da economia digital (1)		
Desenvolver um instrumento multilateral (15)		

Tabela 1 - Ações do BEPS

Como observamos da análise da figura acima, as ações propostas no relatório BEPS têm todas como objetivo evitar a fraude e a evasão fiscal, em diferentes dimensões, sendo a ação 1 - economia digital - uma medida transversal a todas as outras medidas do BEPS.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

As ações 2 a 14 são baseadas em 3 pilares. O primeiro pilar assenta na necessidade de coerência dos sistemas fiscais nacionais e das atividades transfronteiriças. Por seu turno, o segundo pilar procura reorientar os sistemas fiscais, reforçando os requisitos das normas internacionais existentes de acordo com a localizações chave das atividades produtivas e de criação de valor. Por último, o terceiro pilar visa melhorar a transparência, a troca de informações e a segurança jurídica no mundo dos negócios e das administrações tributárias. As ações 1 e 15 têm um caráter mais transversal que complementam a estratégia e servem de base para os 3 pilares (OCDE, 2015).

Hentschel (2021) afirma que as medidas desenvolvidas pela OCDE no âmbito do projeto BEPS em 2015 ajudaram a combater esquemas específicos de erosão da base tributável e da transferência de lucro. No entanto, nenhuma das medidas do BEPS passou a ser uma condição mínima. Na realidade, como é sabido, um dos problemas é que as recomendações da OCDE não são vinculativas. Por conseguinte, os diferentes países têm tendência a atrasar o processo de implementação, o qual está a revelar-se longo, pois os estados foram introduzindo medidas que funcionavam a seu favor e ignorando aquelas que iriam diminuir as suas receitas fiscais.

Hentschel (2021) tirou várias conclusões fundamentais sobre a eficácia do projeto BEPS na resposta aos desafios colocados pela digitalização da economia e às suas implicações para a tributação digital, em especial no que toca ao conceito de estabelecimento estável.

Em primeiro lugar, os resultados das medidas BEPS levaram várias Empresas Multinacionais altamente digitalizadas a reestruturar as suas estruturas comerciais internacionais, de modo que as vendas com clientes "nacionais" sejam reconhecidas numa entidade local, ou seja, Estabelecimento estável ou Subsidiárias. Esta reestruturação deveria ter resultado numa parte mais significativa das receitas dessas empresas obtidas nos mercados em que se encontram os atuais clientes. No entanto, as medidas BEPS não responderam ao tema de lidar com questões fiscais decorrentes de modelos de negócio altamente digitalizados, como as plataformas multilaterais Google ou Facebook. Na verdade, como é sabido, estes modelos de negócio beneficiam significativamente de dados recolhidos de utilizadores em diferentes jurisdições.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Em segundo lugar, embora a ação 7 tivesse como objetivo “Prevenir que o status de Estabelecimento Estável seja artificialmente evitado”, sugerindo que apenas devem ser abordadas estratégias agressivas de planeamento fiscal, foi ilustrado que o âmbito desta ação vai efetivamente para além de estratégias agressivas de planeamento fiscal. As medidas introduzidas alargaram o alcance do conceito de Estabelecimento Estável a favor dos países de mercado, independentemente de a estrutura estabelecida procurar qualquer abuso fiscal (Hentschel, 2021).

Assim, o trabalho realizado pela OCDE no âmbito do projeto BEPS durante 2013-2015 ajudou a combater questões específicas de empresas multinacionais. Porém, os desafios mais críticos enfrentados na economia digital permaneceram sendo necessário uma solução holística (Hentschel, 2021).

Em resultado, foi retomada a discussão do BEPS numa versão mais atual, o BEPS 2.0.

2.2.2 BEPS 2.0

Devido à pressão política, o G20, composto pelas vinte maiores economias do mundo, impulsionou a OCDE à reformulação das regras de tributação internacional, num mundo cada vez mais digital e global. Assim, em 2018, a OCDE respondeu a esta pressão iniciando trabalhos no BEPS 2.0. Em particular, o projeto BEPS 2.0 ampliou o círculo de discussão para incluir os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento visto que o sucesso da reforma fiscal internacional depende do apoio da comunidade e da economia global. Como resultado, num acordo histórico, 139 países já aderiram ao Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre o BEPS 2.0 para desenvolver soluções fiscais consensuais de longo prazo (Avi-Yonah et al., 2022).

O BEPS 2.0 baseia-se em dois pilares. O Pilar Um diz respeito à alteração das regras de atribuição de lucros e nexos da causalidade tributária (OCDE, 2020). Pretende-se destinar uma parcela dos lucros residuais da empresa aos países de mercado, mesmo que a empresa não tenha presença física nesses países. Quanto ao Pilar Dois, pode-se dizer que é uma continuação direta das regras do *Global Intangible Low Taxable Income* (GILTI) e *Base Erosion Tax* (BEAT), promulgadas através do *Tax Cuts and Jobs Act* (“TCJA”) Norte-Americano de 2017. O Pilar Dois visa, assim, introduzir um imposto mínimo global com

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

o objetivo de harmonizar o imposto sobre o rendimento das empresas multinacionais em todo o mundo. Várias propostas foram divulgadas, das quais se destacam as seguintes: o *Report on Pillar One Blueprint* e a mais recente *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* divulgada em outubro de 2021 (Avi-Yonah et al, 2022). Vejamos cada uma delas já de seguida.

2.2.2.1 O BEPS 2.0 e o Pilar Um

O Pilar Um, conforme já mencionado, foca-se na tributação dos lucros de grandes corporações multinacionais e/ou empresas voltadas para o consumidor em jurisdições de mercado que se dedicam a serviços digitais automatizados. Essencialmente, o primeiro pilar propõe (re)atribuir e tributar os lucros das multinacionais às jurisdições de mercado. As regras fiscais propostas visam superar uma lacuna no sistema tributário internacional, a qual permite que empresas multinacionais não paguem impostos devido à falta de presença física, apesar de comercializarem nos mercados locais. As novas regras desenvolvidas através do BEPS 2.0 pretendem assegurar uma tributação líquida, por forma a evitar a dupla tributação (OCDE, 2020a).

No entanto, depois de várias rondas de propostas de discussão e lançamento do Pilar *One Blueprint*, o Pilar Um já não se debruça unicamente sobre a economia digital, especialmente as plataformas digitais onde os novos desafios fiscais foram mais visíveis. Destina-se também a qualquer setor empresarial que cumpra o limiar das receitas proposto, mesmo que não seja digital. Isto acaba por ser contraditório, visto que o objetivo é responder aos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia (Avi-Yonah et al, 2022).

Num primeiro momento, aquando da publicação do *Blueprint* de 2020, a fixação de limiares ou montantes distintos para a divisão de tributação era a base de modificação da tributação de rendimentos. O “Montante A” concentra-se no novo direito tributário dos países de mercado, suprimindo a necessidade de uma presença física. O “Montante B” aloca uma quantia específica de receita fiscal fixa resultante de atividades de marketing e distribuição para países de mercado onde as empresas têm uma presença física. A melhoria da segurança fiscal e dos mecanismos de resolução de litígios eram os objetivos

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

do *Report on Pillar One Blueprint*. O “Montante A” aplica-se aos Serviços Digitais Automatizados (ADS) ou aos Negócios Focados no Consumidor (CFB) (OCDE, 2020a). Para além destas condições, o “Montante A” aplica-se às empresas que cumpram um certo limiar de receitas global e local. Os montantes específicos não foram definidos, exceto o limite inferior a 750 milhões de euros, como indicativo, não existindo muita certeza nas vantagens em utilizar este limiar. Apesar da nova regra de nexos identificar quais os mercados elegíveis para o “Montante A”, desconsidera a presença física do negócio. O reconhecimento do nexos seria através do excesso das receitas locais de empresa tendo em conta um montante, porém não determinado (OCDE, 2020a).

O *Report On Pillar One Blueprint* (2020a) enumera três passos para calcular a quantidade do “Montante A”:

Em primeiro lugar, determinar o montante do “lucro residual”, que é definido como lucro para além de um limiar de rentabilidade, ou seja, lucro antes de impostos dividido por receitas. Este montante é elegível para a atribuição de lucros.

Em segundo lugar, multiplicar uma “percentagem de reafecção” ao lucro residual. Este montante é redistribuído maioritariamente de países de residência para os países de mercado, uma vez que a exigência de presença física seria eliminada.

Em terceiro lugar, se existirem imensos países de mercado, uma “chave de alocação baseada nas receitas locais” é utilizada para distribuir o “Montante A” em jurisdições elegíveis

Após o *Blueprint* de 2020, a OCDE, no dia 8 de outubro de 2021, divulgou o *Statement On A Two-Pillar Solution To Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy*, aprovado por 137 países e jurisdições, o que ascendia a noventa por cento do Produto Interno Bruto (PIB) global (OCDE,2021).

Assim, todas as multinacionais com receitas brutas superiores a 20 mil milhões de euros e rentabilidade superior a 10% (lucro a dividir pela receita antes de impostos) enquadram-se no âmbito de incidência deste Pilar Dois conforme a figura seguinte.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

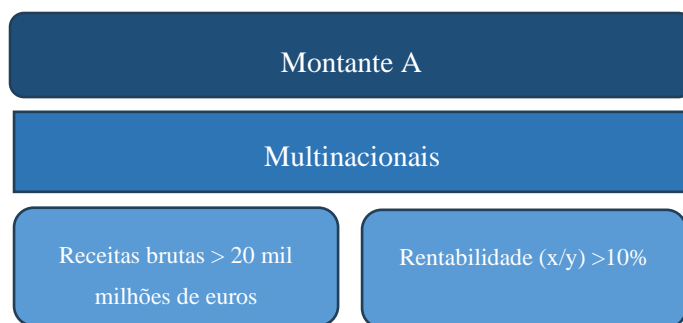


Figura 6 - Condições de elegibilidade do montante A

Por conseguinte, as empresas serão consideradas sujeitas a tributação ao abrigo do “Montante A”. O Pilar Um deverá ser revisto sete anos após a sua entrada em vigor. Se a sua implementação for considerada bem-sucedida, o limiar do volume de negócios será reduzido para 10 mil milhões de euros. A Declaração não inclui indústrias extrativas (recursos não renováveis, como petróleo e minerais) e serviços financeiros regulados (serviços bancários, de seguros e de gestão de ativos) (OCDE, 2021).

