



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**O DESIGN DA PROPOSTA EUROPEIA DE UMA DIGITAL
SERVICES TAX
E A SUA COMPATIBILIDADE COM O DIREITO EUROPEU**

Nadine Sofia Gomes Semedo | N.º 142720069

Tese de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a Orientação do Doutor Miguel Correia

Lisboa,

Março de 2022



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**O DESIGN DA PROPOSTA EUROPEIA DE UMA DIGITAL
SERVICES TAX**
E A SUA COMPATIBILIDADE COM O DIREITO EUROPEU

Nadine Sofia Gomes Semedo | N.º 142720069

Tese de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a Orientação do Doutor Miguel Correia

Lisboa,

Março de 2022

Agradecimentos

À minha Mãe, por tudo.

Ao Mário pelo apoio incondicional.

À minha tia Vanda, por todos os conselhos.

Ao Professor Sérgio Vasques, pelo incentivo para estudar Direito Fiscal.

Ao Professor Miguel Correia, pela orientação, conhecimento e dedicação.

Índice

<i>Lista de Siglas e Abreviaturas.....</i>	<i>7</i>
<i>Introdução</i>	<i>8</i>
<i>Apresentação do problema.....</i>	<i>8</i>
<i>Estrutura.....</i>	<i>9</i>
<i>Parte I - Digital Services Tax.....</i>	<i>11</i>
<i>1. Natureza da Digital Services Tax</i>	<i>11</i>
<i>1.1. Natureza da DST</i>	<i>11</i>
<i>1.2. Mecânica do tributo.....</i>	<i>13</i>
1.2.1. Incidência objetiva	13
1.2.2. Incidência subjetiva.....	14
1.2.3. Localização e alocação de receita	15
1.2.4. Cálculo de imposto.....	16
1.2.5. Obrigações administrativas	16
1.2.6. Cooperação administrativa.....	16
<i>1.3. Dinâmica do tributo.....</i>	<i>17</i>
1.3.1. Eficiência.....	17
1.3.2. Equidade.....	19
1.3.3. Administração	20
<i>1.4. Comparação com o IRC.....</i>	<i>21</i>
<i>2. Compatibilidade da DST com os Acordos de Dupla Tributação</i>	<i>22</i>
<i>3. Compatibilidade da DST com o Direito Europeu Primário</i>	<i>23</i>
<i>3.1. Base Legal.....</i>	<i>23</i>
<i>3.2. Princípios da Subsidiariedade e Proporcionalidade</i>	<i>25</i>
<i>3.3. Liberdades Fundamentais.....</i>	<i>27</i>
3.3.1. Restrição / discriminação	28
3.3.2. Discriminação indireta	30
<i>3.4. Auxílios de Estado</i>	<i>32</i>
<i>4. Compatibilidade com os Tratados da OMC.....</i>	<i>34</i>

4.1. Princípio da não discriminação	34
4.2. Exceções à cláusula de tratamento nacional	35
5. Carácter provisório da DST e a solução de fundo SDP.....	36
Parte II – O Futuro da Tributação da Economia Digital.....	38
6. A DST e os dois pilares da Ação 1	38
7. Prós e Contras da DST.....	39
8. Pilar 2 e a DST	40
Conclusão	42
Bibliografia.....	43
Anexo A – Regras de citação	48
Anexo B – Proposta COM (2018) 148 final - de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais	49
Anexo C – Esquema da Mecânica da DST	90
Anexo D – Impostos Digitais Europeus.....	91

Lista de Siglas e Abreviaturas

ADT(s)	Acordo(s) para Evitar a Dupla Tributação
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CMOCDE	Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
DST(s)	Digital Service Tax(es)
GATS	General Agreement on Trade in Services
IP	Internet Protocol
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OMC	Organização Mundial do Comércio
Proposta	Proposta COM(2018) 148 final de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.
SDP	Significant Digital Presence
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia

Introdução

Apresentação do problema

O debate fiscal internacional sobre a tributação da economia digital surgiu fundamentalmente em 2008, com uma consciencialização alargada de que a digitalização começava a estar presente em vários setores da economia e que as empresas digitais começavam a atingir grandes dimensões, gerando volumes de receita muito substanciais.

Estas questões ganharam rapidamente uma forte expressão. Com efeito, num período marcado por uma forte pressão nos erários públicos, constatou-se que estas empresas eram geralmente sujeitas a baixos níveis de tributação, conseguindo desenvolver a sua atividade em vários países, sem aí terem presença física, pelo que não era possível a tributação dos rendimentos gerados pela sua atividade através da alocação dos mesmos a um estabelecimento estável. Constatou-se, também, que estas empresas conseguiam habilmente evitar o pagamento de impostos recorrendo a manobras de planeamento fiscal sofisticadas, por exemplo, criando estruturas societárias que permitiam o aproveitamento das regras de apoio ao investimento nas áreas de pesquisa e desenvolvimento nos vários países.

Em 2013, a OCDE apresentou o Projeto BEPS e as suas 15 ações. A Ação 1 foi dedicada à identificação dos problemas existentes na tributação da economia digital e de possíveis soluções.

No plano das soluções equacionáveis, durante anos não existiu consenso entre os Estados envolvidos no Projeto. Por um lado, certos Estados defendiam a tributação da economia digital de acordo com novos critérios de alocação de receitas que não a presença física. Estes Estados entendiam que, ao abrigo dos critérios existentes, não possuíam poderes tributários, embora as empresas desenvolvessem atividade e obtivessem rendimentos nos seus territórios. Por outro lado, alguns Estados mostravam-se contra uma tributação setorial, por serem, geralmente, os países de constituição destas empresas ou o local onde grande parte da atividade e receita é alocada.

Em 2018, a Comissão Europeia decidiu apresentar uma Proposta de *digital services tax* (DST), um imposto digital, que resolveria o problema de alocação de receitas através da aplicação de um critério de localização assente na criação de valor. A UE avançou ainda com uma outra solução, de longo prazo, ou seja, uma Proposta de um novo requisito para efeitos de determinação da existência de um estabelecimento estável num Estado.

Vários Estados-membros, atentos nas perdas de receitas fiscais que existiam todos os anos face ao não pagamento dos impostos devidos pelas empresas digitais, mantiveram uma elevada pressão para que se desenvolvesse uma solução europeia.

A Proposta DST, no entanto, não viria a ser aprovada no Conselho da União Europeia, pois nunca se verificou a necessária unanimidade entre os Estados-membros que o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) impõe como requisito para a aprovação de matérias fiscais (cfr., em particular, no que respeita à diretiva em apreço, o artigo 113.º do TFUE). Por exemplo, países como a Irlanda sempre foram contra esta ideia, na medida em que, em seu entender, iria prejudicar a atratividade do país para este tipo de empresas, e países como a Holanda e Malta sempre privilegiaram a solução global.

Em 2021, 136 Estados conseguiram chegar a consenso ao nível da OCDE quanto à solução que viria a ser celebrizada como “a Solução de Dois Pilares” apresentada para a tributação das grandes empresas multinacionais, deixando em aberto o futuro do conceito da DST, enquanto eventual solução tributária para os desafios colocados pela economia digital.

Estrutura

A presente dissertação encontra-se dividida em duas partes. Na primeira parte é analisada a Proposta da DST. Na segunda, questiona-se o futuro da DST e a sua relação com a Solução de Dois Pilares apresentada pela OCDE.

A primeira parte encontra-se dividida em 5 pontos. Num primeiro ponto analisamos o imposto quanto à sua natureza, estrutura e impacto da sua aplicação, sendo também também operada uma comparação da DST com o IRC. Já no ponto 2, começamos por desenvolver uma das principais questões que se colocam com a proposta da DST, em particular, qual a sua relação com os ADTs existentes e se é um imposto que se encontra coberto ou não pelo artigo 2º da CMOCDE.

Nesta primeira parte, efetuaremos, ainda, uma análise da compatibilidade da DST com o Direito Europeu Primário, ponto muito relevante, na medida em que a DST, conforme proposta, seria um imposto harmonizado ao nível europeu, não podendo romper com os princípios de direito europeu. No ponto 3 são explorados os problemas com a base legal indicada pela Comissão na Proposta, o cumprimento dos princípios da subsidiariedade e proporcionalidade para legitimidade da “atuação” da UE e a verificação de ausência de violação das liberdades fundamentais. Por fim, avaliaremos se é ou não violada a proibição dos auxílios de Estado.

A DST é um imposto europeu que terá impacto no comércio internacional, pelo que no ponto 4 da dissertação, exploraremos a possível violação dos Tratados da OMC.

Para fechar a análise da Proposta da DST, no ponto 5 é feita uma comparação entre a DST e a proposta de fundo da Comissão relativa ao critério de “presença digital significativa” e o seu relacionamento com o IRC.

Já na segunda parte desta dissertação, procuraremos avaliar qual será o possível futuro da DST, começando no ponto 6 com uma análise do processo político internacional e o futuro dos impostos semelhantes à DST que terão que ser descontinuados para a implementação da Solução de Dois Pilares.

No ponto 7 é feita uma reflexão sobre quais são as principais vantagens e desvantagens de um imposto como a DST.

Por fim, no ponto 8 procuramos encontrar a possibilidade de sobrevivência dum imposto como a DST com a aplicação da Solução de Dois Pilares.

Exposto o roteiro, lancemo-nos ao caminho. Tal como referido, iremos de seguida começar por avaliar a questão da natureza da DST.

Palavras-chave: indústrias digitais; imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas; digital services tax; justiça fiscal.

Parte I - Digital Services Tax

1. Natureza da *Digital Services Tax*

1.1. Natureza da DST

A natureza da *Digital Services Tax* tem sido uma das questões mais debatidas desde o seu surgimento, dada a mudança de paradigma introduzida com esta Proposta, não existindo posição maioritária.

De um modo geral, têm sido apontadas três teses para a definição da natureza da DST:

1. a DST como um imposto direto, um imposto sobre o rendimento;
2. a DST enquanto imposto indireto, um imposto sobre o volume dos negócios; ou ainda
3. como um imposto híbrido.

Por alguns, a DST é vista como um imposto direto, ou seja, um imposto cujo encargo económico recai sobre a pessoa que se pretende que suporte o mesmo¹. Enquanto imposto direto, a DST seria um imposto sobre o rendimento, pois ainda que a tributação seja sobre as receitas do sujeito passivo, as receitas seriam uma aproximação ao lucro do sujeito passivo, demonstrativas da sua capacidade contributiva (princípio base da tributação sobre o rendimento)². Com efeito, ainda que pelo *design* da DST esta seja um imposto que incide sobre a receita, a taxa baixa conduz a um resultado semelhante à aplicação dum imposto sobre o rendimento, pois a aplicação de uma taxa reduzida sobre a receita, tendo em conta os elevados limiares definidos, permite que o encargo suportado seja semelhante à tributação sobre os lucros com uma taxa média³.

É ainda importante aqui convocar a ideia apresentada no Relatório BEPS de que um *equalization tax* seria um imposto para tributar o rendimento que seria insuficientemente tributado pelo imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o que parece fazer transparecer a ideia de que a OCDE entenderia este tipo de impostos enquanto impostos sobre o rendimento e abrangidos pela CMOCDE^{4,5}.

¹ Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal* (Almedina 2ª ed. 2018), p. 216.

² Ideia presente nos Acórdãos Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (C-75/18) para. 50 e Tesco - Global Áruházak Zrt. (C-323/18) para. 70.

³ Ideia apresentada por GEORG KOFLER no Webinar DST que teve lugar no dia 22 de julho de 2020. Está disponível em: <https://fb.watch/9gV2PgcX8u/>.

⁴ Tema tratado no ponto 2. No entanto, importa chamar a atenção para que as opções de *design* podem influenciar a resposta a esta posição.

⁵ A classificação da DST enquanto um imposto direto tem vários impactos, nomeadamente, a questão da base legal escolhida para a apresentação da Proposta legislativa da Comissão Europeia (questão abordada no ponto 3.1.), e a compatibilidade deste imposto com o artigo 2º da CMOCDE, bem como a possibilidade de crédito de imposto em sede de imposto sobre o rendimento (questões abordadas no ponto 3.).

A Comissão e parte da doutrina entende que a DST tem a natureza dum imposto indireto, não porque o encargo do imposto seria suportado por um terceiro⁶, mas devido à própria mecânica do imposto⁷.

A DST é um imposto que incide sobre as receitas do sujeito passivo, é um imposto sobre o volume de negócios, não tendo em conta as despesas suportadas pelo passivo. A base legal indicada pela Comissão (artigo 113º do TFUE) regula a competência legislativa da União Europeia para legislar em matéria de impostos sobre o volume de negócios, impostos especiais de consumo e outras formas de tributação indireta⁸.

Enquanto imposto sobre o volume dos negócios, a DST é um imposto indireto que se afasta do IVA pois não incide sobre o consumo, mas antes sobre as receitas dos serviços selecionados^{9, 10}. Já refletindo sobre o *design* da Proposta de DST, mas tendo em conta os fins que se pretendem atingir, há quem entenda que a DST é um imposto híbrido¹¹, posição com a qual tendemos a concordar.

Enquanto imposto híbrido, a DST conjuga traços de imposto indireto (incide sobre as receitas que são geradas num Estado-membro, sendo que o encargo poderá ser “desviado” dos sujeitos passivos para os consumidores), e nuances de tributação direta pois o facto gerador do imposto é a prestação de certo tipo de serviços digitais¹² e tem como finalidade, enquanto *equalization tax*, tributar os sujeitos passivos que não são suficientemente tributados pelos impostos sobre o rendimento.

Ainda que a concetualização da DST enquanto imposto híbrido pudesse à primeira vista trazer alguma paz a esta discussão, dado que as anteriores posições parecem sempre ignorar certos traços da DST, e atenta a falta de clareza existente, a ideia de um imposto híbrido significa na

⁶ Ideia da repercussão. Definição de imposto indireto em Sérgio Vasques, p. 216.

⁷ A mecânica da DST será desenvolvida no ponto 1.2.

⁸ Este argumento da base legal da Proposta é debatível, pois a própria base legal apontada pela Comissão é questionada (tema problematizado no ponto 4.1.). Importa ainda chamar a atenção para a realidade de que em Direito Europeu Secundário, existe harmonização ao nível da tributação indireta (como seria o caso do IVA) e apenas princípios gerais ao nível da tributação direta (realidade verificada no IRS e IRC), pelo que a apresentação duma Proposta como a analisada apenas pode acontecer no domínio da harmonização dum imposto indireto (cfr. Artigo 113º TFUE vs. Artigo 115º TFUE).

⁹ Tal como é exposto no ponto 1.2.1.

¹⁰ Questão que é desenvolvida por ALEKSANDRA BIAL no webinar referido na nota 3 e em GEORG KOFLER & JULIA SINIG, *Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'*, Intertax Vol. 47 (Kluwer Law International 2ª ed. 2019), p. 196.

¹¹ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, *The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*, International Tax Studies (IBFD 1-2019), P.19. Segundo o autor, dum ponto de vista formal, a DST é um imposto sobre o volume de negócios, no entanto, materialmente é um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas pois procura tributar os lucros.

¹² Vide STEFANIE GERINGER, *National digital taxes – Lessons from Europe*, South African Journal of Accounting Research (Routledge Taylor & Francis Group, Vol. 35, Nº 1, 1-19, 2021).

realidade a criação dum novo sistema de tributação, que levanta uma série de outros problemas¹³.

Em suma, a Proposta da Comissão Europeia claramente prevê um imposto que incide sobre as receitas geradas por determinados tipos de serviços digitais na UE. Não existem dúvidas sobre a sua incidência e natureza enquanto imposto sobre o volume de negócios, não obstante os objetivos que se visa atingir com este imposto, de uma tributação mais justa dos rendimentos das empresas digitais e não digitais, o que permite que se discuta se as receitas não serão uma aproximação aos elementos do rendimentos referidos no artigo 2º da CMOCDE¹⁴.

1.2. Mecânica do tributo

A Proposta europeia da DST pretendia simplificar a implementação deste imposto, propondo-nos, como veremos, uma mecânica de imposto simples. Faremos agora uma breve revisão da aplicação do imposto.

1.2.1. Incidência objetiva

A Comissão identificou três tipos de serviços cujas receitas estariam ligadas à criação de valor por parte do utilizador da plataforma digital e à monetização dos seus dados¹⁵:

1. Serviços de publicidade, na interface digital, que são direcionados aos seus utilizadores;
2. Transmissão onerosa de dados dos utilizadores recolhidos da utilização da interface digital;
3. Serviços de intermediação dos utilizadores, através de uma interface digital, que permite a sua interação e facilita a transação de bens e prestação de serviços entre os mesmos.

É ainda importante ter em conta a delimitação negativa dos tipos de serviços abrangidos.

Nos serviços de publicidade, quando o prestador do serviço de publicidade não seja proprietário da interface digital, o proprietário não é sujeito passivo da DST, mas sim o prestador do serviço de publicidade¹⁶.

Nos serviços de intermediação através de interface digital, também são excluídas as receitas dos serviços cuja intermediação seja apenas para facilitar a comunicação e o pagamento da transmissão de bens ou prestação de serviços, mas em que os utilizadores não podem interagir

¹³ Problemas estes discutidos nos pontos 2. e 3.1.

¹⁴ Tema discutido no ponto 2.

¹⁵ Cfr. Artigo 3º nº 1 da Proposta COM(2018) 148 final de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.

¹⁶ Cfr. Artigo 3º nº3, *idem*.

diretamente¹⁷ (como seja o caso das mensagens instantâneas ou ainda no caso do *e-commerce* em que de facto a plataforma facilita a comunicação, a venda é feita através do site mas não existe qualquer especificidade em relação à compra e venda presencial).

Quando uma plataforma tenha como atividade o fornecimento de conteúdos digitais (como vídeo, áudio, texto) também as suas receitas se encontram excluídas da DST, pois a interação é tida como acessória ao fornecimento de conteúdos digitais¹⁸. Situação diferente é a das interfaces digitais que permitem aos utilizadores partilhar conteúdos digitais, pois neste último caso existe um caso de serviço de intermediação cuja receita é tributada em sede de DST¹⁹.

Por fim, são ainda excluídas as receitas obtidas com os serviços de mercados dos instrumentos financeiros que sejam prestados através de plataformas de negociação ou prestadores de financiamento coletivo²⁰, pois o seu objetivo principal é facilitar as operações financeiras, sendo que a criação de valor nestas transações dá-se pela confiança dos utilizadores em realizarem as operações através destas plataformas, indo para além da mera utilização em rede típica dos serviços anteriormente identificados²¹.

As receitas deste tributo são receitas brutas e quando exista prestação de serviços entre entidades do mesmo grupo, as receitas destes serviços estão excluídas de tributação²².

1.2.2. Incidência subjetiva

A incidência subjetiva é estabelecida tendo em conta as atividades desenvolvidas pelas empresas digitais e dois limiares que delimitam os sujeitos passivos. As empresas sujeitas a este imposto têm que desenvolver atividade que tenha por objeto pelo menos um tipo de serviço cuja receita é considerada tributável para efeitos de DST²³. Já do ponto de vista formal, o escopo de sujeitos passivos é limitado por dois limiares para que sejam tributadas apenas as grandes empresas multinacionais do setor digital.

Os limiares, tendo por referência o último exercício anual das empresas²⁴, são:

1. As receitas mundiais comunicadas pela empresa e que sejam demonstráveis em demonstração financeira têm que ser de montante superior a 750 milhões de euros²⁵.

Este primeiro limiar tem como objetivo limitar a sujeição às multinacionais de grande

¹⁷ Cfr. Artigo 3º nº4, alínea (a), *idem*.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ Cfr. considerando (16).

²⁰ Cfr. Artigo 3º nº4, alínea (c), *idem*.

²¹ Cfr. considerando (18).

²² Cfr. Artigo 3º nº2 e 7, respetivamente, *idem*.

²³ Tal como foi identificado no ponto anterior.

²⁴ Cfr. Artigo 4º nº3, *idem*.

²⁵ Cfr. Artigo 4º nº1 alínea (a), *idem*.

dimensão, sendo o montante averiguado independentemente do modo como a contabilidade das empresas é apresentada. Ou seja, ainda que na contabilidade as receitas estejam separadas, podem ter-se por referência como um todo.

2. As receitas tributáveis obtidas na União Europeia têm que ser de montante superior a 50 milhões de euros²⁶. Este montante serve para assegurar que a multinacional tem uma pegada digital europeia relevante.

As empresas digitais que cumprem com os requisitos, serão sujeitos passivos, independentemente, do seu local de incorporação²⁷.

1.2.3. Localização e alocação de receita

A localização da tributação e consequente alocação de receitas, dependerá sempre de onde se considera que a utilização dos utilizadores tenha levado à criação de valor.²⁸

A localização do utilizador é aferida através do endereço IP do dispositivo que tenha utilizado para beneficiar de determinado serviço ou por outro método de geolocalização quando o primeiro não conduza à localização correta²⁹. Depois de localizados os utilizadores das interfaces tendo em conta o serviço, há a alocação de receita ao Estado-membro pelos seguintes critérios:

- No caso de serviço de publicidade, é determinada a receita atribuída ao Estado-membro na proporção do número de vezes que a mensagem publicitária foi apresentada aos utilizadores localizados no mesmo e o número total de vezes que a mensagem publicitária foi apresentada³⁰.
- Já nas plataformas de intermediação, a receita é atribuída na proporção do número de utilizadores que utilizaram a plataforma para facilitar transações utilizando determinado dispositivo localizado nesse Estado e o número total de utilizadores que utilizou a plataforma para esse fim³¹. Já quando a plataforma seja utilizada para outro tipo de intermediação, importa o número de utilizadores que criou conta através dum dispositivo durante esse ano³².
- Na transmissão de dados recolhidos, tem-se em conta o número de utilizadores cujos dados gerados pela utilização dum dispositivo localizado num Estado-membro e o

²⁶ Cfr. Artigo 4º nº1 alínea (b), *idem*.

²⁷ Vide considerando (25) da Proposta.

²⁸ Cfr. Artigo 5º nº2, *idem*.

²⁹ Cfr. Artigo 5º nº5, *idem*.

³⁰ Cfr. Artigo 5º nº3 alínea (a), *idem*.

³¹ Cfr. Artigo 5º nº3 alínea (b) i), *idem*.

³² Cfr. Artigo 5º nº3 alínea (b) ii), *idem*.

número de todos os utilizadores cujos dados foram recolhidos e transmitidos, sendo a receita alocada de forma proporcional³³.

A DST será exigível no Estado-membro na proporção das receitas tributáveis que tenham sido consideradas como geradas no mesmo³⁴.

1.2.4. Cálculo de imposto

O imposto é calculado, por Estado-membro, tendo por referência as receitas tributáveis a este alocadas, durante aquele período de tributação, e aplicando uma taxa única de 3%³⁵.

1.2.5. Obrigações administrativas

A Proposta prevê como obrigações do sujeito passivo³⁶: uma obrigação de notificação do Estado de Identificação enquanto sujeito passivo de DST³⁷, apresentar uma declaração de liquidação de imposto³⁸ e o pagamento de imposto³⁹.

A Comissão pretendeu diminuir os custos de *compliance* das empresas através da criação dum “Balcão Único”. Em particular, para as situações em que a DST seja devida em vários Estados-membros, a empresa multinacional poderá escolher um Estado-membro como sendo o Estado-membro de identificação onde serão cumpridas todas as obrigações⁴⁰. Este Estado-membro de identificação é que fica responsável pela distribuição do montante pago pelos Estados-membros onde a DST seja devida⁴¹.

Caso a DST seja devida apenas num Estado, este será o Estado-membro de identificação onde o sujeito passivo deverá cumprir todas as obrigações⁴².

1.2.6. Cooperação administrativa

Existe ainda a previsão de regras de cooperação administrativa e troca de informações entre as autoridades competentes dos Estados-membros para assegurar o cumprimento das obrigações

³³ Cfr. Artigo 5º nº3 alínea (c), *idem*.

³⁴ Cfr. Artigo 6º, *idem*.

³⁵ Cfr. Artigos 7º e 8º, *idem*.

³⁶ Cfr. Artigo 9º nº1, *idem*.

³⁷ Cfr. Artigo 10º, *idem*.

³⁸ Cfr. Artigos 14º e 16º, *idem*.

³⁹ Cfr. Artigo 16º, *idem*.

⁴⁰ Cfr. Artigo 10º nº3 alínea (b), *idem*.

⁴¹ Cfr. Artigos 16º nº1 e 22º nº1, *idem*. Em suma, um mecanismo similar ao atualmente existente no IVA no âmbito do sistema OSS (“One-Stop Shop”).

⁴² Cfr. Artigo 10º nº3 alínea (a), *idem*.

do sujeito passivo, desempenhando estas um papel muito importante dada a natureza transfronteiriça das atividades desenvolvidas e a necessidade de coordenar as informações contabilísticas presentes na declaração de DST⁴³.

Da descrição feita do modo de aplicação do imposto, podemos concluir que a Proposta de DST apresenta uma mecânica bastante simples. O único desafio que se pode colocar e dificultar a aplicação deste imposto serão os critérios definidos para a incidência objetiva e a sua delimitação negativa, pois apresentam dificuldades concetuais e dificuldades na sua aplicação prática. Com efeito, os modelos de negócio existentes são flexíveis, não sendo sempre claro se uma atividade desenvolvida por uma empresa digital caberá dentro do tipo de serviços abrangidos pela Proposta ou não.

1.3. Dinâmica do tributo

Após a descrição do Design da DST, é preciso avaliar o seu impacto a nível prático e quais os problemas que podem surgir com a sua aplicação.

1.3.1. Eficiência

A eficiência económica é traduzida num nível de produção ótima e distribuição também ótima dos recursos pelo Mercado⁴⁴. A existência de impostos altera este equilíbrio, seja pelo efeito-rendimento em que parte do rendimento duma pessoa vai para o Estado, seja pelo efeito-substituição que leva à alteração de comportamentos.

O efeito-substituição é que gera particulares preocupações à luz do conceito de eficiência económica, pois a alteração da dinâmica dos preços e a alteração de comportamentos conduz ao fenómeno da carga excedentária do imposto, algo que será demonstrado em seguida.

A incidência subjetiva da DST indica que são as empresas multinacionais do setor digital que prestem certo tipo de serviços que irão suportar este imposto. No entanto, uma coisa é a incidência subjetiva que está definida na lei, outra é quem é que de facto suporta o encargo do imposto⁴⁵. À primeira vista, poderíamos concluir que a DST, enquanto imposto indireto, funcionaria por repercussão, sendo suportada pelos consumidores. No entanto, alguns estudos

⁴³ Cfr. Artigos 20º - 23º, *idem*.

⁴⁴ Cfr. SEAN LOWRY, *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*, Congressional Research Service Report (Congressional Research Service, R45532, 25 de fevereiro de 2019), p.15.

⁴⁵ A incidência económica.

vieram demonstrar que nem sempre é assim ⁴⁶. Dependendo do Mercado, a dinâmica de preços e dos comportamentos tende a ser diferente.

Num estudo apresentado por Sean Lowry⁴⁷, tendo por base os serviços de publicidade num mercado competitivo concluiu-se que seriam os consumidores a suportar o encargo do imposto. Ainda que dependendo das elasticidades da procura e da oferta, concluiu-se que seria provável que um imposto como a DST conduzisse a que o encargo do imposto fosse suportado pelas empresas que contratam os serviços de publicidade, através de preços mais elevados, com as possíveis consequências de diminuição da quantidade de anúncios ou opção pela mudança de atividade por parte das empresas multinacionais.

Já quanto às empresas contratantes também teriam a opção de mudar de atividade ou de repassar o custo mais elevado dos anúncios para os seus consumidores finais através de preços mais elevados. Num mercado de perfeita concorrência, haveria repercussão da DST para os consumidores finais através de preços mais elevados⁴⁸.

Neste mesmo estudo, olhando agora para um cenário de monopólio ou de poder de mercado⁴⁹, concluiu-se que parte do imposto seria incorporado pelas empresas multinacionais, levando a uma redução dos seus lucros⁵⁰. O que se verificou é que os consumidores reduziram a sua procura se os preços se tornassem mais elevados, ou seja, se fosse repassada a maior carga da DST para os mesmos, pelo que a maior ou menor parte de imposto suportado pelas empresas digitais dependeria das elasticidades de procura e da oferta no Mercado⁵¹.

Wei Cui vem apresentar outra visão, nos casos dos serviços de publicidade em plataformas como o Facebook e a Google: se a DST fosse passada para os seus utilizadores, os mesmos passariam a ter que pagar pelo acesso às plataformas e tal levaria a uma diminuição dos utilizadores e por conseguinte a uma redução dos seus lucros pois a publicidade não teria tantas visualizações. No entanto, seria também possível passar o encargo para os produtores que contratam os serviços de publicidade. Neste caso, em princípio, não existiria uma alteração significativa do comportamento dos mesmos, pois os produtores estão num mercado de plena

⁴⁶ Cfr. SEAN LOWRY, nota 45, pp. 15-18; e WEI CUI, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, 73(1) Tax Law Review 69-111 (2019), pp. 25-29.

⁴⁷ Cfr. SEAN LOWRY, nota 45.

⁴⁸ Cfr. SEAN LOWRY, nota 45, p. 16.

⁴⁹ Uma situação mais típica das situações de plataformas digitais que permitem a intermediação, ainda que seja também possível de se verificar com os serviços de publicidade.

⁵⁰ Estes lucros seriam lucros económicos positivos. Estes resultam da circunstância de uma empresa em monopólio conseguir fixar os preços acima dos custos marginais de produção.

⁵¹ Cfr. SEAN LOWRY, nota 45, pp.16 e 17.

concorrência e a publicidade faria parte dos seus custos fixos, apenas se verificaria um aumento destes mesmos custos^{52 53}.

Através destes estudos podemos depreender que um imposto como a DST poderá conduzir à alteração de comportamentos, seja pelo impacto que o aumento de preços poderá ter na diminuição de consumidores finais ou na contratação de serviços prestados, seja pela menor atratividade do investimento na economia digital devido a um imposto como a DST, que aumenta os custos e que, por incidir sobre as receitas, poderá ser devido mesmo quando a empresa apure prejuízos.

1.3.2. Equidade

A DST apresenta problemas de equidade vertical e horizontal.

A equidade vertical traduz-se na ideia de capacidade contributiva, quem tiver maior capacidade para pagar imposto, deve suportar um maior encargo.

A DST, se entendida enquanto imposto indireto puro, tenderá a ser suportada pelos consumidores através de preços mais elevados, podendo ter um efeito “regressivo” na medida em que pessoas com menor rendimento suportem uma maior carga fiscal.

Este potencial efeito regressivo ou a existência de efeito progressivo dependerá de vários fatores, que ao tempo de hoje são ainda difíceis de apurar com rigor, tais como: como é que as empresas intermediárias passarão o imposto para os consumidores finais e qual será a resposta dos mesmos⁵⁴, ou quem são os consumidores e qual o seu rendimento. Dependendo de quem recorre ao serviço digital, a DST poderá ter efeito regressivo, devido à ideia de utilidade marginal do rendimento⁵⁵.

Já na perspetiva da equidade horizontal, o que se verificam são várias situações de tratamento diferente entre empresas devido à DST, pois⁵⁶:

- empresas com a mesma receita, mas fora da economia digital não estarão sujeitas a este imposto;

⁵² Pode existir alteração de comportamentos para as empresas mais pequenas cujo aumento de custos fixos poderia resultar numa diminuição de capacidade de contratação de serviços de publicidade.

⁵³ Cfr. WEI CUI, nota 47, pp. 27-28.

⁵⁴ Questão já parcialmente discutida no ponto 1.3.1.

⁵⁵ A utilidade marginal do rendimento significa que cada camada adicional de rendimento que se tem, geralmente, é menos importante do que a primeira, porque conforme mais se tem, cada acréscimo tem uma relevância menor. É aqui que se alicerça a igualdade de sacrifícios.

⁵⁶ Cfr. SEAN LOWRY, nota 45, p.18.

- empresas com a mesma dimensão podem ter diferentes tratamentos devido à delimitação negativa e limiares, levando a que muitas das empresas digitais europeias se encontrem excluídas da DST⁵⁷;
- Entre empresas digitais também existirão diferenças conforme o mercado. Uma empresa que repasse o encargo para os consumidores verá a procura dos mesmos reduzir-se e corre o risco de ter que mudar de indústria. Já uma empresa que suporte parte do imposto terá menor retorno financeiro, mas poderá conseguir manter o nível de procura⁵⁸;
- a taxa, ainda que uniforme, poderá ter pesos diferentes em empresas com as mesmas receitas, dado que as estruturas de custos são diferentes.

1.3.3. Administração

A nível administrativo, existem problemas tanto para a Administração Pública e legislador, como para os sujeitos passivos⁵⁹.

O legislador e as autoridades competentes terão como principais desafios a clarificação de quais os serviços sujeitos a imposto e quais os critérios de localização, dado que as regras permitem leituras diferentes, e as soluções apresentadas terão impacto na receita arrecadada com o imposto e nos custos administrativos de gestão do mesmo (informações vinculativas, fiscalização, etc.).