Vale a pena sublinhar que, no *Report on Pillar One Blueprint* de 2020, as multinacionais com receitas superiores a 750 milhões de euros estão no seu âmbito de aplicação. Além disso, empresas multinacionais que excederam este limiar tinham de pertencer a uma de duas categorias: Serviços Digitais Automatizados (ADS) ou Negócios Focados no Consumidor (CFB). No entanto, o G/20 e a OCDE não chegaram a um consenso sobre esse âmbito. Por conseguinte, a alteração no âmbito do “Montante A” foi uma diferença notável entre a *Report on Pillar One Blueprint* e o *Statement*. Este último tem uma visão mais quantitativa com base nas receitas brutas e na rentabilidade das empresas. Este novo limiar segue os interesses dos Estados Unidos da América (EUA), reduzindo assim de 780 para 78 o número das maiores empresas afetadas por este montante. Prevê-se ainda que o “Montante A” seja implementado por um instrumento multilateral (Convenção), que deverá ser redigido e aberto para assinatura em 2022 e que entrará em vigor em 2023 (Avi-Yonah et al, 2022).

Assim, o “Montante A” permite que certas jurisdições tributem as vendas remotas de bens e serviços, desde que exista umnexo. Por conseguinte, foram aplicados novos limiares de receitas de mercado de 1 milhão de euros para os países desenvolvidos e 250 mil euros

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

para jurisdições com PIB inferior a 40 mil milhões de euros (para países em desenvolvimento) para os rendimentos do Grupo obtidos na jurisdição do mercado no âmbito das suas atividades. Os rendimentos do mercado serão determinados e avaliados de acordo com as regras de determinação das fontes de rendimento. Vale a pena notar que, para jurisdições mais pequenas, será aplicado um limiar de ligação mais baixo para que possam também beneficiar do “Montante A” (OCDE, 2021).

A regra do nexos é apoiada por regras detalhadas publicadas posteriormente pela OCDE através do *Progress Report on Amount A of Pillar One. Two-pillar solution to the tax challenges of the digitalisation of the economy*, que fornece uma metodologia para determinar onde as receitas do Grupo são obtidas com base em alguns indicadores. (OCDE, 2022).

	Pillar One Blueprint	Statement
Âmbito de aplicação	Serviços digitais automatizados (ADS) e negócios virados para o consumidor (CFB)	O volume de negócios global > 20 mil milhões de euros; Rentabilidade > 10%; Exclui empresas extrativas e serviços financeiros regulamentados.
Nexo	Com base nas receitas locais provenientes do âmbito de aplicação. Inexistência de Montante específico.	Receitas de negócios no âmbito da jurisdição > 1 milhão de euros (250 mil euros para jurisdições mais pequenas).
Atribuição de lucros/Quantum	Cálculo em três etapas; Inexistência de Relação ou limiar específico.	25% do lucro residual; Critério de alocação dos lucros baseado nas receitas.
Origem das receitas	Provenientes de jurisdições de mercado final onde os bens ou serviços são utilizados ou consumidos; Regras de origem a desenvolver para categorias específicas de transações.	Igual ao <i>Blueprint</i> ; O Projeto de Regras; Modelo propõe que as receitas sejam auferidas numa lógica de “transações por transações”.
Base tributária	Determinado por referência aos rendimentos contabilísticos financeiros; Perdas transitadas.	Igual ao <i>Blueprint</i> ; Segmentação a ocorrer apenas em circunstâncias excecionais, em que segmentos divulgados atendam às regras de âmbito.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Eliminação da Dupla Tributação	Isenções ou créditos.	Igual ao <i>Blueprint</i> ; Porto seguro para o desenvolvimento dos lucros de marketing e distribuição
Montante B	Ajustar o <i>Arms-length Principle</i> , ou transação de plena concorrência, para as atividades de comercialização e distribuição de base no país.	A simplificar e a racionalizar até ao final de 2022.
Certeza Fiscal	Mecanismos obrigatórios e vinculativos de prevenção e resolução de litígios para questões relacionadas com o montante A.	Voluntária para certos países em desenvolvimento

Tabela 2 - Principais Diferenças entre a Blueprint do Pilar Um e o Statement de outubro de 2021 (Avi-Yonah et al, 2022)

Mais recentemente, em outubro de 2022, a OCDE divulgou o *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One: two-pillar solution to the tax challenges of the digitalisation of the economy*, um relatório que contém projetos de regras sobre a gestão do novo direito fiscal, bem como disposições relativas à segurança fiscal desenvolvidas pelo *Task Force on the Digital Economy (TFDE)*. Estas regras e procedimentos estão previstos nas três partes.

A parte I abrange o processo de administração do montante A: Os procedimentos pormenorizados de como os grupos em curso cumprirão as regras do montante A, desde a apresentação das informações relevantes ao pagamento de impostos e ao acesso a isenção oportuna da dupla tributação.

A parte II abrange o quadro de segurança fiscal para o montante A: Um elemento central do montante A é um quadro inovador de segurança fiscal que garante a segurança dos grupos em regime de aplicação em todos os aspetos das novas regras, incluindo a eliminação da dupla tributação.

A parte III cobre a segurança fiscal para as questões relacionadas com o montante A: Os grupos em campo beneficiarão igualmente de mecanismos de prevenção e resolução de litígios, que evitarão a dupla tributação para todas as questões relacionadas com o montante A (por exemplo, preços de transferência e litígios de lucros empresariais), de forma obrigatória e vinculativa (OCDE, 2022a).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

As regras e procedimentos contidos neste relatório não refletem o acordo final do Quadro Inclusivo. Refletem o trabalho técnico realizado até agora no desenvolvimento destes blocos de construção do “Montante A” e foram aprovados para efeitos de uma consulta pública sobre a segurança fiscal e os processos administrativos. Os trabalhos sobre o Valor B encontram-se em curso e prosseguirão com vista à sua conclusão no primeiro semestre de 2023 (OCDE, 2022a).

2.2.2.2 O BEPS 2.0 e o Pilar Dois

O Segundo Pilar aborda os restantes desafios do BEPS e destina-se a garantir que as grandes empresas que operam internacionalmente paguem um nível mínimo de imposto, independentemente do local onde estão sediadas ou das jurisdições em que operam. Fá-lo através de uma série de regras interligadas que visam, entre outros, os seguintes objetivos: i) assegurar a tributação mínima, evitando simultaneamente a dupla tributação ou tributação quando não houver lucro económico; ii) combater modelos diferentes do sistema fiscal pelas jurisdições, bem como a diferentes modelos de funcionamento por parte das empresas; iii) garantir a transparência e condições equitativas; iv) minimizar os custos administrativos e de conformidade (OCDE, 2020b).

O Pilar Dois baseia-se em duas regras domésticas interligadas (em conjunto, as denominadas Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE): uma Regra de Inclusão de Rendimentos (IIR), que impõe um imposto adicional sobre uma entidade-mãe relativamente ao baixo rendimento tributado de uma entidade constituinte e uma Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), que nega deduções ou exige um ajustamento equivalente na medida em que os baixos rendimentos fiscais de uma entidade constituinte não estão sujeitos a imposto ao abrigo de um IIR. Também se baseia na Regra de Sujeição à Tributação (STTR) que permite que as jurisdições da fonte imponham uma tributação limitada das fontes sobre determinados pagamentos de partes relacionadas sujeitos a impostos inferiores a uma taxa mínima. O STTR será creditado como um imposto coberto ao abrigo das regras da GloBE (OCDE, 2021).

A Regra de Inclusão de Rendimentos (IIR) impõe que os países de residência das multinacionais apliquem um imposto complementar a uma entidade controladora a uma

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

taxa mínima, como o valor de 15% proposto, caso o país da fonte onde a entidade constituinte opera tenha um imposto inferior à taxa mínima. Se o país de residência não impuser esse imposto mínimo, a dedução da constituinte para o pagamento à controladora seria cancelada ou necessário um ajustamento uniforme, tendo em conta a Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), na medida em que os baixos rendimentos fiscais de uma constituinte não estejam sujeitos a imposto ao abrigo de um IIR (OCDE, 2021).

Veamos, a título de exemplo, o seguinte caso da figura 7. Admitamos que uma empresa constituinte no país da fonte tenha 500 mil euros de receitas e o país de origem cobra uma taxa de 10%, inferior à taxa mínima global de 15%. Em seguida, o país de residência da empresa controladora incluiria os 500 mil euros com os rendimentos do país e cobraria um imposto a uma taxa igual à diferença entre a taxa mínima global e a taxa de imposto de 10% que a empresa constituinte pagou no país com impostos mais baixos. Assumindo ainda que a empresa constituinte paga os 500 mil euros à empresa controladora de uma forma dedutível através dos royalties. Se o país da fonte não dispôr do IIR, esta dedução será negada (Avi-Yonah et al, 2022).

TRIBUTAÇÃO NO PAÍS DA FONTE			
Rendimento (milhares de euros)	Taxa do país da fonte	Taxa mínima global	Imposto pago (€)
500	10%	15%	50
			[500*10%]
TRIBUTAÇÃO NO PAÍS DA RESIDÊNCIA			
Rendimento (milhares de euros)	Taxa do país da fonte	Taxa mínima global	Imposto pago
500	10%	15%	25
			[500*(15% - 10%)]
Se, não tiver IIR, a dedução será negada.			

Figura 7 - Exemplo Regra de Inclusão de Rendimentos (IIR)

A Regra de Sujeição à Tributação (STTR) é autónoma e visa concretamente os pagamentos intra grupos que exploram e abusam dos tratados para transferir os lucros para jurisdições com impostos mais baixos (OCDE, 2020b). Por conseguinte, esta regra aplica-se a determinadas categorias de pagamentos que apresentam um maior risco de

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

erosão de base, tais como juros e royalties. Exemplificando, imagine-se uma empresa subsidiária que no país da fonte paga 500 mil euros de royalties a uma empresa-mãe, sujeitos a uma taxa de imposto nominal inferior à taxa mínima no país de residência. Nesta situação, o país da fonte tem autoridade para efetuar uma retenção na fonte sobre o pagamento dos royalties a uma taxa igual à diferença entre a taxa mínima prevista no STTR e a taxa nominal de imposto. Espera-se que o Segundo Pilar reduza a transferência de lucros por parte das multinacionais. Se grandes economias suficientes concordarem em implementar o Segundo Pilar, não haverá incentivos para as empresas colocarem as suas empresas em jurisdições de baixos impostos (Avi-Yonah et al, 2022).