Existe ainda um problema de proteção de dados⁶⁰ dos utilizadores, que podem não permitir a recolha dos seus dados, ou que utilizem métodos para esconder a sua localização, dificultando assim a função de fiscalização das autoridades competentes.

Estas opções do utilizador afetam diretamente a arrecadação de receita, mas também os custos de *compliance* para as empresas que têm que declarar as receitas obtidas e localizar a origem das mesmas. No caso dos utilizadores que sejam mais cautelosos quanto à sua privacidade, o cumprimento das obrigações por parte das empresas torna-se bastante mais complicado.

Tendo por referência esta última questão, terá que ser feito um *trade-off* entre a maior exigência de *due diligence* por parte das empresas e menor tutela da privacidade dos utilizadores, ou a aplicação de standards mais baixos para a diligência das empresas e uma maior proteção da

⁵⁷ Questão da discriminação entre empresas digitais europeias e não europeias tratada nos pontos 4.3.2. e 5.1.

⁵⁸ Questão discutida no ponto 1.3.1. quanto à eficiência.

⁵⁹ Cfr. SEAN LOWRY, nota 45, pp. 19-21.

⁶⁰ Cfr. Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados), artigo 6º nº1.

privacidade dos utilizadores. Conforme o equilíbrio encontrado pelo legislador, poderá ser arrecadada mais ou menos receita e as empresas terão mais ou menos custos com *compliance*⁶¹.

1.4. Comparação com o IRC

A DST enquanto *equalization tax* tem como principal função nivelar a tributação dos sujeitos passivos que prestam serviços digitais e cujos rendimentos não são suficientemente tributados pelos impostos sobre o rendimento dada a desadequação das regras fiscais existentes, o seu modelo de negócio e o planeamento fiscal.

O IRC é um imposto que tributa os rendimentos da pessoa coletiva e que faz parte do esquema normal de tributação.

A DST é um imposto sobre o volume de negócios, que incide sobre as receitas e não tem em conta as despesas do sujeito passivo. Ao abrigo da DST é possível que uma empresa apure prejuízos fiscais ao nível do IRC e tenha ainda assim que declarar e pagar a DST, visto que apenas importam as receitas geradas nos Estados-membros pela prestação de determinados serviços digitais.

Já o IRC incide sobre os lucros da atividade do sujeito passivo (pessoa coletiva) durante aquele período fiscal (do rendimento obtido ao longo do ano fiscal são deduzidos todos os custos incorridos para a sua obtenção)⁶², sendo que em caso de apuramento de prejuízos não há sequer lugar ao pagamento de imposto.

Por fim, ainda que seja discutível a natureza da DST⁶³ e dessa conclusão dependa a aplicação do artigo 2.º da CMOCDE⁶⁴, existe quem entenda que a DST não deva ser passível de crédito junto do imposto sobre o rendimento (ou seja, na forma de uma dedução à coleta), pois ficaria sem efeito a tentativa de obter justiça social. Alternativamente, de forma a minimizar a vantagem da dedução, a DST poderia ser apenas considerada um custo para efeitos de IRC (ou seja, como uma dedução à base tributável). Em qualquer caso, quando não totalmente dedutível⁶⁵, poderá ter impacto nas margens de lucro dos sujeitos passivos.

O IRC enquanto imposto sobre o rendimento encontra-se abrangido pelo artigo 2.º da CMOCDE, é um imposto que pode ser creditado no imposto pago no Estado de residência do sujeito passivo, de modo a que possa ser eliminada a dupla tributação.

⁶¹ Os elevados custos que poderão ser gerados com o cumprimento das obrigações por parte das empresas e os custos administrativos por parte das autoridades para a gestão do imposto poderão ser considerados desproporcionados, dado que apenas se espera arrecadar 5 mil milhões de euros de receitas com a DST.

⁶² Cfr. artigos 3º nº1 e 15º nº1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

⁶³ Tema tratado no ponto 1.

⁶⁴ Questão que será abordada no ponto 2. *Infra*.

⁶⁵ Ideia transmitida por GEORG KOFLER no webinar, nota 3.

A DST é uma medida provisória e complementar ao IRC, que procura corrigir as suas falhas, pelo menos enquanto não são acordados novos critérios, a nível global, de estabelecimento estável.

2. Compatibilidade da DST com os Acordos de Dupla Tributação

Conforme decorre da discussão *supra*, dado o design da DST, uma das questões que se coloca é a sua compatibilidade com os Acordos de Dupla Tributação e a forma de eliminação da eventual dupla tributação.

De acordo com o artigo 2º da CMOCDE, norma introduzida em grande parte dos ADTs, para que a DST esteja coberta pelo ADT e o Estado de Residência tenha que garantir crédito pelo tributo pago, esta tem que ser classificada como um imposto sobre o rendimento ou sobre elementos do rendimento.

Segundo os comentários ao artigo 2º da CMOCDE⁶⁶, a interpretação sobre o que é um imposto sobre o rendimento ou sobre elementos do rendimento coberto pela Convenção tem que ser feita de forma ampla, mas nada mais é adiantado.

A DST pode ser compatível com os ADTs e ser um imposto coberto pelos mesmos, se entendermos que as receitas são uma aproximação ao lucro e que, por isso, devem ser consideradas um elemento do rendimento, sendo o objetivo do imposto tributar os rendimentos que não teriam sido suficientemente tributados⁶⁷.

No entanto, é o próprio design da DST que desafia a anterior resposta pois a DST permite uma dedutibilidade muito limitada dos custos⁶⁸. Adicionalmente, a própria base legal indicada pela Comissão para a Proposta indica que a DST é um imposto sobre o volume de negócios e, enquanto tal, não coberta pelos ADTs⁶⁹.

Tal como defendido por parte da doutrina⁷⁰ e pela própria OCDE no relatório de 2018⁷¹, entendemos que o esforço da Comissão para desenhar esta Proposta seria com o intuito de classificar a DST como um imposto sobre o volume de negócios, e nessa medida fora do âmbito

⁶⁶ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, (OECD Publishing, 2017), comentários ao artigo 2º, para. 2 – 5.

⁶⁷ Cfr. GEORG KOFLER e JULIA SINNIG, nota 10, p. 187.

⁶⁸ Se atendermos ao argumento que a reduzida taxa de 3%, e tendo em conta as elevadas receitas do setor, permitiria que se tivesse em conta as despesas incorridas para a obtenção das receitas, sendo o encargo final equivalente ao encargo suportado com o imposto sobre o rendimento.

⁶⁹ Cfr. ROLAND ISMER e CHRISTOPH JESCHECK, *Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?*, Intertax, Vol. 46, (Kluwer Law International BV, the Netherlands, Ed. 6 and 7, 2018), p. 577.

⁷⁰ Cfr. ROLAND ISMER e CHRISTOPH JESCHECK, nota 70, p. 578.

⁷¹ Cfr. OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, (OECD Publishing 2018), para. 415 – 424 (tudo depende do design do imposto).

de aplicação dos ADTs, pois o que se pretende é uma solução temporária e simples que não conduza a uma nova renegociação de todos os ADTs que os Estados-membros tenham celebrado⁷² e que não interfira com as negociações de uma solução global⁷³.

3. Compatibilidade da DST com o Direito Europeu Primário

Neste ponto serão desenvolvidas algumas das questões que se levantam de compatibilidade da DST com o Direito Europeu. Muitas destas dúvidas deixaram de existir a partir do momento em que a receita do imposto fosse receita da UE e não dos Estados-membros, tal como iremos expor de seguida.

3.1. Base Legal

A Comissão apontou como base legal para a Proposta o artigo 113º do TFUE⁷⁴, um processo legislativo especial para a harmonização da tributação indireta de modo a salvaguardar o mercado interno e evitar distorções de mercado.

Se à primeira vista não se parecem colocar questões quanto à base legal, pois a DST é um imposto sobre o volume de negócios e a proposta uniformizada deste imposto evitaria a fragmentação do Mercado Digital interno causada pela regulamentação unilateral⁷⁵, parece que é esta mesma tentativa de uniformização que levantará vários problemas.

Desde logo coloca-se um problema de legitimidade da Comissão para apresentar esta proposta, tendo que ser respondidas as seguintes questões: é a DST um imposto indireto? Seria necessária a intervenção da UE para harmonizar neste plano? Cumpre a harmonização os objetivos apontados pelo artigo 113º do TFUE?

Remetendo a resposta quanto à questão sobre a natureza da DST para o anteriormente dito⁷⁶, a realidade é que a *digital services tax* é apenas um imposto sobre o volume de negócios na sua estrutura, mas toda a sua lógica é a de um imposto sobre o rendimento, pelo que o artigo 113º como base legal da Proposta fica comprometido.

⁷² A Comissão apresentou outra proposta que levaria à alteração do critério de Estabelecimento Estável e implicava a renegociação dos ADTs. V. Proposta (COM (2018) 147 final) de Diretiva do Conselho que estabelece as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa (COM (2018) 147 final), de 21 de março de 2018.

⁷³ Cfr. considerandos 5 e 6 da Proposta.

⁷⁴ Cfr. sob o título de “Base Jurídica”, p. 5 da Proposta.

⁷⁵ Cfr. VENETIA ARGYROPOULOU, *Digital Tax, making Enterprises pay their “Fair” Share?*, TILEC Discussion Paper (Maio 2019), p.14.

⁷⁶ Ver ponto 1.1 Natureza do Imposto *supra*.

Não sendo clara a natureza do imposto, e dado o objetivo da DST se tratar de tributar os rendimentos que não são suficientemente, ou não são de todo, tributados pelo imposto sobre o rendimento, a Comissão procura harmonizar um imposto indireto, que até então não existia, para resolver um problema do plano da tributação direta⁷⁷.

No Direito Europeu, a tributação direta é uma questão do domínio nacional, pelo que, aparentemente, a Comissão procura socorrer-se de um caminho alternativo para atingir um objetivo que deveria ser trabalhado e atingido pela tradicional tributação direta. Esta harmonização pela via da tributação indireta deveria, pois, ser dispensável, na medida em que é utilizada para resolver uma questão de “justiça fiscal” do plano da tributação direta.

O artigo 113º diz-nos que deverá existir uma necessidade de harmonização do imposto indireto para proteger o Mercado Interno e evitar distorções de concorrência.

Quanto à tentativa de proteger e desenvolver o Mercado Interno, o que se verificou na realidade foi que os vários Estados Europeus criaram ou propuseram impostos unilaterais (Anexo D) muito semelhantes a esta Proposta, pelo que a Proposta supostamente não foi eficaz em evitar a fragmentação⁷⁸. Fica a questão no ar sobre se esse seria ainda o caso se a Proposta tivesse sido efetivamente aprovada pelo Conselho da União Europeia.

Já quanto à análise da distorção da concorrência, o TJUE desenvolveu dois testes na sua jurisprudência para a identificação de distorções de concorrência:

- i. Olhar para a situação antes e depois da aplicação da medida, avaliando qual o seu efeito económico e comparando as duas situações⁷⁹; e
- ii. Olhando para as empresas que existem no Mercado interno, tentar perceber se a medida fortalece uma empresa em comparação com as outras⁸⁰.

Ora, a imposição dum imposto como a DST poderá provocar distorções da concorrência. Entre empresas digitais, dado o *design* da DST e os seus limiares, dependendo se as empresas atingem os limites definidos ou não, existirão empresas digitais que estarão sujeitas a imposto e outras não. As empresas digitais maiores mais facilmente estarão sujeitas à DST do que as empresas mais pequenas.

Por outro lado, pode-se argumentar que há distorção de concorrência entre as empresas digitais e empresas não digitais, pois apenas as primeiras estarão sujeitas a este imposto, tendo mais

⁷⁷ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 12.

⁷⁸ Tema abordado no ponto 6.

⁷⁹ Cfr. Acórdão Italian Republic vs. Commission of the European Communities C-173/73, de 2 de julho de 1974, para. 13.

⁸⁰ Cfr. Acórdão Philip Morris Holland BV vs. Commission of the European Communities C-730/79, de 17 de setembro de 1980.

encargos e colocando as empresas digitais em desvantagem quando comparadas com as empresas não digitais⁸¹.

Esta linha de argumentação perde, no entanto, alguma da sua validade se assumirmos, tal como o faz o racional que tem presidido à criação de medidas tributárias específicas para este setor (ou seja, empresas digitais de grande dimensão), que se trata de um setor que se encontra subtributado. Por este prisma, a DST trataria somente de repor um quadro efetivo de justa concorrência.

É importante ainda dar nota da discussão que existiu sobre esta base legal, tendo o Parlamento holandês sugerido que o artigo 115º do TFUE seria a base legal indicada para esta Proposta, pois trata-se de tributação de empresas⁸².

A base legal apontada pela Comissão não parece ser a adequada para os objetivos a que a mesma se propõe. O facto de se tratar de um processo legislativo especial, requerendo unanimidade no Conselho da União Europeia para a aprovação desta medida, terá logo conduzido ao fracasso da aprovação da DST⁸³ e levado posteriormente a uma tentativa de redução do escopo da DST que também não teve sucesso dadas as discordâncias existentes de alguns Estados-membros.

3.2. Princípios da Subsidiariedade e Proporcionalidade

Para que a UE possa atuar, através da apresentação de propostas de Diretiva pela Comissão, é necessário que estejam verificados dois princípios para assegurar a legitimidade na atuação: o princípio da subsidiariedade e o princípio da proporcionalidade.

O princípio da subsidiariedade significa que a União Europeia apenas pode atuar, no âmbito da competência partilhada com os Estados-membros, quando os últimos não possam tomar medidas adequadas, ou as medidas tomadas a nível nacional sejam insuficientes para atingir os objetivos que se pretende perseguir⁸⁴.

A Comissão entende que esta Proposta seria necessária para a proteção do Mercado Interno e para evitar distorções da concorrência, que seriam criadas com as medidas unilaterais. Uma

⁸¹ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 14.

⁸² Cfr. opinião do Parlamento PE622.197.

⁸³ Cfr. VENETIA ARGYROPOULOU, nota 76, p. 15. O Parlamento Europeu terá pedido à Comissão para alterar a base legal da Proposta, a DST seria apresentada sobre o “chapéu” do artigo 116º do TFUE, devido a disparidades legislativas que prejudicavam as condições de concorrência do Mercado Interno e estaria sujeita a um processo legislativo ordinário. Do nosso lado podemos concluir que esta base legal teria como benefícios não ser necessária a unanimidade, permitindo eliminar as disparidades que poderiam ser criadas pelas diferentes legislações nacionais de tributação direta. No entanto, o artigo 116º pretende a harmonização de impostos já existentes e a DST é um imposto que estaria a ser criado.

⁸⁴ Cfr. artigo 5º nº3 do TUE.

medida harmonizada responderia melhor às dificuldades de tributação dos novos modelos de negócio.

A posição da Comissão parece ser contrariada pelas opiniões apresentadas pelos parlamentos dinamarquês, maltês, holandês e irlandês⁸⁵ que entendem que o princípio da subsidiariedade não se encontra cumprido na Proposta apresentada⁸⁶. Os parlamentos maltês e holandês defendem que os Estados-membros conseguiriam chegar a melhores resultados através da sua atuação unilateral e negociação de medidas a nível internacional, devendo os trabalhos ser desenvolvidos ao nível da OCDE.

A atuação da Comissão não estaria legitimada, pois parte duma premissa sem fundamento: o Impact Assessment⁸⁷ baseia-se num estudo desenvolvido pela ZME que procurava comparar a atratividade do Estado Alemão e outros 32 Estados para o investimento em propriedade intangível, não havendo distinção entre os Estados que têm regimes de apoio aos projetos de investigação e desenvolvimento e as deduções de custos por maiores períodos de tempo ou isenções, não sendo possível chegar-se à conclusão que existe uma diferença de encargo fiscal entre as empresas digitais e as empresas da economia tradicional. Com efeito, o estudo não incide sobre as taxas efetivas de imposto⁸⁸.

Ainda que se venha a concluir que de facto estas empresas são menos tributadas, tal resultará fundamentalmente do planeamento fiscal abusivo e das divergências dos sistemas fiscais dos Estados-membros. No entanto, estes não são fenómenos circunscritos ao setor das empresas digitais, pelo que sem um verdadeiro estudo sobre o impacto das medidas de anti-evasão fiscal apontadas pela OCDE e UE e que permita defender a necessidade da DST, a possibilidade de cumprimento do princípio da subsidiariedade fica fragilizada⁸⁹.

Por outro lado, o princípio da proporcionalidade significa que a ação da UE não pode exceder o que seja estritamente necessário para atingir os objetivos dos Tratados⁹⁰. Ora, a Comissão parece entender que esta proposta seria a medida menos restritiva possível⁹¹.