O Pilar Dois será então aplicado a todas empresas e grupos empresariais que atingirem o limite de 750 milhões de euros. Porém, os países têm liberdade para aplicar as regras de IIR às multinacionais com sede no seu país, mesmo que estas não atinjam o limite mínimo para aplicação das regras GloBE. De referir também que os membros da OCDE/G20 não têm a obrigação de adotar as regras GloBE (IRR e UTPR) mas terão de respeitar a sua implementação por outros membros (OCDE, 2021).

Relativamente a estes avanços, no dia 15 de dezembro de 2022, a OCDE divulgou o *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)* que consiste na conceção de um quadro seguro transitório e de um quadro regulamentar para o desenvolvimento de um potencial quadro legislativo seguro e permanente, bem como um entendimento comum para um regime transitório de isenção de sanções no caso de incumprimento das medidas anteriormente descritas. A *Transitional CbCR Safe Harbour* é uma medida de curto prazo que excluiria efetivamente as operações de uma multinacional em determinadas jurisdições de menor risco do âmbito das regras GloBE nos primeiros anos, proporcionando assim uma isenção no que respeita às suas obrigações de cumprimento do GloBE. O objetivo desta medida é, na realidade, a minimização dos custos de cumprimento fiscal para as multinacionais, em particular durante o período de transição (OCDE, 2022b).

Segundo a OCDE, estima-se que a aplicação do Pilar Dois possa originar cerca de 141 mil milhões de euros em receitas adicionais em cada ano (OCDE, 2022b).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Em suma, podemos concluir que o Pilar Um é uma proposta que pretende reformar e reforçar a tributação baseada na fonte, eliminando a concorrência fiscal com base na localização dos clientes e a transferência de lucros. Por sua vez, o Pilar Dois pretende reforçar a tributação com base na residência, desincentivando as empresas a deslocalizarem a sua sede (Avi-Yonah et al, 2022). Interessa, agora, analisar e discutir as propostas da União Europeia em sede de tributação das empresas multinacionais digitais, aferindo se a posição da UE e da OCDE são uniformes ou se divergem.

2.3 PROPOSTAS DA UNIÃO EUROPEIA

Na União Europeia, a discussão sobre a tributação das empresas tem origem desde a década de 60 ao Século XX devido à integração económica e política e a uma crescente atividade transfronteiriça dentro do espaço europeu. Problemas como a dupla tributação tornaram-se fundamentais de evitar. A Comissão Europeia adotou, assim, no início da década de 90, a Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990 relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e a Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, que aplica um regime fiscal comum aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes (Comissão Europeia, 2015a).

Temos assistido, desde então, a uma evolução da transparência e da cooperação entre as administrações fiscais dos diferentes Estados-membros. Desde 1997, que os países da UE têm respeitado o Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas a fim de respeitarem os princípios de uma concorrência leal fiscal. Este Código de conduta, apesar de não ser juridicamente vinculativo, tem permitido analisar os sistemas fiscais e salvaguardar os princípios da boa governação em matéria fiscal no mercado interno, eliminando práticas fiscais prejudiciais ocorridas ao longo dos anos (Comissão Europeia, 2015b).

A União Europeia, assim como a OCDE, têm desenvolvido ações para uma fiscalidade mais justa, mais transparente e mais eficaz, tendo em consideração o crescimento sustentável e investimento favorável no mercado único, e por essa razão, identifica como

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

prioritário a existência de regras para assegurar um sistema fiscal internacional íntegro (Comissão Europeia, 2016a).

Porém, as empresas, com o objetivo de diminuir a carga fiscal, têm vindo a explorar esquemas de planeamento fiscal cada vez mais sofisticados, permitidos pelo mercado global e digital. É, neste sentido, que a Comissão Europeia considera imperativo reformar e desenvolver novas iniciativas de combate ao planeamento fiscal agressivo, bem como reduzir as diferenças de tributação entre os Estado-membros. Por ser um assunto que envolve operações internacionais, é difícil os países contrariarem a utilização de esquemas fiscais abusivos de forma individual, visto que as normas nacionais são ineficazes, deixando as bases tributárias de cada país desprotegidas (Collier et al., 2018).

Collier et al. (2018) sublinham que uma solução conjunta entre países é a chave na luta contra a evasão e fraude fiscal. Se cada país aplicar uma medida isoladamente, não existindo coordenação das normas nacionais com as internacionais, pode fragmentar o mercado único, agravando as lacunas na legislação fiscal. Desta forma, em 2012, a Comissão Europeia apresentou um plano com 30 medidas de ação contra a fraude e evasões fiscais, as quais assentam no reforço da transparência fiscal e na troca de informações (Comissão Europeia, 2015b).

Os sistemas fiscais atuais encontram-se desenhados fundamentalmente para as empresas multinacionais, maioritariamente empresas industriais e que transacionam bens e produtos tangíveis, e os modelos de negócio, com produção, eram divididos entre empresas-mãe e suas filiais. A tributação dos lucros era na fonte, no local onde eram gerados e para resolver litígios entre países acerca da tributação das sociedades, usava-se os acordos de dupla tributação como o melhor instrumento. Esta abordagem funcionou enquanto a atividade transfronteiriça era limitada e os modelos de negócios tradicionais, mas com a evolução da economia e a globalização, começaram a surgir fissuras e zonas cinzentas nos sistemas fiscais que são exploradas pelas empresas (Comissão Europeia, 2016a).

As propostas da UE estão em linha com os princípios e medidas do projeto BEPS e as soluções de anti elisão fiscal pretendem continuar a prevenir a transferência para outros

países fora da UE dos lucros gerados internamente e que não são tributados nos Estados-membros. Para tal, foram propostos os seguintes objetivos: i) restabelecer a ligação entre a tributação e o local onde se realiza a atividade económica; ii) assegurar que os Estados-Membros possam avaliar corretamente as atividades das empresas sob a sua jurisdição; iii) criar um ambiente do imposto sobre as sociedades na UE competitivo e favorável ao crescimento e iv) proteger o Mercado Único e garantir uma forte abordagem da UE para questões externas associadas à tributação das empresas (Comissão Europeia, 2015a).

2.3.1 RELATÓRIO DE PERITOS SOBRE A FISCALIDADE DA ECONOMIA DIGITAL NA UE

Devido ao rápido desenvolvimento da economia digital e da necessidade de uma resposta fiscal, o Grupo de Peritos de Alto Nível da Comissão sobre a Fiscalidade da Economia Digital analisou as melhores práticas na tributação da economia digital na União Europeia (Comissão Europeia, 2014).

O Grupo de Peritos concluiu que os sistemas fiscais na economia digital devem ser simples, estáveis e, o mais possível, neutros. Assim, a aplicação destes princípios resultaram nas seguintes conclusões gerais i) as empresas digitais devem ter o mesmo tratamento fiscal que as demais empresas, não existindo um regime fiscal especial; ii) a digitalização diminui os custos de acesso ao mercado único por parte das pequenas e médias empresas e os obstáculos fiscais para estas empresas que atuam no mercado único devem ser eliminados; e iii) , por fim, devem ser abordados com prudência os incentivos e créditos fiscais concedidos, de forma a que qualquer desvio da neutralidade e simplicidade fiscal deve ser justificado por externalidades positivas e deficiências dos mercados (Comissão Europeia, 2014).

De acordo com o relatório, o grupo felicita o consenso generalizado de que a tributação no local de consumo, ou seja, o princípio do destino, é o caminho ideal para o IVA dos serviços digitais. A simplificação do mini balcão único nas operações B2C, isto é, empresas para consumidores, e o seu alargamento a todos os bens e serviços, reduziria custos para as empresas, garantindo a neutralidade fiscal internacional do IVA (Comissão Europeia, 2014).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

O relatório destaca que o combate à concorrência fiscal prejudicial, a revisão das regras dos preços de transferência e a revisão das disposições relativas à presença tributável, são três áreas prioritárias para a União Europeia na esfera do BEPS. No campo da tributação das sociedades, o grupo considera que são necessários os Estados Membros chegarem a acordo sobre uma posição comum favorável para toda a União Europeia, evidenciando que o projeto BEPS é crucial para evitar que algumas empresas multinacionais contornem a tributação (Comissão Europeia, 2014).

Contudo, apesar da importância de uma implementação bem-sucedida do BEPS, o relatório realça que, a longo prazo, seria relevante rever e alterar o imposto sobre as sociedades e a tributação dos grupos (Comissão Europeia, 2014).

Assim, o relatório levanta questões sobre as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do Mercado Único às quais, a UE, através do Pacote anti elisão fiscal, procurou dar resposta e que abordaremos de seguida.

2.3.2 O PACOTE ANTI ELISÃO FISCAL

A 28 de janeiro de 2016, a Comissão Europeia apresentou o Pacote *Anti Elisão Fiscal* (ATAD), como resposta direta ao Plano de Ação BEPS da OCDE, salientando a urgência de serem encontradas soluções comuns e flexíveis dentro da União Europeia, coerentes com as da OCDE. Este pacote vai muito mais além na sua amplitude de abordagem comparativamente com a da OCDE (Comissão Europeia, 2016b).

Robinson e Plowgian (2016) referem que muitas das medidas presentes no pacote são, em grande parte, harmoniosas com as recomendações da OCDE, visto que um dos objetivos do pacote é garantir a implementação dessas recomendações na UE de forma coesa e ordenada.