João Félix Pinto Nogueira discorda das razões apontadas pela Comissão⁹², pois são as mesmas que permitem demonstrar que tal proposta não seria uma medida necessária, nem a menos restritiva: são medidas aplicadas pelos Estados-membros como a dedução de custos

⁸⁵ Vide PE622.193, PE622.196, PE622.197 e Doc. 9139/18 FISC 221 ECOFIN 444.

⁸⁶ Cfr. GEORG KOFLER e JULIA SINNIG, nota 10, p. 196.

⁸⁷ V. Impact Assessment, Commission Staffwork Document 1 3(SND(2018) 81 final ½), de 21 de março de 2018.

⁸⁸ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, pp. 15-16.

⁸⁹ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p.16.

⁹⁰ Cfr. artigo 5º nº4 do TUE.

⁹¹ Cfr. pp. 5-6 da Proposta.

⁹² V. Impact Assessment, nota 87, p. 136.

imediatamente dedutíveis com a criação de *software* e bens intangíveis e a aplicação de taxas mais baixas aos rendimentos decorrentes da propriedade intelectual que causam o desequilíbrio existente, dado que são as empresas digitais o tipo de negócio que mais investe em áreas de investigação e desenvolvimento. Sem um estudo aprofundado do impacto económico destas regras dos Estados e dos modelos de negócio destas empresas, não se encontra justificação para a necessidade da DST⁹³.

Mais se chama a atenção que muitos dos problemas apontados pela DST são abrangidos por medidas como as Diretivas ATAD⁹⁴ e a Ação 1 do Projeto BEPS que procuram combater a evasão fiscal e o planeamento fiscal abusivo, medidas estas menos restritivas e provavelmente mais proporcionais que a DST cujas desvantagens⁹⁵ não parecem suplantam os proveitos.

Apesar dos problemas potencialmente associados à DST, a sua não aprovação não tem sido isenta de problemas. Por exemplo, verificou-se que as propostas unilaterais de impostos semelhantes à DST provocam problemas no mercado interno, pois nem todos os Estados-membros pretendem adotar ou adotaram medidas, pelo que as empresas digitais podem ser tentadas a escolher os Estados sem tributação deste tipo como Estados preferenciais para o desenvolvimento da sua atividade. Adicionalmente, o peso negocial da UE poderia ter evitado lutas comerciais como a que se verificou quando o Estado Francês apresentou o seu imposto digital e os EUA imediatamente ameaçaram com retaliações comerciais.

3.3. *Liberdades Fundamentais*

No caso dos serviços abrangidos pela DST⁹⁶, a liberdade fundamental que está em causa é a liberdade de prestação de serviços, prevista no artigo 56º do TFUE, ou seja, a liberdade de prestar e receber serviços noutro Estado-membro. A liberdade de prestação de serviços é uma liberdade que tem um âmbito de proteção limitado ao espaço da União Europeia e seus cidadãos, pelo que a discriminação que poderia existir quanto a prestadores de serviços não europeus não apresenta, em termos jurídicos, qualquer problema.

Para benefício da discussão, iremos problematizar as possíveis questões de discriminação.

⁹³ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 16.

⁹⁴ Diretiva do Conselho (UE) nº 2016/1164 de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento no mercado interno; e Diretiva do Conselho (UE) nº 2017/952 do Conselho de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros.

⁹⁵ Problemas como potenciais guerras comerciais com os EUA, o risco de dupla tributação ou a incerteza jurídica.

⁹⁶ Cfr. artigo 3º nº1, nota 16.

3.3.1. Restrição / discriminação⁹⁷

A restrição de uma liberdade fundamental existe quando o exercício da mesma está sujeita a um ónus simplesmente por existir um movimento entre Estados-membros.

A discriminação consiste na existência de tratamento tributário diferente e menos favorável, entre dois sujeitos ou situações comparáveis, apenas pelo facto de ter sido exercida uma liberdade fundamental numa das situações.

No caso da DST, existiria uma restrição discriminatória, por grande parte dos sujeitos passivos serem não europeus e os sujeitos passivos europeus gozarem de certas vantagens.

No entanto, segundo a jurisprudência desenvolvida no Caso Brisal⁹⁸, não se pode dizer que existe discriminação entre sociedades residentes e sociedades não residentes apenas porque existe tratamento diferenciado, pois as mesmas podem não estar em situações comparáveis.

Começando pelo tema do sistema de dedução previsto no preâmbulo, poderia existir discriminação caso esta dedução fosse concedida somente às empresas europeias. Recordamos que dado que a possibilidade de dedução da DST em relação ao imposto sobre o rendimento se encontra prevista somente no preâmbulo, não seria obrigatoriamente transposta pelos Estados-membros. Ora, em caso de efetiva transposição, existiria discriminação entre as empresas digitais europeias que sempre poderiam deduzir a DST como um custo em sede de imposto sobre o rendimento e as empresas não europeias que não teriam tal possibilidade.

Tradicionalmente o Estado de residência é que oferece a dedução de impostos já pagos, pois é o Estado que tem que dar relevância à situação individual do sujeito passivo⁹⁹. No entanto, a lógica da DST é tributar onde o valor é gerado, pelo que a DST é despesa que está intrinsecamente ligada ao local onde o rendimento é gerado, empresas residentes e não residentes estariam numa situação comparável pois a despesa estaria ligada ao mesmo local.

Ainda que os Estados-membros se procurem esconder na ideia de que a dedução não seria obrigatória pois não se encontra no texto legislativo da Proposta, tal tratamento seria considerado discriminatório, pois situações semelhantes teriam tratamentos diferentes, uma empresa não residente estaria sujeita a uma dupla tributação sobre o mesmo rendimento através do imposto sobre o rendimento e a DST, pois não seria capaz de deduzir a última, ao contrário do que aconteceria com uma empresa europeia¹⁰⁰.

⁹⁷ A jurisprudência do TJUE tem evoluído, não fazendo uma verdadeira distinção entre restrição e discriminação.

⁹⁸ Acórdão Brisal - Auto-estradas do Litoral, SA e KBC Finance Ireland vs. Fazenda Pública, (C-18/15), de 13 de Julho de 2016, para. 11.

⁹⁹ O princípio de tributação do rendimento universal.

¹⁰⁰ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, pp. 7-8.

No entanto, sabemos que não basta existir uma discriminação para que se possa aferir da incompatibilidade com o direito europeu, é ainda preciso dar dois passos: ver se existe justificação para esta diferença de tratamento e avaliar se a medida tomada é proporcional.

Olhando para as justificações tradicionalmente aceites pela jurisprudência do TJUE, quanto ao sistema de dedução limitado aos sujeitos passivos residentes, poderíamos tentar desafiar o argumento da discriminação à luz das seguintes justificações¹⁰¹:

- i. Compensação através de outras vantagens fiscais: não existia nenhuma vantagem fiscal por parte das empresas não residentes que justificasse a recusa de possibilidade de dedução;
- ii. Necessidade de repartição equilibrada dos poderes tributários: ainda que esta seja a justificação da própria Proposta, não faria sentido quanto à impossibilidade de não dedução deste imposto, pois não existe qualquer ligação entre a recusa de dedução e a alocação de poderes tributários;
- iii. Risco de dupla dedução de custos e evasão fiscal: esta poderia ser uma justificação aceite, pois a DST procura reequilibrar as situações de empresas que através do seu modelo de negócio não pagam a “quota” justa de imposto sobre o rendimento, daí a impossibilidade de dedução da DST por parte dos sujeitos passivos não residentes, por poder não ser claro se as mesmas pagaram imposto sobre o rendimento;
- iv. Necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais: garantir a recolha efetiva do imposto não seria uma justificação aceite pois a DST é liquidada da mesma forma pelos sujeitos passivos residentes e não residentes.

Para além da dificuldade de justificar a potencial discriminação, muito provavelmente esta medida seria considerada desproporcional, pois é possível que um sujeito passivo que tenha apurado prejuízos, e que por esse motivo não tenha que pagar imposto sobre o rendimento naquele ano, possa, ainda assim, estar sujeito à obrigação de pagamento da DST. A desproporcionalidade torna-se mais evidente, quando percebemos que o sujeito passivo europeu poderia sempre depois deduzir a DST paga em anos seguintes, enquanto que os sujeitos não residentes nunca conseguiriam fazer o mesmo, encontrando-se por isso numa situação de desvantagem¹⁰².

¹⁰¹ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, pp. 9-10.

¹⁰² Cfr. *idem*, nota 102.

3.3.2. Discriminação indireta

Uma das críticas apontadas à DST é que é dado um pior tratamento aos prestadores não residentes, pois estes representam a maior parte dos sujeitos passivos. O objetivo da DST é tributar onde há a criação de valor, no entanto, nem todos os prestadores digitais estarão abrangidos pela Proposta devido ao tipo de atividade que desenvolvem e a quantidade de receitas que obtêm¹⁰³. Para a Comissão, os prestadores digitais não abrangidos pela DST não estarão numa situação comparável com a situação dos prestadores sujeitos a DST, pois a diferença reside na escala de negócio¹⁰⁴.

Se forem consideradas como comparáveis as situações dos prestadores de serviços digitais abrangidos e não abrangidos pela Proposta, é possível identificar uma discriminação?

Segundo a Advogada-Geral Juliane Kokott¹⁰⁵ não é possível identificar uma discriminação de facto apenas porque a maior parte dos sujeitos passivos não são residentes, é preciso desenvolver dois testes:

- i. Ser intrinsecamente não-europeu para se poder prestar os serviços, o que não é uma qualidade exigida, apenas a realidade demonstra que grande parte dos gigantes digitais são americanos¹⁰⁶;
- ii. Os efeitos da medida são direcionados para abranger não europeus, o que não está demonstrado. O objetivo seria abranger as empresas que não seriam suficientemente tributadas devido ao seu modelo de negócio e planeamento fiscal¹⁰⁷.

A jurisprudência do TJUE vem antes indicar que na “maioria dos casos” os sujeitos passivos teriam que ser não europeus, mas também não especifica a percentagem, tudo dependeria de uma análise casuística¹⁰⁸.

Se os limiares é que são apontados como a causa desta discriminação de facto com as empresas digitais não residentes, a realidade é que, ainda que não existissem para definir o âmbito subjetivo, a maioria dos sujeitos passivos da DST seriam não residentes, porque a realidade fáctica é que a maioria dos prestadores de serviços digitais são não europeus, pelo que não haveria discriminação¹⁰⁹.

¹⁰³ Caso as empresas digitais não desenvolvam o tipo de serviços previstos no artigo 3º nº1 da Proposta ou os serviços desenvolvidos forem os previstos nos números 4 e 5 do mesmo artigo, tais empresas não são sujeitos passivos de DST. O mesmo acontece no caso das empresas que desenvolvam as atividades identificadas no artigo 3º nº1, mas que não atinjam os limiares previstos no artigo 4º nº1 da Proposta.

¹⁰⁴ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p.8.

¹⁰⁵ Cfr. Conclusões do Acórdão Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) vs. Disputación General de Aragón, C-236/16 e C-237/16, de 9 de novembro de 2017, para. 34.

¹⁰⁶ Cfr. Conclusões, nota 106, para. 37.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ Cfr. Conclusões, nota 106, acórdãos referidos no parágrafo 35.

¹⁰⁹ Tal como é defendido em JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 9.

Já quanto às possíveis justificações apontadas para a discriminação de facto¹¹⁰:

- i. Para fortalecer a coesão fiscal: a razão de tributar onde o valor é criado não se enquadra nesta justificação, pois esta medida parece desequilibrar a coesão existente;
- ii. Prevenir o abuso fiscal: esta medida poderia de facto permitir o combate a este problema. No entanto, é desproporcional pois não abrange apenas expedientes puramente artificiais;
- iii. Necessidade de repartição equilibrada do poder tributário: dado o objetivo da DST enquanto *equalization tax*, a não existência de limiares permitiria uma medida mais ampla, pelo que ainda que a justificação seja aceite, esta medida é mais restrita do que o necessário, pelo que também “chumbava” no teste da proporcionalidade.

Por outro lado, é possível que a DST viole o artigo 110º do TFUE, pois os produtos vendidos através de plataformas digitais de intermediação que circulem entre Estados-membros teriam um preço mais elevado do que os produtos adquiridos numa loja local, dada a probabilidade do encargo com a DST ser passado para os consumidores pelo preço. O artigo 110º proíbe os Estados-Membros de imporem medidas internas que ofereçam algum benefício aos produtos domésticos através da alocação de receita para atividades que beneficiem o mesmo.

Neste caso falamos de uma discriminação indireta ou coberta, quando os produtos são semelhantes (as características principais são as mesmas e cumprem as mesmas funções), mas não existe semelhança quanto ao encargo fiscal.

O mesmo produto sendo adquirido através duma plataforma digital ou duma loja local terá as mesmas características fundamentais e funções, no entanto, o seu preço seria mais elevado se adquirido numa plataforma digital, daí o potencial discriminatório da DST. Enquanto que o produto adquirido na loja local apenas está sujeito a IVA, o produto importado estaria sujeito a IVA e o encargo da DST ser-lhe-ia passado, o que poderia resultar num efeito distorcivo da concorrência, diminuindo a procura do produto importado¹¹¹.

Ainda de um ponto de vista do encargo fiscal, o prestador do serviço digital é mais tributado que o fornecedor da loja local, pois é sujeito passivo de DST, pelo que quando é adquirido o produto importado o seu preço é mais elevado. Ainda que o Estado da residência do prestador lhe ofereça dedução da DST sobre o imposto sobre o rendimento, a jurisprudência do TJUE¹¹² tem defendido que esta dedução não elimina completamente a desvantagem em relação ao

¹¹⁰ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 10.

¹¹¹ Cfr. CHRISTINA DIMITROPOULOU, *The Proposed EU Digital Services Tax: An Antiprotectionist Appraisal Under EU Primary Law*, Intertax Vol. 47 (Kluwer Law International 3ª ed. 2019), p. 275

¹¹² Acórdão Amurta SGPS vs. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, C-379/05 de 8 de novembro de 2007, parágrafo 75, e Conclusões do Advogado-geral Mengozzi de 7 de novembro de 2007, para. 78.

fornecedor tradicional, pelo que não é aceite como medida suficiente para eliminar o efeito discriminatório¹¹³.

Para Christina Dimitropoulou¹¹⁴, a DST só não seria proibida pelo artigo 110º se se conseguir demonstrar que a receita com o imposto é alocada a atividades que beneficiam os produtos domésticos, para compensar os preços dos produtos importados que são muito menores que os preços praticados no Mercado e equilibrar a alocação de poderes tributários devido à falta de presença física dos prestadores de serviços digitais.

No entanto, o perigo do protecionismo proibido pelo artigo 110º do TFUE parece ser bastante provável, dados os seus potenciais efeitos¹¹⁵.

Da análise desenvolvida nos dois pontos acima é possível concluir que a DST não é uma medida incompatível com a liberdade fundamental, pois se no ponto 3.3.1 poderíamos apontar o problema do sistema de dedução ser desvantajoso para os sujeitos passivos não residentes sem razão aparente, não nos podemos esquecer que a liberdade de prestação de serviços apenas tem como âmbito de proteção os Estados-membros e não Estados terceiros, pelo que não se coloca na realidade um problema de restrição discriminatória que seja incompatível com o Direito Europeu primário.

Por outro lado, a “discriminação de facto” decorre da realidade da indústria digital, pelo que ainda que não existissem os limites do âmbito subjetivo, ainda assim a maioria dos sujeitos passivos seriam não europeus.

Já a discriminação indireta que decorreria da proibição do protecionismo do artigo 110º do TFUE só se aplica a medidas dos Estados-membros e a DST é uma proposta da Comissão, os Estados-membros apenas estariam a transpor direito europeu primário. Todos os outros problemas apontados apenas têm natureza académica e não se verificariam na realidade.

3.4. Auxílios de Estado

Mais uma vez, os limiares definidos para limitar o âmbito subjetivo parecem gerar controvérsia, pois as pequenas empresas que não cumpririam com estes limiares não teriam que pagar este imposto. Os limiares estariam associados à seletividade, beneficiando apenas este grupo de empresas no setor da economia digital.

¹¹³ Cfr. CHRISTINA DIMITROPOULOU, nota 112, p. 279.

¹¹⁴ Cfr. CHRISTINA DIMITROPOULOU, nota 112, p. 280.

¹¹⁵ Efeitos já estudados no ponto 1.3.1.

Por outro lado, a DST traria a progressividade à tributação das empresas¹¹⁶, pois apenas as empresas que atingissem certo volume de negócios é que estariam sujeitas a este imposto. Ora, a ideia de um imposto sobre as receitas que seja progressivo é incompatível com a proibição de auxílios de Estado, tal como já foi demonstrado no acórdão Vodafone e numa decisão da Comissão quanto ao imposto húngaro sobre o volume de negócios relativo à publicidade¹¹⁷, na medida em que, segundo a Comissão, no final as empresas de menor dimensão terão um encargo fiscal menor, sem aparente justificação que não a escala de negócio.