O pacote culminou na Diretiva anti elisão fiscal da UE (ATAD), de 12 de julho de 2016. A diretiva tem como objetivo combater as práticas de elisão fiscal que afetem diretamente o funcionamento do Mercado Único, e, adicionalmente, tenciona ser uma abordagem coerente da União Europeia contra os abusos no campo da tributação das sociedades (Dourado, 2016). Todavia, a União Europeia é constituída por 28 Estados-Membros com

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

diferentes taxas de tributação do imposto de sociedades, sendo difícil para alguns países a adaptação e a transposição da diretiva, nomeadamente aqueles que têm normas rudimentares de combate ao planeamento fiscal agressivo. Por outro lado, haverá países que apenas necessitam de ajustar as regras nacionais com as da Diretiva (Comissão Europeia, 2016b).

A Diretiva enumera os seguintes domínios para a criação de regras de tributação na Europa: limitações à dedutibilidade dos juros, tributação à saída, regra geral anti abuso, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas e regras para combater as assimetrias híbridas. Este domínio abrangem todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades num Estado-Membro, compreendendo os estabelecimentos estáveis de entidades residentes para efeitos fiscais situados num ou mais países membros ou num país terceiro. Estas regras cruzam com as ações 2, 3, 4, 6 e 7 do plano BEPS (Comissão Europeia, 2016b).

A limitação da dedutibilidade fiscal dos juros, prevista no artigo 4º da Diretiva, pretende desencorajar os pagamentos excessivos de juros que os grupos de empresas adotam na tentativa de reduzirem a sua coleta global (Comissão Europeia, 2016b). Pretende-se impedir as sociedades multinacionais que financiam, através de dívida, filiais em jurisdições com impostos mais elevados e que pagam juros inflacionados a outras filiais presentes em jurisdições de baixa tributação (Nevius, 2016). Assim, de acordo com a diretiva, os gastos excessivos com empréstimos obtidos são dedutíveis apenas no período em que ocorrem até 30 por cento dos resultados dos contribuintes antes de juros, impostos, depreciações e amortizações (EBITDA). É estabelecido um limite ao montante dos juros dedutíveis, reduzindo o endividamento do tecido empresarial (Comissão Europeia, 2016b).

A tributação à saída, prevista no artigo 5º da Diretiva, pretende desincentivar as empresas que transferem a sua residência fiscal ou ativos para jurisdições com impostos mais baixos a fim de reduzir o valor de imposto a pagar (Santos, 2017). Desta forma, esta regra salvaguarda que o Estado-membro tribute o valor económico de quaisquer mais-valias geradas, mesmo que essas ainda não tenham sido realizadas no momento da saída, aquando da transferência da residência fiscal ou ativos (Comissão Europeia, 2016b).

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

A regra geral anti abuso, prevista no artigo 6º da Diretiva, pretende uniformizar as cláusulas gerais de anti abuso existentes e a sua aplicação a nível nacional, no seio da União Europeia e relativamente a terceiros, e incentivar os Estados-Membro que ainda não a tenham, a criá-la de maneira que as autoridades fiscais possam fiscalizar quaisquer ganhos ilícitos dos contribuintes e recusá-los (Santos, 2017). A aplicação destas regras deverá ser uniforme para evitar situações onde o seu âmbito e resultados diferem no campo nacional e transfronteiriço, podendo os países aplicar sanções (Comissão Europeia, 2016b).

As regras relativas às sociedades estrangeiras controladas, prevista nos artigos 7º e 8º da Diretiva, pretende atribuir à sociedade-mãe os rendimentos auferidos por uma filial controlada presente numa jurisdição de baixa tributação, ficando a sociedade-mãe sujeita a tributação destes rendimentos no país onde reside (Comissão Europeia, 2016b). Segundo Santos (2017), é trivial os grupos de empresas transferirem em primeiro lugar a propriedades de bens imateriais e de seguida transferir o pagamento de royalties para uma sociedade controlada noutro Estado. Com o intuito de evitar a transferência de rendimentos para jurisdições com baixa tributação, é atribuído à empresa-mãe os rendimentos das filiais estrangeiras controladas (Nevius, 2016). Porém, a fim de limitar os custos administrativos e de cumprimento das regras, os Estados-membros podem isentar certas empresas cujos lucros ou margens de lucro são reduzidas e que não representam grande risco de elisão fiscal (Comissão Europeia, 2016b).

Por fim, as assimetrias híbridas, prevista no artigo 9º da Diretiva, pretende atenuar as consequências das caracterizações distintas dos instrumentos financeiros que variam de país para país. É exigido que a caracterização jurídica dada a um instrumento híbrido como um no país de origem da despesa, perda ou pagamento, seja tida em conta no país envolvido na transação (Nevius, 2017). Procura-se evitar que sejam aproveitadas pelas empresas multinacionais as disparidades nos sistemas fiscais nacionais a fim de diminuírem a sua capacidade contributiva, através das assimetrias de qualificação de um instrumento financeiro ou de uma entidade que usualmente levam a deduções fiscais em dois países ou à dedução de rendimento num país, sem inclusão na base tributável do outro (Santos, 2017). Assim, é necessário que um dos países envolvidos nas assimetrias

recuse a dedução de um pagamento, neutralizando o efeito e o aproveitamento dos dispositivos híbridos (Comissão Europeia, 2016b).

De acordo com o artigo 11º da Diretiva, os Estados-Membros deveriam transpor a diretiva até ao dia 31 de dezembro de 2018. No que concerne à transposição das regras da tributação à saída, a data foi alargada até 31 de dezembro de 2019 (Comissão Europeia, 2016b).

2.3.3 O IMPOSTO MÍNIMO SOBRE OS GRUPOS DE EMPRESAS MULTINACIONAIS NA UNIÃO EUROPEIA

No seguimento dos trabalhos referentes ao Pilar Dois por parte da OCDE, a 12 de dezembro de 2022, os Estados-Membros, por unanimidade, alcançaram um acordo para aplicar o Pilar Dois que garante uma tributação mínima de 15 % sobre os lucros dos grandes grupos multinacionais a operar na União Europeia. É concretizado assim o compromisso da União Europeia de acelerar o processo e ser pioneira na aplicação do acordo histórico da OCDE, visando a equidade, transparência e estabilidade ao imposto sobre os rendimentos das sociedades.

Segundo a Comissão Europeia, é necessário avançar rapidamente para estar em consonância com o acordo de grande alcance da OCDE, a Europa está a desempenhar plenamente o seu papel na criação de um sistema mundial de tributação das sociedades mais justo. Este passo é particularmente importante numa altura em que é preciso aumentar o financiamento público para um crescimento e investimento sustentáveis equitativos para impulsionar as transições ecológica e digital. A inclusão do acordo da OCDE sobre uma tributação mínima efetiva no direito da UE será essencial no combate da elisão e evasão fiscais, evitando, simultaneamente, um nivelamento por baixo com uma concorrência fiscal agressiva.

Na União Europeia, a tributação mínima revelou-se fundamental para enfrentar os desafios da economia globalizada, como foi tantas vezes sublinhado, em diversas ocasiões. A proposta do imposto mínimo mundial permitirá a criação de condições de concorrência justa para as sociedades em todo o mundo e contribuirá para os países protegerem as suas bases tributáveis. É objetivo central a eliminação das vantagens

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

existentes da transferência de lucros para países com impostos mais baixos ou nulos. A aplicação eficaz e equitativa destas medidas dependerá essencialmente da cooperação de todos os países (Comissão Europeia, 2022).

A Diretiva (UE) 2022/2523 estabelece as seguintes medidas comuns para a tributação mínima efetiva: i) a regra de inclusão de rendimentos (IIR) segundo a qual uma entidade-mãe presente num Estado-Membro é obrigada a calcular e a pagar a parte do imposto complementar no que concerne a qualquer subsidiária sujeita a baixa tributação, mesmo que essa entidade não se encontre localizada na União Europeia; e ii) a Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), complementar à IIR na qual é feita uma reatribuição do imposto complementar que não foi possível ser cobrado pela IIR a sociedades sujeitas a uma tributação baixa. Em conjunto, as regras são designadas por Regras GloBE e o objetivo é cobrar um montante adicional de imposto sempre que se verificar que a taxa de imposto efetiva de uma multinacional for inferior a 15% numa determinada jurisdição (Comissão Europeia, 2022).

A título de exemplo, a Hungria, Bulgária, Irlanda e Chipre, países membros da União Europeia, aplicam taxas de imposto sobre as sociedades abaixo do limiar de 15%, aplicando uma tributação de 9%, 10%, 12,5% 12,5%, respetivamente. Na Estónia, em certas situações, é possível obter um desconto que conduz a uma taxa de imposto das sociedades inferior a 15%.

Qualquer que seja o grupo de empresas multinacionais ou mesmo um grande grupo nacional que tenha um volume de negócios anual igual ou superior a 750 milhões de euros durante pelo menos dois dos últimos quatro períodos fiscais está sujeito à aplicação do imposto mínimo. De notar que se um ou mais dos quatros anos fiscais for superior ou inferior a 12 meses, o limiar de receitas é ajustado proporcionalmente para cada ano. Porém, com base no seu objeto e estatuto específico, algumas entidades estão excluídas da aplicação da Diretiva. Entidades que, por exemplo, prestem cuidados de saúde pública, educação ou construção de infraestruturas públicas, não estão sujeitas a imposto no Estado-Membro onde estão localizadas. Consequentemente, organizações internacionais, fundos de pensões, organizações sem fins lucrativos estão excluídas da aplicação da Diretiva. Também está fora da alçada da Diretiva as seguradoras das organizações sem

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

fins lucrativos que prestem serviços de cuidados de saúde que lucrem apenas em benefício dos cuidados de saúde pública (Comissão Europeia, 2022).

Tendo em conta os objetivos da Diretiva em matéria de concorrência leal entre países, o cálculo da taxa de imposto efetiva deverá ser realizado a nível nacional. Para se determinar se um grupo de empresas multinacionais ou um grande grupo nacional está sujeito ao pagamento de um imposto complementar e, por conseguinte, a aplicação da regra IIR ou a regra UTPR, a taxa de imposto efetiva dessas entidades em cada jurisdição onde exercem atividade deverá ser comparada com a taxa mínima de 15 % acordada. Caso a taxa de Imposto sobre o rendimento das Sociedades de um grupo de empresas multinacionais fique abaixo dos 15% num determinado país, deverá ser atribuído um imposto complementar às entidades do grupo que estão sujeitas ao pagamento do imposto em conformidade com a aplicação da IIR e da UTPR. Caso a taxa de um grande grupo nacional fique abaixo da taxa mínima de imposto, a entidade-mãe deverá aplicar a IIR às suas entidades constituintes sujeitas a impostos mais baixos, com o propósito de assegurar que o grupo fique sujeito a uma tributação mínima de imposto de 15 % (Comissão Europeia, 2022).

A combinação das duas regras visa reduzir a erosão da base tributária e a transferência de lucros, visto que será menos benéfico para as grandes empresas a transferência das suas operações comerciais para jurisdições com uma tributação baixa.

É ainda previsto uma exclusão de *minimis* para os grupos de empresas multinacionais ou grandes grupos nacionais com uma receita média inferior a 10 milhões de euros e uma média de rendimentos ou prejuízos admissíveis inferiores a 1 milhão de euros num determinado país. Estas entidades não estão sujeitas ao pagamento de um imposto complementar, mesmo que a sua taxa de imposto efetiva seja inferior à taxa mínima de imposto (Comissão Europeia, 2022).

A transposição da Diretiva para a legislação doméstica de cada Estado-Membro deverá ocorrer até 31 de dezembro de 2023, da qual a regra IIR será aplicável relativamente aos períodos fiscais com início a partir de 31 de dezembro de 2023, e a UTPR aos períodos fiscais com início a partir de 31 de dezembro de 2024 (Comissão Europeia, 2022).

2.4 NOTAS CONCLUSIVAS

A digitalização é um grande facilitador das atividades empresariais no mercado global.

No panorama internacional, os desafios da tributação na economia digital têm conduzido a uma vasta discussão com propostas fiscais diversas, por parte das instituições, em especial OCDE e UE, porém sem uma solução consensual ainda.

Cada país tem vindo a desenvolver e aplicar impostos sobre serviços digitais, de forma individual, pelo que interessa analisar em que medida estas soluções se aproximam ou divergem.

É este o tema sobre no qual incidiremos a nossa atenção já de seguida.

3 CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: ANÁLISE COMPARATIVA NA UNIÃO EUROPEIA

3.1 INTRODUÇÃO

A propostas para tributação das empresas na OCDE e na UE, ao longo dos últimos anos, têm dado avanços significativos que apontam a um caminho de uniformização no que respeita a tributação dos rendimentos empresariais. Porém, ainda há um caminho longo a percorrer pois ainda não há um consenso a nível global ou europeu e cada país da UE tem desenvolvido propostas a nível nacional.

O presente capítulo encontra-se dividido em duas secções. Na primeira, apresentaremos uma análise comparativa entre os países da UE quanto às suas iniciativas de implementação de impostos sobre serviços digitais.

A segunda secção deste capítulo tem por objetivo analisar cada iniciativa implementada pelos países da UE. Por último, apresentaremos uma reflexão crítica procurando contextualizar o atual estado das políticas da OCDE e UE e os eventuais desenvolvimentos futuros dos Estados – Membros da UE.

3.2 IMPOSTOS DIGITAIS: ANÁLISE COMPARATIVA NA UNIÃO EUROPEIA (UE)

No capítulo anterior, identificámos as propostas da OCDE e UE para tributar a economia digital. Neste capítulo e na ausência de medidas imediatas em matéria de tributação digital na UE ou global, procedemos a uma análise comparativa das iniciativas nacionais, tomadas individualmente, pelos diferentes países da UE, as quais apresentamos de seguida com maior detalhe, na tabela 3.

Países UE	Estado	Países UE	Estado
Alemanha	Rejeição de uma proposta pública	Grécia	Promulgado
Áustria	Promulgado	Hungria	Promulgado
Bélgica	C/ Proposta mas à espera de solução global	Irlanda	S/ desenvolvimentos
Bulgária	S/ desenvolvimentos	Itália	Promulgado

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Chéquia	Proposta em stand by	Letónia	Rejeição de uma proposta pública
Chipre	S/ desenvolvimentos	Lituânia	Rejeição de uma proposta pública
Croácia	S/ desenvolvimentos	Luxemburgo	S/ desenvolvimentos
Dinamarca	Promulgado	Malta	S/ desenvolvimentos
Eslováquia	Promulgado	Países Baixos	S/ desenvolvimentos
Eslovénia	S/ desenvolvimentos	Polónia	Promulgado e proposta
Espanha	Promulgado	Portugal	Promulgado e Proposta
Estónia	S/ desenvolvimentos	Roménia	S/ desenvolvimentos
Finlândia	À espera de solução global	Suécia	À espera de solução global
França	Promulgado		

Tabela 3 - Os impostos digitais na União Europeia (KPMG,2023)

Da análise da tabela 3 podemos observar que apenas 10 países (Áustria, Dinamarca, Grécia, Hungria, Eslováquia, Espanha, Itália, Portugal, Portugal e França) dos 27 da UE têm implementado impostos digitais como forma de tributação da economia digital. Outros países estão a aguardar uma solução global (Bélgica, Finlândia e Suécia) da União Europeia para a tributação dos bens e serviços digitais, e os restantes (Alemanha, Bulgária, Chipre, Croácia, Eslovénia, Estónia, Irlanda, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos e Roménia) não pretendem ou ainda não têm quaisquer desenvolvimentos na área dos impostos digitais, também designados muitas vezes de impostos 4.0.

Na tabela seguinte, identificamos as datas e as taxas efetivas dos impostos sobre serviços digitais (ISD) e respetivas taxas de cada Estado-Membro.

Países UE	Data Efetiva	Taxa	Países UE	Data Efetiva	Taxa
Alemanha	Não aplicável (NA)	NA	Grécia	19 julho de 2019	NA
Áustria	1 de janeiro 2020	5 %	Hungria	1 julho de 2017	7,5 %
Bélgica	Stand by até 2023 caso não for alcançado um acordo global	3 %	Irlanda	NA	NA
Bulgária	NA	NA	Itália	1 janeiro de 2020	3 %
Chéquia	Por definir	7 % ou 5 %	Letónia	NA	NA
Chipre	NA	NA	Lituânia	NA	NA
Croácia	NA	NA	Luxemburgo	NA	NA
Dinamarca	1 janeiro 2023	6 %	Malta	NA	NA
Eslováquia	1 janeiro 2018	5 %	Países Baixos	NA	NA
Eslovénia	NA	NA	Polónia	1 julho 2020	1,5 % e 7% proposto
Espanha	16 janeiro 2021	3 %	Portugal	17 fevereiro 2021	4 % e 1%

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Estónia	NA	NA	Roménia	NA	NA
Finlândia	NA	NA	Suécia	NA	NA
França	1 janeiro de 2019	3 %			

Tabela 4 - As taxas nominais dos impostos digitais na União Europeia (KPMG,2023)

Da análise da tabela 4, apresentamos os países com ISD promulgados e respetivas taxas no qual é possível verificar que as taxas variam entre 1% de imposto em Portugal e 7,5% de imposto na Hungria, tendo sido aprovadas em momentos diferentes. No caso da Bélgica e Chéquia, apesar de na tabela acima não terem impostos promulgados, as propostas existem e iremos detalhar mais à frente, assim como as propostas dos restantes países.

Na Tabela 5 apresentamos uma síntese da base de tributação dos impostos digitais.

Países UE	Base tributável aplicável
Áustria	Receitas provenientes de serviços de publicidade em plataformas digitais ou de qualquer tipo de software ou sítios Web prestados na Áustria
Bélgica	Receitas de vendas de espaços publicitários numa plataforma digital, de vendas de dados de utilizadores provenientes das suas atividades numa plataforma digital e prestação de serviços de intermediação digital aos utilizadores de uma plataforma digital.
Chéquia	Receitas de publicidade direcionada numa interface digital; transmissão de dados sobre os utilizadores e gerados a partir de atividades dos utilizadores em interfaces digitais; e ainda a disponibilização aos utilizadores de uma plataforma digital que facilite o fornecimento de bens e serviços entre utilizadores.
Dinamarca	Receitas a partir de plataformas de <i>streaming</i> digitais e serviços destinados ao público dinamarquês.
Eslováquia	Rendimentos obtidos por plataformas digitais e websites para serviços de intermediação em transportes e alojamento.
Espanha	Receitas de serviços de intermediação digital, de publicidade digital e de venda de dados dos utilizadores gerados através de uma interface digital.
França	Receitas brutas geradas pelas atividades digitais em que os utilizadores franceses desempenham um papel importante na criação de valor. Abrange a publicidade online direcionada, a gestão e venda de dados dos utilizadores para publicidade e a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais
Grécia	Rendimentos de arrendamentos de curta duração através de plataformas digitais.
Hungria	O volume de negócios líquido do exercício gerado pela difusão ou publicidade na Hungria

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Itália	Receita bruta proveniente de publicidade numa interface digital e a transmissão de dados do utilizador gerados a partir da utilização de uma interface digital.
Polónia	Receita bruta do acesso a serviços de comunicação audiovisuais
Portugal	Receita bruta pela partilha de conteúdos comerciais audiovisuais e de assinaturas de plataformas de <i>streaming</i> digitais

Tabela 5 - A base tributável dos impostos digitais na União Europeia (KPMG,2023)

Observamos da leitura da tabela 5, que grande parte dos países da União Europeia pretende tributar essencialmente a publicidade online e a transmissão de dados dos utilizadores gerados a partir das suas atividades nas plataformas digitais.

Na Áustria, o imposto, que entrou em vigor a partir de janeiro de 2020, apresenta uma taxa de tributação de 5% sobre os serviços de publicidade online, prestados por empresas com receitas brutas globais iguais ou superiores a 750 milhões de euros, e um volume de negócios, na Áustria, de serviços de publicidade online de, no mínimo, 25 milhões de euros. Para um serviço de publicidade digital ser tributado, neste país, terá de cumprir duas condições: i) o serviço deve ser recebido num dispositivo com um endereço austríaco; e ii) o serviço deve dirigir-se a utilizadores austríacos. Por fim, o Ministério das Finanças divulgou que os pagamentos mensais do imposto devem ser enviados até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao mês em causa.