No entanto, é preciso olhar para a designação desta proibição, auxílios de Estado. Ora, a Proposta é um ato legislativo da União Europeia¹¹⁸, pelo que a proibição prevista no artigo 107º do TFUE não se aplica a este caso.

Segundo a Doutrina Deutsche Bahn¹¹⁹ desenvolvida no acórdão com o mesmo nome¹²⁰, os atos legislativos europeus têm imunidade da proibição de auxílios de Estado, daí que o comportamento do TJUE na análise das diretivas à luz do Direito Europeu seja sempre mais benevolente.

Não faz sentido aplicar a proibição de auxílios de Estado às diretivas, pois esta proibição tem como finalidade prevenir as distorções de concorrência e ameaças à circulação no Mercado Interno que possam surgir do benefício concedido a certas empresas, e as diretivas enquanto atos legislativos que estão sujeitos a unanimidade por parte dos Estados-membros não representam qualquer perigo, pois a unanimidade permite que todos os Estados possam acautelar os seus interesses e os das suas empresas locais¹²¹.

A Proposta enquanto diretiva também gozaria desta imunidade, pelo que não seria possível desafiar a legalidade da Proposta de DST à luz do artigo 107º do TFUE. Já quanto à transposição da Diretiva por parte dos Estados-membros também não faria sentido desafiar esta medida, pois os mesmos só estariam a cumprir a sua obrigação de transposição de um ato legislativo europeu¹²², não podendo ser considerado um benefício concedido através de recursos estatais¹²³.

¹¹⁶ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 6.

¹¹⁷ Cfr. Acórdão Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt vs. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-75/18, de 3 de março de 2020; e Decisão (UE) 2017/329 de 4 de novembro de 2016.

¹¹⁸ Cfr. *idem* nota 117.

¹¹⁹ Vide RUTH MASON e LEOPOLDO PARADA, *Digital Battlefield in the Tax Wars*, Virginia Law and Economics Research Paper, nº 2018-16, (92 Tax Notes International 1183 (2018), p. 1187. E RUTH MASON, *A Political-Process Defense of Deference to EU Directives*, Virginia Law and Economics Research Paper, nº 2018-17.

¹²⁰ Acórdão Deutsche Bahn AG vs Comissão Europeia, T-351/02 de 5 de abril de 2006.

¹²¹ Cfr. RUTH MASON, nota 120, p. 2.

¹²² Cfr. artigo 288º do TFUE.

¹²³ Cfr. Acórdão Deutsche Bahn, nota 121, para. 102; e JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 6.

4. Compatibilidade com os Tratados da OMC

A compatibilidade da DST com os Tratados da OMC será aferida de acordo com o *General Agreement on trade in services* (GATS)¹²⁴, pois esta medida cria potenciais obstáculos à circulação e investimentos nos serviços¹²⁵.

4.1. Princípio da não discriminação

Nos vários Tratados da OMC é desenvolvido um princípio de não discriminação com base em dois princípios básicos:

- i. Princípio do tratamento da nação mais favorecida¹²⁶: cada país deve tratar de forma indiscriminada os serviços e prestadores de serviços de qualquer país signatário;
- ii. Princípio do tratamento nacional¹²⁷: cada país tem que tratar os serviços e prestadores de serviços provenientes de outro país de forma não menos favorável que os seus próprios serviços e prestadores nacionais.

A DST seria considerada uma medida discriminatória pois (i) os seus limiares parecem ter como principal alvo as empresas digitais americanas, e (ii) o sistema de dedução previsto no preâmbulo da Proposta apenas aproveitaria às empresas europeias¹²⁸.

Da aplicação dos limiares para delimitação das empresas que são sujeitos passivos, resulta um tratamento diferenciado e desigual entre as empresas digitais europeias e não europeias. Dada a realidade fáctica da maior parte das empresas digitais que atingem tal volume de receitas serem empresas não europeias, tais limiares levam a que a maior parte dos sujeitos passivos sejam empresas digitais não europeias e que estas suportem assim um maior encargo fiscal¹²⁹. A delimitação do sujeito passivo por limiares é uma escolha de um requisito objetivo e numérico que nada tem que ver com as características dos serviços ou dos seus prestadores. Trata-se somente de uma forma de delimitação dos possíveis contribuintes que gozam desta nova estrutura de modelo de negócio, das estruturas criadas pelos Estados, e da criação de valor pelo utilizador, sendo que se procura não desincentivar as pequenas e médias empresas, as *start-ups* e o investimento¹³⁰.

¹²⁴ Quanto ao âmbito de proteção dos Tratados da OMC, os serviços de publicidade estariam abrangidos pelo anexo CPC 871 e os serviços de intermediação e de venda de dados estariam cobertos pelo anexo CPC 84.

¹²⁵ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 17.

¹²⁶ Cfr. artigo II do GATS.

¹²⁷ Cfr. artigo XVII do GATS.

¹²⁸ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, pp. 18-19; e GEORG KOFLER e JULIA SINNIG, nota 10, pp. 197-198.

¹²⁹ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 18.

¹³⁰ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 19.

Outro possível problema de discriminação seria o sistema de dedução previsto no preâmbulo que muito provavelmente não seria gozado pelos prestadores não residentes por não se tratar duma obrigação de implementação pelos Estados-membros europeus, pelo que os prestadores não europeus de serviços teriam um tratamento menos favorável do que os prestadores domésticos, pois sofreriam, no final, um maior encargo fiscal. No entanto, tal como já argumentado no ponto 3.3.1 (Restrição / Discriminação), a dedução depende do Estado de residência que tributa de acordo com o princípio do rendimento universal, pelo que o tratamento mais ou menos favorável dependeria da própria residência do prestador e não da Proposta.

Ainda que se conclua que existe discriminação à luz do princípio do tratamento nacional e que intuitivamente se entenda que a mesma é proibida, existem exceções previstas no GATS que podem justificar a discriminação.

4.2. Exceções à cláusula de tratamento nacional

Ambas as cláusulas de princípios básicos de não discriminação preveem exceções: o tratamento desigual resulta dum tratado fiscal ou o tratamento desigual existe para a imposição e recolha efetiva de impostos diretos.

Ora, a Proposta não é um tratado fiscal, pelo que a discriminação não resultaria do mesmo nem se encontraria assim justificada.

Já quanto à segunda exceção, a verdade é que esta medida pode ser justificada pelo objetivo de uma tributação mais justa das empresas digitais que pelo seu modelo de negócio e possibilidade de desenvolvimento da sua atividade remotamente podem evitar a aplicação das regras fiscais tradicionais, ao contrário do que se passa com as empresas europeias que sempre estariam sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas¹³¹, não havendo discriminação, os limiares surgem como uma questão de facilidade de administração¹³².

Já no que concerne o sistema de dedução, a segunda exceção estaria sempre verificada, pois este tradicionalmente está previsto e decorre do sistema de tributação do rendimento das empresas nacionais.¹³³

¹³¹ Cfr. OKANGA OGBU OKANGA, *Testing for Consistency: Certain Digital Tax Measures and WTO Non-discrimination*, *Jornal of World Trade*, Vol. 55, (Forthcoming, 1ª ed., 2020), p. 22.

¹³² É importante ainda dar nota que a própria natureza da DST permite defender a aplicabilidade desta exceção, pois a DST é materialmente um imposto direto, pelo que assume-se que não há incompatibilidade. Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 19.

¹³³ Cfr. JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, nota 11, p. 20.

Ainda que não exista muita doutrina e jurisprudência da OMC, a conclusão a que podemos chegar é que a DST apresenta alguns elementos potencialmente discriminatórios, mas ainda assim não é possível defender uma incompatibilidade total da mesma com os Tratados da OMC. A discriminação de serviços e prestadores de outros países é clara nas declarações dos políticos das várias instituições europeias, mas as mesmas não podem ser tidas em conta na análise do imposto.

5. Carácter provisório da DST e a solução de fundo SDP

Após a análise crítica da DST, é agora importante enquadrar a DST no sistema fiscal e a sua relação com a SDP¹³⁴.

Segundo a Proposta da Comissão, e de acordo com as possibilidades identificadas pelo Relatório BEPS Action 1¹³⁵, a DST seria uma medida temporária que procuraria repor a “justiça” de encargo fiscal entre as empresas digitais e não digitais, enquanto não fosse encontrada uma solução global.

Enquanto imposto sobre o volume de negócios, a OCDE identificou um conjunto de perigos que poderiam surgir devido à implementação de um imposto como este¹³⁶: o risco de desincentivo ao investimento na inovação; possibilidade de incompatibilidade com o Direito Europeu e Tratados da OMC devido ao *design* da DST; risco da taxa única ter impactos diferentes nas empresas devido às diferentes margens de lucro; risco de dupla tributação e da tributação em cascata devido ao sistema de dedução; impacto nas *start-ups*; e risco de lutas comerciais e tributárias¹³⁷.¹³⁸

Ao mesmo tempo que a Comissão apresentou a Proposta, foi também proposta¹³⁹ uma diretiva que definiria a “presença económica significativa”, um novo requisito de estabelecimento estável a ser incorporado nas legislações nacionais dos Estados-membros para que as empresas digitais sem presença física nos mesmos, estivessem ainda assim sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, pois com a identificação de um estabelecimento estável, seria possível alocar receita e atribuir jurisdição tributária ao Estado-membro. A SDP seria uma

¹³⁴ Cfr. nota 73. Proposta (COM (2018) 147 final).

¹³⁵ Cfr. OCDE, nota 72, para. 412-463.

¹³⁶ *Ibidem*.

¹³⁷ A conhecida luta comercial entre os EUA e o Estado francês provocada pela apresentação e implementação duma DST francesa e o contragolpe americano de aplicação e aumento das taxas aduaneiras aplicadas aos produtos importados da França – o mesmo pode ser replicado no caso duma DST europeia.

¹³⁸ Problemas estes identificados com maior detalhe em GEORG KOFLER e JULIA SINNIG, nota 10, pp. 185-190.

¹³⁹ Cfr. nota 73. Proposta (COM (2018) 147 final) e GEORG KOFLER e JULIA SINNIG, nota 10, p. 181.

medida de longo prazo e que implicaria que os Estados-membros renegociassem os seus ADTs, indo de encontro aos esforços realizados na OCDE para definição de um novo requisito de estabelecimento estável.

Ambas as medidas da Comissão estão intrinsecamente relacionadas com o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

A DST enquanto imposto sobre o volume de negócios das empresas digitais, seria um complemento ao IRC que procuraria tributar as empresas digitais que não seriam suficientemente tributadas pelo último imposto, dadas as regras existentes e as possibilidades de planeamento fiscal. A DST permitiria a alocação de poderes tributários aos Estados-membros de cujas estruturas as empresas beneficiariam para desenvolver a sua atividade sem presença física, através do critério de alocação de poderes tributários da criação de valor pelo utilizador e da localização das receitas de acordo com este critério.

A SDP é uma medida que modifica um dos requisitos do IRC, de forma a modernizar o sistema fiscal de tributação das pessoas coletivas e a adaptar o mesmo aos novos modelos de negócios que não necessitam de presença física para desenvolver a sua atividade.

A SDP integra o sistema fiscal já existente e procura apenas acrescentar um novo critério, já a DST seria na realidade uma medida do sistema fiscal de impostos indiretos que procura corrigir uma “falha” do IRC, o que conduz aos vários problemas já identificados.

Parte II – O Futuro da Tributação da Economia Digital

6. A DST e os dois pilares da Ação 1

Após o chumbo da Proposta, e de posterior proposta com um âmbito objetivo reduzido aos serviços de publicidade a 12 de Março de 2019¹⁴⁰, a UE decidiu apostar na colaboração para uma solução global que estava a ser preparada ao nível da OCDE e tendo como salvaguarda a possibilidade de uma nova solução europeia ser apresentada até ao final de 2020 pela Comissão, caso não fosse possível chegar a um consenso global.

O que se veio a verificar é que as negociações ao nível da G20/OCDE foram avançando e a Comissão nunca chegou a avançar com uma nova proposta.

Em Outubro de 2021, sob a égide da OCDE, atingiu-se o tão desejado acordo entre 136 países quanto a uma solução global de tributação. Esta solução¹⁴¹ está assente em dois pilares: o Pilar 1 está direcionado para alocação de direitos tributários de forma mais justa para a tributação dos lucros das grandes multinacionais e o Pilar 2 vem estabelecer um nível mínimo de tributação dos rendimentos com uma taxa mínima de 15%. Esta solução não está limitada apenas à economia digital, mas está dirigida às grandes empresas multinacionais cujos novos modelos de negócio conduzem a uma tributação tida por insuficiente.

O Pilar 1 impõe a proibição de criação de novas medidas unilaterais e a revogação de todas as *digital services taxes* até a implementação do mesmo¹⁴² através duma Convenção Multilateral que procura regulamentar o funcionamento do Pilar 1¹⁴³, trabalho que está previsto terminar até ao final do ano de 2022, com implementação a partir de 2023.

A OCDE já apresentou as regras modelo que deverão ser redigidas pelos Estados¹⁴⁴ para a implementação do Pilar 2 através dum Instrumento Multilateral, cujo roteiro deverá estar estabelecido até ao final de 2022.

De momento, a OCDE e os Estados-membros que aplicam DSTs estão a discutir os processos de revogação das medidas unilaterais de forma coordenada com a implementação do Pilar 1.

¹⁴⁰ Discussão do Conselho cujo resultado foi também uma falta de consenso dos Estados-Membros sobre a nova proposta de DST. Disponível em: < <https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/ecofin/2019/03/12/>>.

¹⁴¹ Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

¹⁴² Cfr. OCDE, Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, de 8 de outubro de 2021, p.3.

¹⁴³ O Pilar 1 está assente em dois vetores: o Montante A que define que 25% dos lucros marginais das multinacionais serão realocados às jurisdições dos utilizadores, e o Montante B, que aplica o princípio do *arm's length* às atividades de publicidade e distribuição, sendo um montante fixo.

¹⁴⁴ Cfr. OCDE, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pilar Two), Inclusive Framework on BEPS, (OCDE Publishing 2021).

7. Prós e Contras da DST

Chegados a este ponto, podemos agora fazer um balanço quanto à bondade duma solução como a DST e quais os seus principais problemas.

A DST enquanto imposto regional seria uma solução de mais fácil implementação dada a proximidade dos sistemas jurídicos dos Estados-membros. Uma harmonização que apenas teria que ser negociada por 27 países, sem ter que acomodar os interesses de 136 países. Por outro lado, é o facto de se tratar duma solução regional e que cujo *design* leva a que a sua aplicação seja na sua maioria a empresas multinacionais estrangeiras que gera acusações de discriminação com base na nacionalidade e a possíveis guerras comerciais com outros países, nomeadamente com os EUA, como se verificou com a aplicação da DST francesa.

A DST é uma solução original que procura resolver um problema de tributação do rendimento das empresas fora do sistema, através da tributação das receitas e alocação da receita tributável com base num novo critério, a criação de valor pelo utilizador, resolvendo a questão de “não” ou baixa tributação das empresas com novos modelos de negócio sem presença física nos Estados e que cuja criação de riqueza está baseada na monetização dos dados dos utilizadores. No entanto, esta mesma solução tem gerado muitas críticas: é um tributo sobre as receitas, não tendo em conta a capacidade contributiva dos sujeitos passivos; e é um imposto fora do sistema fiscal tradicional, que procura tributar de forma indireta os lucros, gerando vários problemas e questões complexas, que colocam em causa a certeza jurídica e uma tributação mais justa¹⁴⁵.

Tendo em conta o último ponto ainda podem ser apontadas como desvantagens a possibilidade de dupla tributação com a aplicação da DST quando não é permitida a sua dedução no imposto sobre o rendimento¹⁴⁶. Por último, não existe qualquer limitação quanto à possibilidade das empresas transferirem este encargo para os consumidores, pelo que a DST poderá também conduzir a um encarecer dos serviços e bens¹⁴⁷.

A DST é um importante passo para a realocação de receitas tributáveis e aumento da recolha de receitas fiscais para a UE, mas estima-se que apenas seriam obtidos 5 mil milhões euros¹⁴⁸, o que não é uma receita significativa, tendo em conta todos os custos administrativos que os Estados teriam com a sua implementação.

¹⁴⁵ Cfr. DANIEL BUNN, *A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax*, Tax Foundation, nº 618, outubro de 2018, p. 6.

¹⁴⁶ Tal como já foi discutido no ponto 3.3.

¹⁴⁷ Cfr. o já exposto nos pontos 1.3.1. e 3.3.2.

¹⁴⁸ Cfr. em separador “Fair Taxation of the Digital Economy”. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en>.