Na Bélgica, o Parlamento, com base na proposta apresentada pela Comissão Europeia em 2018, apresentou em janeiro de 2019 duas propostas. A primeira Proposta com um imposto de 3% sobre as receitas de atividades como a venda de dados de utilizadores por empresas com receitas mundiais anuais de 750 milhões de euros provenientes de atividades de serviços digitais, bem como de receitas nacionais provenientes das atividades digitais de 5 milhões de euros. A segunda Proposta sujeitava as empresas digitais ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas neste país quando prestam serviços digitais na Bélgica independentemente da ausência de presença física. Porém, o atual governo, que assumiu funções a 1 de outubro de 2020, manifestou a sua convicção e o seu apoio aos esforços em curso na OCDE e na Europa para uniformizar a tributação empresarial, ficando a aguardar por uma solução internacional para a tributação da economia digital.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Por sua vez, na Chéquia ou República Checa, a proposta de um imposto digital não foi aprovada devido às eleições parlamentares que ocorreram no início de outubro de 2021, dado que o grupo parlamentar vencedor apoia, antes, uma solução global na Europa ou na OCDE. A proposta de tributação individual incluía um imposto de 7% sobre as receitas de publicidade online, a qual é toda direcionada em plataforma digital, a transmissão de dados sobre os utilizadores, gerados a partir das atividades dos referidos utilizadores em plataformas digitais e da disponibilização de uma interface digital multilateral que possa facilitar o fornecimento de bens e a prestação de serviços entre utilizadores (caso o número de utilizadores da plataforma for superior a 200.000 utilizadores). A aplicação do imposto digital incide sobre empresas com um volume de negócios superior a 750 milhões de euros e cuja matéria coletável relativa aos serviços digitais tributáveis prestados na República Checa seja superior a 100 milhões de coroas checas. As empresas cujas receitas de serviços digitais não excedam 10 % das receitas totais na União Europeia ficam excluídas de tributação, contudo estão sujeitas a deveres de notificação. No entanto, e, em junho de 2020 foi proposta a redução para 5 % da taxa de imposto e previa-se que entrasse em vigor em janeiro de 2021, o que não aconteceu devido à pandemia provocada pelo Covid-19, tendo a sua aprovação e discussão sido adiada sistematicamente. Neste sentido, a 12 de maio de 2021, no parlamento checo, foi sugerido ainda a redução do imposto para 3 %, bem como o adiamento da vigência do imposto para 1 de janeiro de 2022 ou 1 de janeiro de 2023.

Na Dinamarca, o governo promulgou uma taxa de "contribuição cultural" de 6% sobre as receitas brutas dos serviços de *streaming* digital, a partir de 2024. As receitas destinam-se a apoiar tanto os organismos públicos de radiodifusão dinamarqueses como os realizadores dinamarqueses.

Na Eslováquia, desde 1 de janeiro de 2018, as plataformas digitais que facilitam os serviços de transporte e alojamento, devem ter um estabelecimento estável no país para poderem ser tributados. Em alguns casos, quando um contribuinte não residente não se regista para efeitos de imposto sobre o rendimento na Eslováquia, esses rendimentos estão sujeitos a uma retenção na fonte à taxa de 19% ou 35% para os não residentes num Estado que não está incluído na “lista branca” publicada pelo Ministério das Finanças Eslovaco.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Em Espanha, a partir de 16 de janeiro de 2021, introduziu-se um imposto de 3% sobre os serviços digitais, o qual é liquidado trimestralmente. Este imposto digital incide sobre serviços de publicidade online, serviços de intermediação online, bem como venda de dados de usuários gerados por meio de uma interface digital. A sua aplicação incidirá sobre empresas com receitas mundiais anuais superiores a 750 milhões de euros e receitas de atividades de serviços digitais superiores a 3 milhões de euros. Para as empresas que fazem parte de um grupo, os limiares aplicar-se-ão ao nível do grupo.

Em França, em 24 de julho de 2019, o governo aprovou um imposto aplicável a empresas com um volume de negócios digital global superior a 750 milhões de euros e um volume de negócios digital superior a 25 milhões de euros. Abrange a publicidade online direcionada, a gestão e a venda de dados dos utilizadores para publicidade, bem como a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais. É aplicada uma taxa de 3% sobre as receitas brutas geradas por essas atividades digitais em que os seus utilizadores desempenham um papel importante na criação de valor.

Na Grécia, não obstante, não existir um imposto digital específico, publicou-se em 2019 uma circular, com preocupações na tributação das plataformas digitais, em especial a esclarecer a tributação do arrendamento de curta duração através de plataformas digitais. Todavia, e como é sabido, as circulares não têm força de lei. Ainda assim, na referida circular apresenta-se o tratamento fiscal nestes casos, explicando a obrigação do gestor imobiliário de registar o imóvel e apresentar as referidas declarações o procedimento de registo de imóveis e de beneficiário, os procedimentos de arquivamento, as penalidades por afixação de imóvel em plataformas digitais sem número de registo e o requisito de contabilizar as receitas de comissões ou bónus como receitas empresariais. Estas obrigações representam, então, já alguma preocupação em torno da tributação da economia digital.

Na Hungria, a partir de 1 de julho de 2017, exigiu-se que as receitas de publicidade, superiores a 100 milhões de Forints por ano, fossem tributadas a taxa de imposto de 7,5%. Contudo, como medida temporária, a taxa foi reduzida para 0%, com vigência de 1 de julho de 2019 a 31 de dezembro de 2022. Em 18 de outubro de 2022, o Ministério das Finanças da Hungria apresentou uma prorrogação do prazo para a aplicação da atual taxa

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

de 0% até 31 de dezembro de 2023. Denota-se, assim, alguma preocupação, traduzida em adiamentos sistemáticos, na introdução de impostos digitais, por parte dos Estados individualmente, devido, essencialmente, à fuga de investimento estrangeiro para países onde não exista quaisquer tributações.

Em Itália, a partir de 1 de janeiro de 2020, passou-se a cobrar uma taxa de 3% a empresas com receitas totais mundiais de 750 milhões de euros e receitas de, pelo menos, 5,5 milhões de euros obtidas a partir de serviços digitais prestados neste país.. A base tributável destes serviços inclui publicidade direcionada numa interface digital, em especial conectando utilizadores de interfaces digitais multifacetados, bem como transmitindo dados de utilizadores gerados a partir da utilização de plataformas digitais.

A Polónia tem um imposto de 1,5% sobre as receitas brutas de fornecedores de *streaming* digitais calculado através do número de acessos ao serviço audiovisual e comunicação comercial. O imposto deve ser pago trimestralmente ao Instituto de Cinema Polaco, no prazo de 30 dias, após o final de cada trimestre, como compensação pela redução de receitas causada pela crise COVID. Adicionalmente, o Ministério das Finanças Polaco lançou uma proposta de introdução de um imposto de 5% sobre as receitas publicitárias, quer tradicional, quer online. De acordo com a proposta, as empresas digitais com receita anual global igual ou superior a 750 milhões de euros, que gerem mais de 5 milhões de euros em receitas de publicidade online, na Polónia, pagariam um imposto anual de 5% com base no número de utilizadores no país.

Em Portugal, foi publicada a Lei n.º 74/2020, de 19 novembro: Lei da Televisão e dos Serviços Audiovisuais a Pedido, a qual introduz duas novas taxas sobre os serviços digitais. Temos, em primeiro, uma taxa de exibição de 4% sobre o preço pago pela comunicação comercial audiovisual incluída em plataformas de partilha de vídeo. Esta taxa é devida pelos anunciantes sobre os rendimentos obtidos em Portugal e deve constar na fatura emitida pela plataforma de partilha de vídeos, a quem cabe efetuar o seu pagamento. Em segundo, temos uma taxa anual de 1% sobre os rendimentos dos prestadores de serviços de vídeo por subscrição. Estão previstos determinados limites de aplicação para prestadores de serviços, com volume de negócios inferior a 200 mil euros

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

de rendimento anual, ou, em alternativa, com 0,5 % de assinantes ativos. Mais à frente vamos debruçar-nos um pouco mais sobre esta lei promulgada em Portugal.

Na tabela abaixo apresentamos um quadro resumo do que foi dito acima sobre os países que apresentaram propostas de ISD.

Países UE	Ano	Imposto digital	Sujeito passivo	Base de imposto
Áustria	2020	5%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN Áustria > 5 milhões €	Serviços de publicidade em plataformas digitais ou de qualquer tipo de software ou sítios Web prestados na Áustria.
Bélgica	Por definir	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais Bélgica > 5 milhões €	Vendas de espaços publicitários numa plataforma digital, de vendas de dados de utilizadores provenientes das suas atividades numa plataforma digital e prestação de serviços de intermediação digital aos utilizadores de uma plataforma digital.
Chéquia	Por definir	7% ou 5%	Empresas com VN global >750 milhões Coroa checas e VN digitais Chéquia > 100 milhões Coroa checas	Publicidade direcionada numa interface digital; transmissão de dados sobre os utilizadores e gerados a partir de atividades dos utilizadores em interfaces digitais; e disponibilização aos utilizadores de uma plataforma digital que facilite o fornecimento de bens e serviços entre utilizadores.
Dinamarca	2023	6%	NA	Plataformas de <i>streaming</i> digitais e serviços destinados ao público dinamarquês
Eslováquia	2018	5%	Serviços de transporte e alojamento na Eslováquia, com estabelecimento estável no país	Publicidade online direcionada, a gestão e venda de dados dos utilizadores para publicidade e a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais
Espanha	2021	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais Espanha > 3 milhões €	Arrendamentos de curta duração através de plataformas digitais
França	2019	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais > 25 milhões €	Publicidade online direcionada, a gestão e venda de dados dos utilizadores para publicidade e a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais
Grécia	2019	NA	Imóveis	Arrendamentos de curta duração através de plataformas digitais

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Hungria	2017	7,5%	Empresas com VN de publicidade > 100 milhões Forints	Difusão ou publicidade na Hungria
Itália	2020	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais Itália > 5,5 milhões €	Publicidade numa interface digital e a transmissão de dados do utilizador gerados a partir da utilização de uma interface digital.
Polónia	2020	1,5% e 7%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN publicidade online Polónia > 5 milhões €	Acesso a serviços de comunicação audiovisuais
Portugal	2021	1% e 4%	Prestadores serviços VN > 200 mil € e Subscritores ativos > 99,5%	Partilha de conteúdos comerciais audiovisuais e de assinaturas de plataformas de <i>streaming</i> digitais

Tabela 6 - Quadro resumo dos Imposto digitais na EU (KPMG,2023)

3.3 LEI N.º 74/2020: LEI DA TELEVISÃO E DOS SERVIÇOS AUDIOVISUAIS A PEDIDO

Dada a rápida evolução digital que vivenciamos, foram implementadas algumas medidas fiscais em Portugal para tributar a economia digital, enquanto uma solução a nível europeu ou global não foi promulgada. Assim, são introduzidas duas novas taxas sobre os serviços digitais através da Lei n.º74/2020 que “transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva (UE) 2018/1808 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de novembro de 2018, alterando a Lei n.º 27/2007, de 30 de julho, que aprova a Lei da Televisão e dos Serviços Audiovisuais a Pedido, e a Lei n.º 55/2012, de 6 de setembro, relativa ao fomento, desenvolvimento e proteção da arte do cinema e das atividades cinematográficas e audiovisuais”. Vejamos, então, as medidas fiscais adotadas em Portugal no âmbito dos serviços digitais.