Ainda assim é uma medida dissuasora para as multinacionais digitais que procuram ter o menor encargo fiscal possível através da ausência de presença física nas jurisdições e do planeamento fiscal agressivo, gozando das estruturas que os Estados oferecem e do efeito rede criado pelos utilizadores para gerar um elevado nível de receitas.

Se a Comissão eliminar alguns dos traços mais problemáticos da DST, como o sistema de dedução estar apenas previsto no preâmbulo ou o facto de serem tributadas as receitas dos sujeitos passivos, muitos são os “contras” que poderão desaparecer.

8. Pilar 2 e a DST

O Pilar 2 é constituído por quatro regras: duas regras domésticas (a regra da inclusão de rendimento em que o Estado da residência deve tributar sempre que verifique que o nível de tributação mínimo não foi atingido no Estado da fonte, de forma a atingir esse mínimo; e a regra do pagamento pouco tributado em que se permite ao Estado da fonte aplicar uma retenção na fonte pois existe informação de antemão de que o pagamento não estará sujeito a tributação que atinja a taxa mínima) e duas regras de ADTs que permitem aos Estados da residência aplicarem o método do crédito quando o método da isenção esteja previsto no Acordo e aplicarem os benefícios dos ADTs apenas quando se tenha verificado que os sujeitos passivos foram sujeitos a um nível mínimo de tributação¹⁴⁹.

À luz do Pilar 2 existe ainda espaço para a aplicação da DST?

A DST nos traços apresentados pela Proposta não poderia ser enquadrada em nenhuma das regras domésticas previstas para a implementação do Pilar 2.

No entanto, a regra do pagamento pouco tributado permite alguma flexibilidade quanto à previsão da regra doméstica do Estado da fonte que tenha que fazer um ajustamento para assegurar que o pagamento feito a uma entidade esteja sujeito a uma tributação mínima.

Ora, no caso de um pagamento feito a uma multinacional digital cuja tributação não atinja uma taxa efetiva de 15%, seria possível a aplicação da DST pelo Estado da fonte para que se pudesse chegar ao nível de tributação mínima.

A DST teria que sofrer alguns ajustamentos como, por exemplo: teria que ser aplicada através de retenção na fonte; a taxa teria que ser flexível (dependendo de quanto seria necessário para atingir o nível de tributação mínima); e seria um imposto que não seria sempre aplicável, mas apenas no caso da multinacional digital não estar sujeita ao nível de tributação mínima.

¹⁴⁹ Cfr. OCDE, nota 143, p. 3-4.

Ainda assim, importa atentar que a DST seria um ajustamento setorial, sendo que o Estado da fonte teria que ter outras medidas de ajustamento para as outras entidades de grupos multinacionais.

Conclusão

A DST foi um bom esforço da União Europeia enquanto possível solução para os problemas colocados pela tributação da economia digital. No entanto, é um esforço que fica a meio caminho e que sem melhorias nunca poderia chegar a bom porto.

Ainda que nos pareça que a possibilidade do surgimento do DST seja uma realidade agora mais distante devido ao consenso atingido a nível global e à solução assente em Dois Pilares apresentada pela OCDE, entendemos que uma DST europeia poderá ter utilidade como medida que permita assegurar que o nível mínimo de tributação desejado é sempre conseguido.

Começando pelo estudo aprofundado da realidade da tributação das empresas digitais e tendo em conta os instrumentos legislativos já existentes na União Europeia e a nível da OCDE, pensamos que o mesmo seria útil para uma justificação da criação duma DST em consonância com a nova Solução Global.

Não tendo sido identificados problemas de discriminação, ainda assim recomendamos a eliminação da previsão de limiares, fonte de muitos dos problemas apontados à DST e que cria maior desconfiança dos Estados e empresas não europeus quanto à bondade desta medida. A própria realidade fáctica da indústria digital conduziria a resultados semelhantes sem a existência dos mesmos.

Para a proteção das pequenas e médias empresas digitais, das *start-ups* e manutenção do investimento em áreas de investigação e desenvolvimento, deveriam ser criados regimes com limite temporal, que se aplicassem de modo a que a DST não se tornasse um encargo que inviabilizasse estes negócios. Por exemplo, poderia ser criado uma espécie de período “experimental” em que era dada a oportunidade às empresas de se estabelecerem no Mercado Único sem ficarem sujeitas à obrigação de pagamento da DST. No entanto, tal isenção não poderia ser aplicada eternamente em razão do volume de negócios e dimensão das empresas.

Seria ainda importante que a DST mudasse algumas das suas características de modo a não conduzir a situações de dupla tributação, nomeadamente através da dispensa de pagamento de imposto sempre que o sujeito passivo demonstrasse que já tinha suportado um encargo fiscal “justo” e suficiente em sede de tributação dos rendimentos¹⁵⁰.

O caminho da DST europeia ainda não está terminado, talvez sejam necessárias modificações à Proposta, mas a União Europeia pode ainda ter um importante papel na tributação da economia digital com este seu imposto.

¹⁵⁰ Assumindo que o critério de estabelecimento estável já tivesse sido alterado e não dependesse a tributação do mesmo de presença física no Estado.

Bibliografia

Monografias

NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade: A Proporcionalidade como Critério Central da Compatibilidade de Normas Tributárias Internas com as Liberdades Fundamentais*, (Coimbra Editora, 2010).

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal* (Almedina 2ª ed. 2018).

Teses

ALVES, EDER EUSTÁQUIO, *A Tributação da Economia Digital no Brasil e na União Europeia: Uma Análise do Processo de Agendamento e Formulação de Políticas Públicas*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa Lisboa, 2021.

BERGVAD, PERNILLA, *Digital Services Tax – A feasible Solutions for Taxation of the Digital Economy?*, School of Law, Lund University, 2020.

FURTADO, RAQUEL, *A Tributação Direta na Era da Economia Digital*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa dezembro de 2019.

KRAUSE, JESSICA DENISE, *A Economia Digital em Portugal*, Lisbon School of Economics & Management, Universidade de Lisboa, maio de 2019.

MAGALHÃES, MARTIM TELLES DE ABREU, *O Projeto GloBE da OCDE e a sua interação com as regras portuguesas em matéria de tributação do rendimento*, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa do Porto, 2020.

RIBEIRO, INÊS MARGARIDA de AZEREDO, *O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital – Em especial, as Propostas da Comissão Europeia*, Faculdade de Direito, Universidade Católica Portuguesa do Porto, maio de 2019.

SILVA, DANIELA de SÁ OLIVEIRA E, *A Fiscalidade na Economia Digital*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, outubro de 2019.

VOLKOV, VLADISLAV, *The Meaning and the Impact of the Tesco-Vodafone CJEU Cases in Respect of the Digital Services Tax*, School of Economics and Management Department of Business Law – Lund University, 31 de maio de 2020.

Publicações Periódicas

APPLEBY, ANDREW, *Subnational Digital Services Taxation*, 81 Maryland Law Review, nº1, 2022, e Stetson University College of Law Research Paper nº. 2021-3, de 23 de março de 2021.

ARGYROPOULOU, VENETIA, *Digital Tax, making Enterprises pay their “Fair” Share?*, TILEC Discussion Paper (Maio 2019).

BRAUNER, YARIV e MORENO, ANDRES BAEZ, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series, nº 2015-14, de 2 de fevereiro de 2015.

BUNN, DANIEL, *A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax*, Tax Foundation, nº 618, outubro de 2018.

CUI, WEI, *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*, National Tax Journal, nº 72(4), (2019), de 26 de julho de 2019.

CUI, WEI, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, Tax Law Review, nº 73(1), (2019).

CUI, WEI, e HASHIMZADE, NIGAR, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent*, de 17 de Novembro de 2019.

DIMITROPOULOU, CHRISTINA, *The Proposed EU Digital Services Tax: An Antiprotectionist Appraisal Under EU Primary Law*, Intertax Vol. 47 (Kluwer Law International 3ª ed. 2019).

GERINGER, STEFANIE, *National digital taxes – Lessons from Europe*, South African Journal of Accounting Research (Routledge Taylor & Francis Group, Vol. 35, Nº 1, 1-19, 2021).

HUFBAUER, GARY CLIDE, e LU, ZHIYAO (LUCY), *The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff*, Peterson Institute for International Economics, nº 18-15, de junho de 2018.

ISMER, ROLAND, e JESCHECK, CHRISTOPH, *Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?*, Intertax, Vol. 46, (Kluwer Law International BV, the Netherlands, Ed. 6 and 7, 2018).

KOETHENBUERGER, MARKO, *Taxation of Digital Platforms*, EconPol Working Paper, ETH Zurich, Vol. 3, nº 41, de janeiro de 2020.

KOFLER, GEORG, *The Future of Digital Services Taxes*, Tax Review, nº 2021-2, (2021).

KOFLER, GEORG, & SINNIG, JULIA, *Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'*, Intertax Vol. 47 (Kluwer Law International 2ª ed. 2019).

LEE-MAKIYAMA, HOSUK, *The cost of fiscal unilateralismo: Potential retaliation against the EU Digital Services Tax (DST)*, Research Report, ECIPE Occasional Paper, nº 5/2018.

LOWRY, SEAN, *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*, Congressional Research Service Report (Congressional Research Service, R45532, 25 de fevereiro de 2019).

MASON, RUTH, *A Political-Process Defense of Deference to EU Directives*, Virginia Law and Economics Research Paper, nº 2018-17.

MASON, RUTH, e PARADA, LEOPOLDO, *Digital Battlefield in the Tax Wars*, Virginia Law and Economics Research Paper, nº 2018-16, (92 Tax Notes International 1183 (2018).

NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*, International Tax Studies (IBFD 1-2019).

OKANGA, OKANGA OGBU, *Testing for Consistency: Certain Digital Tax Measures and WTO Non-discrimination*, Journal of World Trade, Vol. 55, (Forthcoming, 1ª ed., 2020).

RIGÓ, CSABA BALÁZS e TÓTH, ANDRÁS, *The Symbolic Significance of the Digital Services Tax and its Practical Consequences*, in Public Finance Quarterly, Vol. 65, 2020.

SÁBO, JOZEF, *Taxation of Digital Services from International Tax Law Perspective*, Financial Law Review, nº 20 (4)/ 2020, 2020.

WITTE, BRUNO DE, *The Place of the OMC in the System of the EU Competences and Sources of Law*, in European Papers, Vol. 2018 3, nº1, de 1 de maio de 2018.

Documentos oficiais

COMISSÃO EUROPEIA, Decisão (UE) 2017/329 de 4 de novembro de 2016.

COMISSÃO EUROPEIA, Proposta COM(2018) 147 final de Diretiva do Conselho que estabelece as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, de 21 de março de 2018.

COMISSÃO EUROPEIA, Proposta COM(2018) 148 final de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, de 21 de Março de 2018.

COMISSÃO EUROPEIA, *Impact Assessment*, Commission Staffwork Document 13(SND(2018) 81 final ½), de 21 de março de 2018.

COMISSÃO EUROPEIA, “Fair Taxation of the Digital Economy”. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en>.

CONSELHO, Discussão do Conselho cujo resultado foi também uma falta de consenso dos Estados-Membros sobre a nova proposta de DST. Disponível em: <<https://www.consilium.europa.eu/pt/meetings/ecofin/2019/03/12/>>.

OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, (OECD Publishing, 2017).

OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, (OECD Publishing 2018).

OCDE, Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, de 8 de outubro de 2021.

OCDE, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pilar Two), Inclusive Framework on BEPS, (OCDE Publishing 2021).

PARLAMENTO EUROPEU, Resolução do Parlamento Europeu, (2021/2010(INI), sobre a tributação da economia digital: negociações na OCDE, domicílio fiscal das empresas digitais e possível imposto digital europeu, de 29 de abril de 2021.

PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO, Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados).

U.S DEPARTMENT OF THE TREASURY, Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 in Effect, de 21 de outubro de 2021.

Fontes Digitais

BIAL, ALEKSANDRA, Webinar DST, 22 de julho de 2020. Disponível em: <<https://fb.watch/9gV2PgcX8u/>>.

FERNANDES, FILIPE DE VASCONCELOS, A tributação da economia digital – uma aproximação de política fiscal, de 21 de janeiro de 2021. Disponível em: <<https://eco.sapo.pt/opiniao/a-tributacao-da-economia-digital-uma-aproximacao-de-politica-fiscal/>>.

KENNEDY, JOE, Digital Services Tax: A Bad Idea Whose Time Should Never Come, de 13 de maio de 2019. Disponível em: <<https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>>.

KOFLER, GEORG, Webinar DST, 22 de julho de 2020. Disponível em: <<https://fb.watch/9gV2PgcX8u/>>.

KPMG, Taxation of the digitalized economy: de Developments summary, de 29 de outubro de 2021. Disponível em: <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2021/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>.

IACOB, NADINA, e SIMONELLI, FELICE, Taxing the Digital Economy – Time for pragmatismo, de 2 de dezembro de 2019. Disponível em: <<https://www.ceps.eu/taxing-the-digital-economy/>>.

PAYSPACE MAGAZINE, Digital Tax: what is it and how it works, de 18 de setembro de 2021.
Disponível em: <<https://payspacemagazine.com/tech/digital-tax-explained/>>.

Acórdãos

Acórdão Italian Republic vs. Commission of the European Communities, C-173/73, de 2 de julho de 1974.

Acórdão Philip Morris Holland BV vs. Commission of the European Communities C-730/79, de 17 de setembro de 1980.

Acórdão Deutsche Bank AG vs Comissão Europeia, T-351/02 de 5 de abril de 2006.

Acórdão Amurta SGPS vs. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, C-379/05, de 8 de novembro de 2007.

Conclusões do Advogado-geral Mengozzi, de 7 de novembro de 2007, quanto ao Acórdão Amurta.

Acórdão Brisal - Auto-estradas do Litoral, SA e KBC Finance Ireland vs. Fazenda Pública, C-18/15, de 13 de Julho de 2016.

Conclusões do Acórdão Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) vs. Disputación General de Aragón, C-236/16 e C-237/16, de 9 de novembro de 2017.

Acórdão Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., C-75/18, de 3 de março de 2020.

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

Anexo A – Regras de citação

Na presente dissertação seguiu-se o seguinte conjunto de regras.

Para as referências bibliográficas, quando feitas pela primeira vez, identificou-se o autor, o título da obra, a editora, a edição (quando exista mais do que uma), o ano da obra e sempre que possível os números das páginas consultadas. Nos casos de obra dividida em volumes, é ainda indicado o número do volume. Para as obras de pessoa coletiva ou documentos de instituições internacionais, em que não seja possível identificar um autor singular, é identificado como autor a pessoa coletiva ou a instituição.

Para os artigos consultados que integram publicações periódicas, para além da identificação do autor, título da obra, é ainda feita referência ao nome da publicação periódica, número do volume, ano e as páginas consultadas.

Já para os artigos publicados e consultados na Internet, indica-se o nome do autor, o título da publicação, a sua data, as páginas consultadas e ainda o sítio de Internet onde se encontra publicada a obra.

As teses consultadas são identificadas pelo nome do seu autor, o título, universidade em que a tese foi defendida e a data.

Os Acórdãos são identificados pelo seu nome, número do processo e data, sendo ainda indicados os parágrafos considerados relevantes.

Para as referências quanto ao mesmo autor e obra que sejam citadas mais do que uma vez, após a primeira citação, é feita referência à identificação do autor, a nota de rodapé onde consta a referência completa e a página consultada. No caso de citações em notas de rodapé consecutivas, quando sejam exatamente iguais, quanto ao autor, título da obra e página ou parágrafo é utilizada a expressão “*Ibidem*”, já quando exista referência ao mesmo projeto legislativo ou a nota anteriormente feita, utilizou-se a expressão “*Idem*”. A referência a página é feita por “p.” e a páginas por “pp.”, já a indicação dos parágrafos relevantes é feita com a utilização da abreviatura “para.”.

A bibliografia final todos os elementos anteriormente mencionados são incluídos, mas o nome do autor aparece de forma invertida, primeiro o apelido e depois o nome; já para as pessoas coletivas e instituições internacionais a referência é feita de forma igual à utilizada para as referências bibliográficas.

**Anexo B – Proposta COM (2018) 148 final - de Diretiva do Conselho relativa ao
sistema comum de imposto sobre os serviços digitais**



Bruxelas, 21.3.2018
COM(2018) 148 final

2018/0073 (CNS)

Proposta de

DIRETIVA DO CONSELHO

**relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da
prestação de determinados serviços digitais**

{SWD(2018) 81} - {SWD(2018) 82}

PT

PT

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

1. CONTEXTO DA PROPOSTA

• Razões e objetivos da proposta

O Mercado Único Digital é uma das principais prioridades políticas da Comissão Europeia¹, cujo objetivo é propor oportunidades digitais para as pessoas e as empresas num mercado de mais de 500 milhões de consumidores na UE. De modo a concretizar o seu potencial, o Mercado Único Digital requer um quadro fiscal moderno e estável que estimule a inovação, combata a fragmentação do mercado e permita a todos os intervenientes aproveitar a nova dinâmica de mercado em condições equitativas e equilibradas. Assegurar uma tributação equitativa da economia digital faz igualmente parte da agenda da Comissão Europeia sobre um regime fiscal equitativo e eficaz na União Europeia².