No art.º 1 da Lei n.º74/2020, é descrito que esta lei pretende “regular o acesso e o exercício de atividades de comunicação social audiovisual, nomeadamente de televisão e de serviços audiovisuais a pedido, bem como certos aspetos relativos à oferta ao público de serviços de plataformas de partilha de vídeo e dos respetivos conteúdos”, com o intuito de acompanhar a evolução do mercado.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

A referida lei prevê limites de aplicação para um operador de televisão ou um operador de serviços audiovisuais a pedido que não detenha capital social, direta ou indiretamente, em mais de 12,5% ou 25% no caso de vários operadores de televisão ou de serviços audiovisuais a pedido, limite de 90 % de receitas totais, ou no último ano ou acumulados nos últimos três anos, realizados com um único operador de televisão ou de serviços audiovisuais a pedido, inferiores a 200 mil euros por ano e quando as audiências de um operador de televisão ou de um operador de serviços audiovisuais a pedido forem inferiores a 0,5 %, tendo em conta o número de subscritores ativos.

De acordo com o art.º 3 da lei, estão sob jurisdição do Estado Português os operadores de televisão e os operadores de serviços audiovisuais a pedido que tenham a sua sede social em Portugal e as decisões editoriais relativas ao serviço de comunicação social audiovisual forem tomadas em solo português, os operadores que tiverem a sua sede social em Portugal, mas as decisões editoriais relativas ao serviço de comunicação social audiovisual forem tomadas noutra Estado-Membro, considera-se que esse fornecedor encontra-se estabelecido em Portugal visto que parte significativa do pessoal implicado na realização das atividades exerce as suas funções em território nacional. Caso uma parte significativa do pessoal exerça funções em ambos os Estados-Membros, considera-se que o fornecedor do serviço de comunicação social se encontra estabelecido em Portugal, uma vez que é onde se situa a sua sede social. Ainda, no caso de uma parte significativa do pessoal não exercer as suas funções em nenhum desses Estados-Membros, considera-se que o fornecedor do serviço está estabelecido em Portugal, local onde iniciou a sua atividade e desde que mantenha uma relação efetiva e estável com a economia portuguesa. Além destes critérios, os fornecedores que utilizem uma ligação ascendente terra-satélite situada em Portugal ou que utilizem uma capacidade de satélite pertencente a Portugal, estão também sob a alçada portuguesa. Adicionalmente, estão sob jurisdição do Estado português os fornecedores de plataformas de partilha de vídeos que detenham uma empresa-mãe ou uma empresa filial estabelecida em território português ou façam parte de um grupo que inclua outra empresa estabelecida em Portugal. A Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC), no seu website, partilha listas constantemente atualizadas dos operadores de serviços audiovisuais a pedido, dos operadores de televisão

e dos fornecedores de serviços de plataformas de partilha de vídeos que estão sob a jurisdição do Estado português.

A referida lei, no seu artigo 10º, aborda a aplicação de duas taxas: uma taxa de exibição de 4% e outra taxa de 1%. A taxa de exibição é aplicável à “publicidade comercial exibida nas salas de cinema, a comunicação comercial audiovisual transmitida pelos operadores de televisão ou, por qualquer meio, transmitida pelos operadores de distribuição, a comunicação comercial audiovisual incluída nos serviços audiovisuais a pedido ou nos serviços de plataforma de partilha de vídeos, bem como a publicidade incluída nos guias eletrónicos de programação, qualquer que seja a plataforma de exibição, difusão ou transmissão”. A sua liquidação e pagamento efetuado por cada operador acontece no ano civil a que a taxa respeita, baseando-se no número de subscrições existentes no ano civil anterior. A taxa de 1% aplica-se aos proveitos relevantes dos operadores de serviços audiovisuais a pedido por subscrição.

Nos casos de operadores de televisão e os operadores de serviços audiovisuais a pedido que, estão sob jurisdição de outro Estado-Membro, mas visem audiências situadas Portugal, devem indicar representante, comunicando a sua identidade e contacto à ERC, segundo o artigo 45º da lei 74/2020 de 19 de novembro.

Por fim e tendo em conta o artigo 86º da lei, é garantida a liberdade de receção e de retransmissão no território português dos serviços de comunicação social audiovisual oriundo de outros Estados-Membros.

3.4 NOTAS CONCLUSIVAS

Nas anteriores seções deste capítulo verificamos que nem todos os países da UE adotaram impostos para tributar a economia digital, encontrando-se antes a maioria a aguardar por uma solução global e coordenada na União Europeia e na OCDE. Como vimos, dos 27 Estados-Membro, apenas 10 apresentaram e/ou promulgaram iniciativas nacionais.

Podemos, contudo, verificar algumas semelhanças na taxa de imposto e na base de tributação. As taxas de tributação divergem entre 1% a 7,5%. Por sua vez, a base de tributação são os serviços digitais, tais como as receitas provenientes de publicidade

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

online, bem como a transmissão de dados gerados a partir da utilização dos utilizadores de plataformas digitais. Notámos, ainda, que a aplicação desta tributação digital se aplica, por regra, a empresas com receitas globais superiores a 750 milhões de euros, sendo este limite o previsto na Diretiva (UE) 2022/2523 do Conselho de 14 de dezembro de 2022, que abordamos no capítulo anterior. Ainda assim, não há, na verdade, na atualidade, uma solução conjunta para tributar a economia digital, a qual é desejável para a competitividade fiscal das empresas na União Europeia.

Nesse sentido, 15 empresas tecnológicas (*Spotify, Booking, Glovo, Just Eat, adevinta, AirHelp, Allegro, Catawiki, Criteo, Delivery Hero, Schibsted, Trustpilot, Vinted, Wolt e Zalando*) manifestaram-se, a cada ministro das Finanças na UE, com o intuito de os diferentes governos encontrarem uma solução conjunta e global para a tributação da economia digital, bem como para o fim dos impostos sobre os serviços digitais, os quais consideram discriminatórios e unilaterais, prejudicando a atração de investimento direto estrangeiro. Adicionalmente, sublinham ainda que a OCDE e o relatório BEPS 2.0 – pilar 1 e 2 já preveem uma harmonização da taxa efetiva de imposto de sociedades, de 15%, para grupos empresariais, cujo volume de negócios ultrapasse os 750 milhões de euros, o que pode constituir um ponto de partida para a tributação da economia e também da digital. Estas empresas, no seu manifesto, apelam ao fim da tributação dos serviços digitais, e propõem a criação de oportunidades para o desenvolvimento das empresas, digitais e não digitais, num quadro fiscal internacional mais justo e estável e que se evita a dupla tributação. Caso contrário, essas empresas alertaram que os preços finais aos consumidores podem aumentar ainda mais, obrigando essas plataformas a passar os custos aos seus utilizadores (Maria, 2023).

Tendo em conta do impasse de uma solução global, Portugal também avançou com duas taxas sobre os serviços digitais: uma taxa de visualização de 4 % e outra taxa de 1% sobre os rendimentos dos prestadores de serviços de vídeo por subscrição.

Assim, é nosso entendimento que na UE e OCDE seria oportuno para a competitividade das empresas europeias existir uma harmonização do imposto a aplicar às grandes

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

empresas que atuam na economia digital, eliminando a competição e concorrência fiscal interna entre os diferentes países.

CONCLUSÕES

Analizados os desafios da tributação na economia digital podemos concluir o seguinte.

O impacto da economia digital influencia a forma de tributar e os meios para cobrar tributos. As novas tecnologias de informação, comunicação e inteligência abrem novas possibilidades para as autoridades fiscais cobrarem, arrecadarem e fiscalizarem impostos de forma mais eficaz e rápida. No entanto, enquanto o fosso entre a nova economia e os impostos atuais se mantiver, as empresas de tecnologia e de comércio eletrónico terão uma vantagem sobre os seus concorrentes tradicionais porque poderão tirar partido destas lacunas nas leis fiscais. A revolução digital deve ser acompanhada por uma revolução fiscal, exigindo uma revisão dos atuais impostos tradicionais e métodos de cálculo de impostos, bem como um ajuste do sistema fiscal aos novos tempos e às mudanças na economia.

Deste modo, os decisores de política fiscal devem cooperar, visto que a globalização e digitalização constante exige uma resposta coordenada e diversificada por parte dos sistemas fiscais atuais.

Na economia digital, os principais desafios em matéria de tributação do rendimento prendem-se com os elementos conexão, dados e caracterização. Atualmente, os negócios não necessitam de uma presença física significativa para realizar as suas operações além-fronteiras. A constante evolução da tecnologia possibilita às empresas recolher e utilizar informações para lá da sua presença territorial, levantando questões sobre o valor criado pela geração desses dados através de produtos e serviços digitais. A criação de novos produtos digitais ou meios de serviços de entrega origina incertezas na caracterização, para fins de tributação, da pessoa ou da entidade que fornece os dados numa transação.

A sinergia entre OCDE e União Europeia é uma mais-valia na tentativa de promover respostas globais e eficazes aos desafios colocados pela digitalização da economia, beneficiando o crescimento económico e a equidade dos sistemas fiscais, bem como permite assegurar uma correta arrecadação de receitas fiscais.