A economia digital está a transformar o modo como interagimos, consumimos e fazemos negócios. As empresas digitais estão a crescer muito mais rapidamente do que a economia no seu conjunto e esta tendência deverá continuar. As tecnologias digitais trazem muitas vantagens para a sociedade e, do ponto de vista fiscal, criam oportunidades para as administrações fiscais e oferecem soluções para reduzir os encargos administrativos, facilitar a colaboração entre as administrações fiscais, bem como combater a evasão fiscal.

No entanto, atualmente, os decisores políticos têm dificuldades em encontrar soluções que permitam assegurar uma fiscalidade equitativa e eficaz à medida que a transformação digital da economia acelera, uma vez que as regras de tributação das sociedades em vigor estão desatualizadas e não refletem esta evolução. Em especial, as regras em vigor já não se enquadram no contexto atual em que o comércio em linha transfronteiras sem presença física foi facilitado, as empresas dependem em larga medida de ativos incorpóreos difíceis de avaliar e os conteúdos gerados pelos utilizadores e a recolha de dados sobre os utilizadores tornaram-se atividades fundamentais para a criação de valor das empresas digitais.

A nível internacional, a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) já reconheceu, no relatório sobre a ação 1³, publicado em outubro de 2015, no âmbito do projeto OCDE/G20 relativo à erosão da base tributável e à transferência de lucros (BEPS), que a digitalização e alguns dos modelos de negócio dela resultantes colocam desafios em matéria de fiscalidade internacional. Na sequência deste relatório, os Ministros das Finanças do G20 reiteraram o seu apoio ao trabalho da OCDE sobre tributação e digitalização. Assim, a OCDE elaborou um relatório intercalar⁴ sobre a tributação da economia digital, que foi apresentado aos Ministros das Finanças do G20 em março de 2018. Este relatório analisa a necessidade de adaptar o sistema fiscal internacional à digitalização da economia e identifica os elementos a tomar em conta pelos países que desejem instituir medidas provisórias para fazer face aos desafios fiscais decorrentes da digitalização.

¹ COM(2015) 192 final.

² COM(2015) 302 final.

³ OCDE (2015), «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 – 2015 Final Report», Publicações OCDE, Paris.

⁴ OCDE (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS», Publicações OCDE, Paris.

A nível da União, esses desafios foram identificados na comunicação da Comissão «Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital»⁵, adotada em 21 de setembro de 2017. A atual iniciativa foi igualmente mencionada na carta de intenções do Presidente Jean-Claude Juncker que acompanha o seu discurso sobre o Estado da União de 2017⁶. No que respeita aos Estados-Membros, vários Ministros das Finanças da UE coassinaram uma declaração política («Iniciativa conjunta sobre a tributação das sociedades que operam na economia digital») que apoiou soluções eficazes e compatíveis com a legislação da UE «com base no conceito da criação da chamada “equiparação fiscal” relativa ao volume de negócios gerado na Europa pelas empresas digitais⁷». Seguiram-se as conclusões adotadas em 19 de outubro de 2017 pelo Conselho Europeu⁸ que sublinhou a «necessidade de um regime fiscal equitativo e eficaz adequado à era digital». Além disso, as conclusões do Conselho ECOFIN de 5 de dezembro de 2017⁹ recordaram o interesse de muitos Estados-Membros em medidas temporárias, tais como uma taxa com base nas receitas das atividades digitais na União, e consideraram que essas medidas poderão ser avaliadas pela Comissão.

A presente proposta, por um lado, responde a esses apelos à adoção de medidas e, por outro, sugere uma solução provisória ao problema da inadequação das atuais regras de tributação das sociedades à economia digital.

As regras de tributação das sociedades em vigor foram concebidas para empresas tradicionais. As regras fiscais em vigor assentam no princípio de tributação dos lucros no local onde o valor é criado. No entanto, aquelas foram principalmente concebidas no início do século XX para empresas «físicas» tradicionais e definem o que implica um direito de tributação num país («onde tributar») e o imposto sobre o rendimento das sociedades que é imputado a um país («quanto tributar») com base, em larga medida, numa presença física no país em causa. Tal significa que os residentes não tributáveis estão obrigados a tributação num país apenas no caso de uma presença que constitua um estabelecimento estável no mesmo. Tais regras não conseguem, contudo, captar o alcance mundial das atividades digitais em que a presença física já não é um requisito para a prestação de serviços digitais. Além disso, as empresas digitais têm características diferentes das empresas tradicionais em termos da forma como o valor é criado devido à sua capacidade de realizar atividades à distância, ao contributo dos utilizadores finais para a respetiva criação de valor, à importância dos ativos incorpóreos e a uma tendência para estruturas de mercado «o vencedor leva a maioria» enraizadas na forte presença de efeitos de rede e no valor dos megadados.

A aplicação das regras de tributação das sociedades em vigor à economia digital resultou num desajustamento entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, nomeadamente no caso de modelos de negócio dependentes, em larga medida, da participação

⁵ COM(2017) 547 final.

⁶ Estado da União 2017. Carta de intenções dirigida ao Presidente Antonio Tajani e ao Primeiro-Ministro Jüri Ratas, de 13 de setembro de 2017, disponível em https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/letter-of-intent-2017_pt.pdf.

⁷ Declaração política: iniciativa conjunta sobre a tributação das sociedades que operam na economia digital – http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf, apresentada pela Alemanha, França, Itália e Espanha à Presidência estónia do Conselho em setembro de 2017.

⁸ Reunião do Conselho Europeu (19 de outubro de 2017) – Conclusões (doc. EUCO 14/17).

⁹ Conclusões do Conselho de 5 de dezembro de 2017 – A resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital (FISC 346 ECOFIN 1092).

dos utilizadores. Tal constitui um desafio duplo do ponto de vista fiscal. Em primeiro lugar, o contributo dos utilizadores obtido por uma empresa, que constitui efetivamente a criação de valor para a empresa, poderá localizar-se numa jurisdição fiscal onde a empresa que realiza uma atividade digital não está fisicamente estabelecida (e, portanto, não está estabelecida para efeitos fiscais de acordo com as regras em vigor) e onde, por conseguinte, os lucros gerados por essas atividades não podem ser tributados. Em segundo lugar, mesmo nos casos em que uma empresa possui um estabelecimento estável na jurisdição onde os utilizadores estão localizados, o valor criado através da participação dos utilizadores não é tido em conta no momento da decisão sobre o montante de impostos que deverá ser pago em cada país. Além disso, esta situação tem consequências na perspetiva dos riscos para evitar artificialmente as regras relativas ao estabelecimento estável, cria distorções de concorrência entre os intervenientes no mercado digital e tem um impacto negativo nas receitas.

A Comissão reconheceu que a abordagem ideal seria encontrar soluções multilaterais e internacionais com vista a tributar a economia digital, dada a natureza global deste desafio. A Comissão está a trabalhar em estreita colaboração com a OCDE para apoiar o desenvolvimento de uma solução internacional. No entanto, os progressos a nível internacional são difíceis devido à natureza complexa do problema e à grande variedade das questões que têm de ser resolvidas, podendo demorar algum tempo até se chegar a um consenso internacional. É por esta razão que a Comissão decidiu tomar medidas e propõe hoje adaptar as regras de tributação das sociedades a nível da União, por forma a adequá-las às características das empresas digitais¹⁰, e recomendar aos Estados-Membros o alargamento desta solução abrangente às respetivas convenções em matéria de dupla tributação com jurisdições fora da União¹¹. Embora o Conselho ECOFIN tenha igualmente salientado nas suas conclusões de 5 de dezembro de 2017 a preferência por encontrar uma solução global no sentido de acompanhar de perto a futura evolução internacional e ponderar as respostas adequadas, aquele aprovou a ação da UE. Apesar das presentes propostas, trabalhar a nível da OCDE é essencial para alcançar um consenso mundial sobre esta questão. A Comissão acompanhará de perto a evolução da situação.

Enquanto aguardam a solução abrangente, que pode levar algum tempo a adotar e aplicar, os Estados-Membros enfrentam uma pressão para agir nesta matéria devido ao risco de erosão significativa das matérias coletáveis das sociedades ao longo do tempo e à perceção de injustiça em relação à situação. Embora estejam em vigor medidas unilaterais ou estas estejam concretamente previstas em 10 Estados-Membros para resolver este problema de forma limitada, esta tendência tem aumentado e as medidas adotadas são muito diferentes em termos de âmbito de aplicação e da respetiva justificação. Essas medidas descoordenadas tomadas individualmente pelos Estados-Membros representam um risco ainda maior de fragmentação do Mercado Único e de distorção da concorrência, constituindo um obstáculo ao desenvolvimento de novas soluções digitais e à competitividade da União no seu conjunto.

Por conseguinte, é necessário que a Comissão aja e proponha uma abordagem harmonizada sobre uma solução provisória que resolva este problema de forma específica. Neste sentido, a presente proposta estabelece o sistema comum de imposto aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais por sujeitos passivos (a seguir, «imposto sobre os serviços digitais» ou «ISD»). O objetivo específico da presente proposta é apresentar uma medida que

¹⁰ Proposta de diretiva do Conselho que estabelece as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa (COM(2018) 147 final).

¹¹ Recomendação da Comissão relativa à tributação das sociedades com uma presença digital significativa [(COM(2018) 1650 final)]

visar as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais e seja fácil de implementar, bem como assegure condições equitativas no período intercalar até que esteja disponível uma solução abrangente.

Tal está em consonância com os objetivos gerais da presente proposta, cujo objetivo é:

- proteger a integridade do Mercado Único e assegurar o seu bom funcionamento;
- garantir que as finanças públicas na União são sustentáveis e as matérias coletáveis nacionais não sofrem erosão;
- assegurar que a equidade social é preservada e existem condições equitativas para todas as empresas que operam na União; e
- lutar contra o planeamento fiscal agressivo e colmatar as lacunas atualmente existentes nas regras internacionais que tornam possível para algumas empresas digitais a evasão fiscal nos países onde operam e criam valor.

• **Coerência com as disposições existentes da mesma política setorial**

A presente proposta faz parte dos esforços que estão a ser envidados a nível internacional e da União para adaptar o quadro fiscal em vigor à economia digital.

A nível internacional, o desafio de garantir que o rendimento de todos os atores da economia digital seja objeto de uma tributação justa já estava identificado no âmbito da ação 1 do projeto BEPS da OCDE/G20, estando a OCDE a preparar a elaboração de um relatório intercalar sobre a tributação da economia digital que foi apresentado aos Ministros das Finanças do G20 em abril de 2018.

A nível da União, as regras de tributação equitativa para a tributação da economia digital fazem parte da agenda de tributação equitativa da Comissão, que complementará as melhorias do quadro em matéria de tributação das sociedades alcançadas nos últimos anos. Neste contexto, a Comissão relançou, em 2016, a proposta relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS)¹², que proporcionará um quadro competitivo, equitativo e sólido para as empresas tributáveis no Mercado Único. No domínio do IVA, a Comissão tem igualmente em atenção os desafios colocados pela economia digital com a sua proposta sobre o comércio eletrónico, adotada pelo Conselho em dezembro de 2017¹³, que está em consonância com outras medidas legislativas estabelecidas no plano de ação sobre o IVA de 2016¹⁴.

A presente proposta faz parte de um pacote que inclui também uma proposta de diretiva relativa a uma solução abrangente¹⁵, uma recomendação para os Estados-Membros refletirem a solução abrangente nas respetivas convenções em matéria de dupla tributação com jurisdições fora da União¹⁶ e uma comunicação que define o contexto e explica a articulação entre as propostas¹⁷. Os princípios em que assentam a presente proposta e, em especial, a

¹² COM(2016) 685 final e COM(2016) 683 final.

¹³ Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO L 348 de 29.12.2017, p. 7).

¹⁴ COM(2016) 148 final.

¹⁵ COM(2018) 147 final.

¹⁶ C(2018) 1650 final.

¹⁷ COM(2018) 146 final.

noção de criação de valor pelos utilizadores estão em conformidade com a proposta de uma diretiva relativa a uma solução abrangente e à recomendação, conforme explicado na comunicação. A medida provisória abrange, em larga medida, os casos em que o contributo dos utilizadores para a criação de valor para uma empresa é mais significativo e o conceito de criação de valor pelos utilizadores constitui igualmente o fator que a solução abrangente visa refletir no quadro de tributação das sociedades.

- **Coerência com outras políticas da União**

A presente proposta respeita, além disso, a estratégia para o Mercado Único Digital¹⁸, em que a Comissão se comprometeu a assegurar o acesso a atividades em linha para as pessoas e as empresas em condições de concorrência equitativa, bem como a abrir oportunidades digitais para as pessoas e as empresas e a reforçar a posição da Europa como líder mundial na economia digital.

2. BASE JURÍDICA, SUBSIDIARIEDADE E PROPORCIONALIDADE

- **Base jurídica**

A base jurídica da proposta de diretiva é o artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Esta disposição permite ao Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social Europeu, adotar disposições relacionadas com a harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

- **Subsidiariedade (no caso de competência não exclusiva)**

A proposta respeita o princípio da subsidiariedade consagrado no artigo 5.º, n.º 3, do Tratado da União Europeia. Enquanto aguardam uma ação comum e coordenada a nível da União para reformar o quadro em matéria de tributação das sociedades a fim de abranger as atividades digitais das empresas, os Estados-Membros podem adotar medidas unilaterais provisórias para responder aos desafios da tributação das empresas da economia digital. Algumas dessas medidas, que podem ser de natureza muito diversa, já foram adotadas ou estão a ser planeadas pelos Estados-Membros. Neste contexto, é necessária uma ação da União para reduzir a fragmentação do Mercado Único e a criação de distorções de concorrência na União devido à adoção dessas ações unilaterais divergentes a nível nacional. Além disso, uma solução a nível da UE, em vez de diferentes políticas nacionais, implica uma redução dos encargos de conformidade para as empresas sujeitas às novas regras, dando igualmente um forte sinal à comunidade internacional no que diz respeito ao compromisso da UE de agir quando se trata de garantir a tributação equitativa da economia digital.

- **Proporcionalidade**

A opção privilegiada respeita o princípio da proporcionalidade, ou seja, não vai além do necessário para alcançar os objetivos dos Tratados, em especial o bom funcionamento do Mercado Único. Como resultado do teste da subsidiariedade, não é possível para os Estados-Membros a abordagem do problema sem perturbar o Mercado Único. Por outro lado, a presente proposta visa definir uma estrutura comum para o imposto e, em simultâneo, deixar uma margem de manobra suficiente para os Estados-Membros no que se refere à fixação de

¹⁸ COM(2015) 192 final.

determinados aspetos administrativos relacionados com a medida, tais como obrigações de contabilidade, de manutenção de registos contabilísticos e de outra natureza destinadas a assegurar que o ISD devido é efetivamente pago. Os Estados-Membros podem também adotar medidas para a prevenção da evasão, da elisão e do abuso no que diz respeito ao ISD, mantendo a capacidade de executar o pagamento do ISD e realizar auditorias fiscais de acordo com as suas próprias regras e procedimentos. Ver também a secção 9.4.2 da avaliação de impacto que acompanha a presente proposta¹⁹.

- **Escolha do instrumento**

É proposta uma diretiva, que é o único instrumento disponível nos termos do artigo 113.º do TFUE.

3. RESULTADOS DAS AVALIAÇÕES *EX POST*, DAS CONSULTAS DAS PARTES INTERESSADAS E DAS AVALIAÇÕES DE IMPACTO

- **Consultas das partes interessadas**

A estratégia de consulta incidiu em três grupos principais de partes interessadas: as administrações fiscais, as empresas e os cidadãos dos Estados-Membros. As duas principais atividades de consulta consistiram na consulta pública aberta, que recebeu um total de 446 respostas ao longo de 12 semanas (entre 26 de outubro de 2017 e 3 de janeiro de 2018), e num inquérito específico enviado a todas as administrações fiscais na União. Os membros da plataforma para a boa governação fiscal (composta por todas as autoridades fiscais na União e por 15 organizações que representam as empresas, a sociedade civil e os fiscalistas) foram também informados acerca desta iniciativa e foram auscultadas as suas opiniões. Foram também tidas em consideração as contribuições espontâneas. Tal como indicado no anexo 2 da avaliação de impacto que acompanha a presente proposta, um imposto sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais foi considerado pelas partes interessadas (10 de 21 autoridades fiscais nacionais e 53 % dos inquiridos da consulta pública aberta) como a opção privilegiada para uma solução provisória.