Como consequência da pressão política, foram iniciados trabalhos relativamente ao BEPS 2.0, alcançando um acordo histórico de 139 países a aderirem ao Quadro Inclusivo sobre

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

o tema. Este relatório assenta em dois pilares: o Pilar Um, que propõe (re)atribuir e tributar os lucros das multinacionais às jurisdições de mercado, e o Pilar Dois, que visa a introdução de um imposto mínimo global com o intuito de harmonizar a tributação das grandes empresas mundialmente. Assim, sugere-se uma solução holística na tentativa de atenuar os desafios mais críticos enfrentados na economia digital que o primeiro relatório BEPS não foi capaz de dar resposta.

As propostas da União Europeia encontram-se alinhadas com as da OCDE. No que respeita à tributação do rendimento das sociedades, a UE publicou uma diretiva relativa à introdução de um imposto mínimo de 15% para tributar as empresas multinacionais, precavendo as situações em que uma multinacional está sujeita a pagar uma taxa de imposto efetiva inferior, através da aplicação das regras de Inclusão de Rendimentos (IIR) e a Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), que se complementam para assegurar uma cobrança justa e leal entre jurisdições.

Contudo, apesar dos avanços das propostas da OCDE e UE, um consenso generalizado ainda não foi alcançado e cada país europeu desenvolveu por sua conta e risco um imposto digital a fim de tributar as grandes empresas. Dos 27 países, 10 têm impostos promulgados, com taxas a variar entre os 1% e os 7,5%.

Em Portugal, através da Lei n.º 74/2020: Lei da Televisão e dos Serviços Audiovisuais a Pedido, são aplicadas duas taxas: 1% aplicável às receitas relevantes dos operadores de serviços audiovisuais a pedido por subscrição, e 4%, a taxa de exibição, aplicável à difusão de publicidade e comunicação audiovisual pelos operadores de televisão, operadores de distribuição e plataforma de partilha de vídeos.

Não existem, ainda, impostos digitais ou 4.0 em Portugal, em prol de um sistema fiscal concorrencial ou mais competitivo na captação de investimento estrangeiro. Todavia, a adoção das medidas não vinculativas do relatório BEPS, bem como das medidas fiscais, vinculativas, da União Europeia, tornam os impostos 4.0 ou digitais uma realidade cada vez mais próxima. Neste sentido, o estudo de impacto da adoção destas medidas no sistema fiscal português revela-se uma linha de investigação futura, em particular na captação de investimento estrangeiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, J. C. (2012). *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica.
- Abreu, J. C. (2020). *Fiscalidade Internacional - Abordagem prática no âmbito dos impostos sobre o rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Afonso, J. R., & Santana, H. L. (2020). *Tributação 4.0*. Grupo Almedina.
- Avi-yonah, Reuven S., Kim, Young Ran (Christine) e Sam Karen. *A New Framework for Digital Taxation* (2022). *Harvard International Law Journal* (a ser publicado), U of Michigan Law & Econ Research Paper Forthcoming, University of Utah College of Law Research, Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper Nº. 22-013. Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4068928>
- Brites, A. C. R. (2017). *A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia (Dissertação de Mestrado)*. Disponível em: <https://comun.rcaap.pt/handle/10400.26/18852>
- Bukht R and Heeks R (2017). *Defining, conceptualising and measuring the digital economy*. GDI Development Informatics Working Papers, no. 68. University of Manchester, Manchester.
- Collier, R., Kari, S., Ropponen, O., Simmler, M., & Todtenhaupt, M. (2018). *Dissecting the EU's recent anti-tax avoidance measures: merits and problems*. *EconPol Policy Report* 8, Vol. 2, 1-37. http://www.econpol.eu/sites/default/files/2018-09/EconPol_Policy_Report_08_2018_AntiTaxAvoidance.pdf
- Comissão Europeia (2014). *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*
- Comissão Europeia (2015a) *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 17.6.2015, relativa a um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na UE: cinco domínios de ação prioritários - COM (2015) 302 final*

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

- Comissão Europeia (2015b) Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 18.3.2015, relativa à transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais - COM (2015) 136 final
- Comissão Europeia (2016a). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 5.7.2016, relativa a medidas futuras destinadas a reforçar a transparência e a combater a elisão e a evasão fiscais - COM (2016) 451 final
- Comissão Europeia (2016b). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, de 28.1.2016, relativa ao Pacote Anti elisão Fiscal: Próximas etapas para uma tributação eficaz e maior transparência fiscal na UE - COM (2016) 23 final.
- Comissão Europeia (2022). International Digital Economy and Society Index 2022. Disponível <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/digital-economy-and-society-index-desi-2022>
- Correia Neto, C., Rodrigues Afonso, J., & Fuck, L. (2019). A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, 15(1), 145-167. doi: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>
- Devereux, M. P., & Vella, J. (2018). Debate: implications of digitalization for international corporate tax reform. *Intertax*, 46(6/7).
- Devereux, M. P., Auerbach, A. J., Keen, M., Oosterhuis, P., Vella, J., & Schön, W. (2020). *Taxing profit in a global economy*. Oxford University Press.
- Dourado, Ana. (2016). "The EU Anti-Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?" *Intertax*, 44 (6 e 7), 440–446. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Intertax_2016.pdf
- EY & AM&A (2017). *Avanço da Economia Digital em Portugal*. Disponível em: https://ind.millenniumbcp.pt/pt/negocios/financiamento/Documents/BCP_Economia-Digital-Relatorio-Final-201710.pdf
- Forbes (2022). *As marcas mais valiosas no mundo? A "maçã" continua a mais apetecível*. Consultado em 15 de janeiro de 2023. Disponível em <https://www.forbespt.com/as-marcas-mais-valiosas-no-mundo-a-maca-continua-a-mais-apetecivel/>

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

- Goodwin, Tom (2015). The Battle Is For The Customer Interface. Disponível em <https://techcrunch.com/2015/03/03/in-the-age-of-disintermediation-the-battle-is-all-for-the-customer-interface/>
- Hentschel, S. (2021). The Taxation of Permanent Establishments. Hallesche Schriften Zur Betriebswirtschaft. doi:10.1007/978-3-658-34000-1
- Inger, K., Hardeck, I., Moore, R., & Hohlwegler, O. (2022). Investor Reactions to a Voluntary Tax-related Sustainability Reporting Standard: Evidence from GRI 207: Tax.
- Jorge, Paulo Almeida (2023). Ano novo, diretiva nova. A Tributação dos Grandes Grupos Multinacionais. Disponível em <https://eco.sapo.pt/opiniaio/ano-novo-diretiva-nova-a-tributacao-dos-grandes-grupos-multinacionais/>
- KPMG. (2022). Big shifts, small steps: survey of sustainability reporting 2022.
- KPMG (2023). Taxation of the Digitalized Economy: Developments Summary. *KPMG LLP*. URL: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>
- Lopes, C. (2021). Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável- A emergência do digital.
- Maria, Filipe (2023). Tecnológicas querem solução conjunta na UE para impostos sobre serviços digitais. ECO- Economia Digital. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2023/07/11/tecnologicas-querem-solucao-conjunta-na-ue-para-impostos-sobre-servicos-digitais/>
- Nações Unidas. Department of International Economic. (2017). United Nations model double taxation convention between developed and developing countries. Obtido de article viewer | United Nations iLibrary (un-ilibrary.org)
- Nabais, Jose Casalta (2015) Curso de Direito Tributário. 34ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Introdução ao Direito Fiscal das Empresas. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2015.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Nevius, A. M. (2016). "Anti-Tax Avoidance Directives Issued by European Commission". *The Tax Adviser*, 47 (4), 242–243.
<https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/apr/anti-tax-avoidance-directives-issued-by-european-commission.html>

Newman, Carol (2022). *The Tax Leaders' ESG To-Do List: Tax Transparency*. Disponível em <https://kpmg.com/uk/en/blogs/home/posts/2022/11/tax-transparency.html>

OCDE (1998a) *Harmful Tax Competition – An emerging global issue*

OCDE (1998b) *A Borderless World – Realising the potential of Electronic Commerce*

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris,
<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OCDE publishing. Obtido de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046en.pdf?expires=1674605985&id=id&accname=guest&checksum=6273BF5BD817674253319EF34C4BDDAE>

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

OECD (2020b), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OCDE (2021) *Statement on A Two-Pillar Solution to Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy*, disponível em:

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

OCDE (2022a) Progress Report on Amount A of Pillar One: two-pillar solution to the tax challenges of the digitalisation of the economy," OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>

OECD (2022b), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-andpenalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

OECD (2022c), Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>

Parlamento Europeu (2016). Tax Challenges in the Digital Economy. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU%282016%29579002_EN.pdf

Pereira, M. H. F. (2018). Fiscalidade. Coimbra: Almedina.

Picciotto, S., Gallardo, A., Kadet, J., Henn, M., & Villanueva, M. (2017). The G20 and the “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project” (No. 18/2017). Discussion Paper.

Morris, W., & Visser, E. (2022). PWC. Tax is a crucial part of the ESG Conversation. Disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/tax-is-a-crucial-part-of-esg-reporting.html>

Robinson, S., & Plowgian, M. (2016). Adopting BEPS in the EU: The Impact of the EC’s Anti-Tax Avoidance Package. The Tax Adviser. Obtido de <https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/jun/adopting-beps-in-eu.html>

Santos, A. (2017). "A diretiva antielisão fiscal de 2016". Contabilista, 208, 29–36.

Os Impostos 4.0 na União Europeia: uma análise comparativa

Soares, Rosa (2022). PSI-20 perde quatro empresas e passa a designar-se apenas PSI.

Disponível em <https://www.publico.pt/2022/03/09/economia/noticia/psi20-perde-quatro-empresa-passa-designarse-apenas-psi-1998227>

Santos, A. C., & Lopes, C. M. (2016). Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. *EC Tax Review*, 296-311.

Shome, P. (2021). *Taxation History, Theory, Law and Administration*. Springer.

Szczepanski, M. (2021). *Taxing the digital economy: new developments and the way forward*.

Tapscott, D. (1997). *The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence*. New York: McGraw-Hill;