- **Avaliação de impacto**

A avaliação de impacto da proposta foi analisada pelo Comité de Controlo da Regulamentação da Comissão em 7 de fevereiro de 2018. O conselho emitiu um parecer positivo sobre a proposta em conjunto com algumas recomendações, que foram tidas em conta na versão final da avaliação de impacto. O parecer do conselho, as recomendações e uma explicação do modo como estas foram tidas em conta encontram-se incluídos no anexo 1 do documento de trabalho dos serviços da Comissão que acompanha a presente proposta²⁰. Pode consultar um resumo de quem será afetado pela presente proposta e de que modo, no anexo 3 do documento em causa.

A avaliação de impacto da presente proposta analisou várias opções possíveis para uma solução provisória. Devido a diversas restrições jurídicas, tornou-se, no entanto, evidente que deveria ser dada prioridade ao imposto sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais. Foram consideradas várias opções no que respeita à conceção do ISD em causa (ver a secção 9.2 da avaliação de impacto) e, em especial, ao âmbito de aplicação do mesmo (quais os serviços abrangidos), à aplicação de um limiar de volume de negócios (quais as empresas abrangidas), à taxa de tributação e à cobrança do imposto.

¹⁹ SWD(2018) 81 final.

²⁰ SWD(2018) 81 final.

Conforme explicado na avaliação de impacto, a concessão preferencial desta opção consiste num imposto com um âmbito de aplicação restrito, cobrado sobre as receitas brutas de uma empresa decorrentes da prestação de determinados serviços digitais em que a criação de valor pelos utilizadores é fundamental, e em que apenas as empresas acima de ambos os limiares relacionados com as receitas serão consideradas sujeitos passivos obrigados ao pagamento do imposto.

4. INCIDÊNCIA ORÇAMENTAL

A proposta não terá implicações para o orçamento da UE.

5. OUTROS ELEMENTOS

- **Planos de execução e acompanhamento, avaliação e prestação de informação**

A Comissão acompanhará a aplicação da diretiva após a sua adoção e a sua implementação em estreita cooperação com os Estados-Membros, bem como avaliará se esta iniciativa funciona corretamente e em que medida os seus objetivos foram alcançados, com base nos indicadores estabelecidos na secção 10 da avaliação de impacto que acompanha a presente proposta.

- **Explicação pormenorizada das disposições específicas da proposta**

Definições (artigo 2.º)

Este artigo apresenta as definições dos vários conceitos necessários para aplicar as disposições da diretiva.

Receitas tributáveis (artigo 3.º)

Este artigo define quais as receitas consideradas tributáveis para efeitos desta diretiva.

O ISD é um imposto com um âmbito de aplicação específico, cobrado sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais caracterizados pela criação de valor pelos utilizadores. Os serviços enquadrados no âmbito de aplicação do ISD são aqueles em que a participação de um utilizador numa atividade digital constitui um contributo essencial para a empresa que realiza essa atividade e que permitem que a empresa em causa obtenha receitas a partir dos mesmos. Por outras palavras, os modelos de negócio refletidos por esta diretiva são aqueles que não poderiam existir na sua forma atual sem a participação dos utilizadores. O papel desempenhado pelos utilizadores destes serviços digitais é único e mais complexo do que o tradicionalmente adotado por um cliente. Esses serviços podem ser prestados à distância, sem que seja necessário que o prestador dos serviços esteja fisicamente estabelecido na jurisdição onde os utilizadores estão localizados e o valor é criado. Por conseguinte, tais modelos de negócio são responsáveis pela maior diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado. No entanto, o que está sujeito a tributação são as receitas obtidas com a monetização do contributo dos utilizadores e não a própria participação dos utilizadores.

Existem várias formas através das quais a participação dos utilizadores pode contribuir para o valor de uma empresa. Por exemplo, as empresas digitais podem produzir dados a partir das atividades dos utilizadores para as interfaces digitais, que são geralmente utilizados para direcionar publicidade para tais utilizadores, ou que podem ser transmitidos a terceiros a título oneroso. Uma outra forma consiste na exploração da participação ativa e contínua através de interfaces digitais multifacetadas, que têm por base os efeitos de rede nos quais, em termos gerais, o valor dos serviços aumenta em função do número de utilizadores da interface. O valor dessas interfaces depende das ligações entre os utilizadores e a interação entre eles, o

que pode muitas vezes implicar utilizadores que carregam e partilham informações no âmbito da rede. Essas interfaces digitais multifacetadas podem também facilitar a prestação das entregas de bens ou prestação de serviços subjacente efetuada diretamente entre os utilizadores, o que constitui outra forma evidente de participação dos utilizadores.

Em função das várias formas de participação dos utilizadores acima descritas, as receitas incluídas no âmbito de aplicação do imposto em apreço (receitas tributáveis) seriam as resultantes da prestação de qualquer dos seguintes serviços (serviços tributáveis), conforme definidas no artigo 3.º, n.º 1:

- serviços que consistem na apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; bem como a transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores que tenham sido gerados a partir das atividades desses utilizadores em interfaces digitais;
- serviços que consistem na disponibilização de interfaces digitais multilaterais, que podem igualmente ser referidos como «serviços de intermediação», aos utilizadores e que permitem aos mesmos encontrar e interagir com outros utilizadores, podendo, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores.

A prestação de serviços de publicidade que consistem na apresentação, numa interface digital, de publicidade de um cliente destinada aos utilizadores dessa interface está definida no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), num sentido lato, em consonância com os modelos de negócio analisados. Isto porque a apresentação dessa publicidade num contexto digital constitui o modo através do qual a empresa que permite a apresentação de publicidade numa interface digital monetiza, normalmente, o tráfego de utilizadores e os dados dos utilizadores considerados para efeitos da apresentação. A definição do serviço não tem em conta o facto de o prestador do serviço de publicidade ser o proprietário da interface digital na qual a mensagem publicitária é apresentada. No entanto, o artigo 3.º, n.º 3, esclarece que, nos casos em que o prestador do serviço de publicidade e o proprietário da interface digital sejam entidades distintas, o último não é considerado como tendo prestado um serviço tributável abrangido pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea a). Tal destina-se a evitar possíveis efeitos de cascata ou dupla tributação das mesmas receitas (parte das receitas obtidas de um cliente pela entidade que apresenta uma mensagem publicitária será paga ao proprietário da interface digital na qual será apresentada a mensagem publicitária, em troca do aluguer do espaço digital na interface em causa).

Os serviços de intermediação são definidos no artigo 3.º, n.º 1, alínea b) por referência a interfaces digitais multilaterais que permitem aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores, o que constitui o elemento que permite aos prestadores desses serviços beneficiar de efeitos de rede. A capacidade destas interfaces de estabelecer uma ligação entre os utilizadores distingue os serviços de intermediação de outros serviços que também podem ser considerados um meio de facilitar a interação entre os utilizadores, mas em que os utilizadores não podem entrar em contacto uns com os outros, exceto se já tiverem estabelecido contacto por outros meios, tais como serviços de mensagens instantâneas. A criação de valor para esses outros serviços, que podem ser globalmente definidos como serviços de comunicação ou de pagamento, baseia-se no desenvolvimento e na venda de software de apoio que permite a ocorrência de interação, estando menos associada à participação dos utilizadores. Por conseguinte, os serviços de comunicação ou de pagamento são excluídos do âmbito de aplicação do imposto, conforme esclarecido no artigo 3.º, n.º 4, alínea a).

Nos casos que envolvem interfaces digitais multilaterais que facilitam o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores da interface, as receitas obtidas pelos utilizadores decorrentes dessas operações devem ser excluídas do

âmbito de aplicação do imposto. As receitas decorrentes de atividades de retalho que consistem na venda de bens ou serviços contratados em linha através do sítio Web do fornecedor desses bens ou do prestador desses serviços (que poderão envolver o que é, normalmente, referido como “comércio eletrónico”) estão também excluídas do âmbito de aplicação do ISD, uma vez que a criação de valor para o retalhista depende dos bens fornecidos ou dos serviços prestados e a interface digital é apenas utilizada como meio de comunicação.

O artigo 3.º, n.º 4, alínea a), esclarece igualmente que os serviços prestados por uma entidade aos utilizadores através de uma interface digital que consistem no fornecimento de conteúdos digitais como, por exemplo, vídeo, áudio ou texto, independentemente de a entidade em causa ser a proprietária dos mesmos ou ter adquirido os respetivos direitos de distribuição, não devem ser considerados serviços de intermediação e, por conseguinte, deverão ser excluídos do âmbito de aplicação do imposto, uma vez que não é possível determinar com tanta certeza em que medida a participação dos utilizadores desempenha um papel fundamental na criação de valor para a empresa. É necessário clarificar esta questão, uma vez que alguns fornecedores de conteúdos digitais através de uma interface digital poderão permitir algum tipo de interação entre os destinatários desses conteúdos e poderão, por conseguinte, ser considerados como estando abrangidos pela definição de interfaces digitais multilaterais que prestam serviços de intermediação. Todavia, em tais circunstâncias, a interação entre os utilizadores permanece acessória ao fornecimento de conteúdos digitais cujo único ou principal objetivo para um utilizador é receber os conteúdos digitais da entidade que disponibiliza a interface digital (por exemplo, o fornecimento de um jogo de vídeo por uma entidade a um utilizador através de uma interface digital constituirá um fornecimento de conteúdos digitais por essa entidade excluído do âmbito de aplicação do ISD, independentemente de esse utilizador poder jogar contra outros utilizadores e, portanto, estar autorizada algum tipo de interação entre os mesmos).

O fornecimento de conteúdos digitais por uma entidade aos utilizadores através de uma interface digital, que é um serviço excluído do âmbito de aplicação do ISD, deverá ser distinguido da disponibilização de uma interface digital multilateral através da qual os utilizadores podem carregar e partilhar conteúdos digitais com outros utilizadores ou da disponibilização de uma interface que facilita um fornecimento subjacente de conteúdos digitais diretamente entre os utilizadores. Estes últimos serviços constituem um serviço de intermediação prestado pela entidade que disponibiliza a interface digital multilateral e, deste modo, enquadram-se no âmbito de aplicação do ISD, independentemente da natureza da operação subjacente. Por conseguinte, o artigo 3.º, n.º 4, alínea a), sublinha que o fornecimento de conteúdos digitais excluídos do âmbito de aplicação do ISD deve ser efetuado pela entidade que disponibiliza a interface digital através da qual os conteúdos digitais são fornecidos e não por utilizadores dessa interface a outros utilizadores.

Os serviços tributáveis que consistem na transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores encontram-se definidos no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), por referência aos dados que foram gerados a partir das atividades desses utilizadores em interfaces digitais. Isto porque os serviços enquadrados no âmbito de aplicação do ISD são aqueles que utilizam interfaces digitais como forma de gerar contributo dos utilizadores e não aqueles que utilizam interfaces como forma de transmitir os dados gerados de outro modo. Por conseguinte, o ISD não é um imposto sobre a recolha de dados, a utilização dos dados recolhidos por uma empresa para fins internos da mesma ou a partilha gratuita dos dados recolhidos por uma empresa com outras partes. O ISD visa a transmissão para consideração dos dados obtidos a partir de uma atividade muito específica (atividades dos utilizadores em interfaces digitais).

O artigo 3.º, n.º 4, alíneas b) e c), explica que os serviços regulamentados nas alíneas 1) a 9) da secção A do anexo I da Diretiva 2014/65/UE do Parlamento Europeu e do Conselho²¹ e prestados por plataformas de negociação ou internalizadores sistemáticos, conforme definidos na diretiva em causa, ou por prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados não se enquadram no âmbito de aplicação do ISD. De igual modo, os serviços que consistem na facilitação da concessão de empréstimos e prestados por prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados não se enquadram no âmbito de aplicação do ISD. Entende-se por «prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados» os prestadores de serviços que estão sujeitos a quaisquer futuras regras da União adotadas nos termos do artigo 114.º do TFUE relativo à regulamentação dos serviços de financiamento coletivo.

As interfaces digitais multifacetadas que permitem aos utilizadores beneficiarem ou conhecerem a existência de serviços de execução de operações comerciais, de serviços de investimento ou de serviços de procura de investimento, como os disponibilizados pelas entidades referidas *supra*, implicam, frequentemente, interação do utilizador. No entanto, o utilizador não desempenha um papel central na criação de valor para a entidade que disponibiliza uma interface digital. Em vez disso, o valor é constituído pela capacidade dessa entidade para reunir compradores e vendedores de produtos financeiros em condições específicas e distintivas, que, de outro modo, não ocorreriam (em comparação, por exemplo, com operações concluídas fora dessas interfaces, diretamente entre as contrapartes). Um serviço que consiste na disponibilização de uma interface digital por essa entidade vai além da mera facilitação das operações em instrumentos financeiros entre utilizadores dessa interface. Em especial, os serviços regulamentados excluídos do âmbito de aplicação da presente diretiva visam proporcionar um ambiente seguro para as operações financeiras. A entidade que presta esses serviços, determina, assim, as condições específicas em que essas operações financeiras podem ser executada, a fim de garantir elementos essenciais como a qualidade da execução das operações, o nível de transparência do mercado e um tratamento equitativo dos investidores. Por último, estes serviços têm como objetivo essencial e distinto facilitar o financiamento, os investimentos ou o aforro.

No que diz respeito às plataformas de financiamento coletivo («crowdfunding»), o financiamento coletivo através de investimento ou de empréstimo está fora do âmbito de aplicação do imposto, dado os prestadores de tais serviços desempenharem o mesmo papel do que as plataformas de negociação e os internalizadores sistemáticos e, por conseguinte, não constituírem uma mera intermediação. No entanto, são abrangidos pelo âmbito de aplicação da presente diretiva os serviços prestados pelas plataformas de financiamento coletivo que não tenham a forma de investimentos ou de concessão de empréstimos e constituam uma intermediação, como o financiamento coletivo através de doação ou recompensa, ou os serviços prestados por essas plataformas que consistam na apresentação de publicidade.

Uma vez que a transmissão dos dados por plataformas de negociação, internalizadores sistemáticos e prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados está limitada e faz parte da prestação dos serviços financeiros regulamentados acima descritos e está regulamentada como tal ao abrigo do direito da União, a prestação de serviços de transmissão de dados por essas entidades deverá também ser excluída do âmbito de aplicação do ISD, conforme previsto no artigo 3.º, n.º 5.

²¹ Diretiva 2014/65/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de maio de 2014, relativa aos mercados de instrumentos financeiros e que altera a Diretiva 2002/92/CE e a Diretiva 2011/61/UE (JO L 173 de 12.6.2014, p. 349).

O artigo 3.º, n.º 2, esclarece que o ISD é cobrado sobre as receitas brutas de uma empresa decorrentes da prestação dos serviços enquadrados no âmbito de aplicação do imposto, líquidas do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos similares.

O artigo 3.º, n.º 7, esclarece que as receitas decorrentes da prestação de serviços tributáveis entre entidades de um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira não são consideradas receitas tributáveis.

Em conformidade com o artigo 3.º, n.º 8, nos casos em que uma entidade de um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira preste um serviço tributável a um terceiro, mas a remuneração do serviço em causa seja obtida por outra entidade do grupo, a remuneração é considerada como tendo sido obtida pela entidade que presta os serviços tributáveis. Esta disposição constitui uma salvaguarda para impedir que uma entidade que presta serviços tributáveis e obtém receitas decorrentes desses serviços através de outra entidade do mesmo grupo fuja à obrigação do ISD.

Sujeito passivo (artigo 4.º)

Em conformidade com o artigo 4.º, n.º 1, uma entidade acima de ambos os limiares a seguir indicados é considerada sujeito passivo para efeitos do ISD:

- o montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade relativas ao exercício completo mais recente para o qual está disponível uma demonstração financeira é superior a 750 000 000 EUR; e
- o montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União durante esse exercício é superior a 50 000 000 EUR.

O primeiro limiar (receitas mundiais anuais totais) limita a aplicação do imposto a empresas de uma determinada dimensão, que são aquelas que estabeleceram fortes posições de mercado que lhes permitem beneficiar relativamente mais dos efeitos de rede e da exploração dos megadados e, por conseguinte, criar os respetivos modelos de negócio com base na participação dos utilizadores. Esses modelos de negócio, que resultam em maiores diferenças entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, são aqueles que se enquadram no âmbito de aplicação do imposto. A capacidade económica das empresas elegíveis como sujeitos passivos deverá ser considerada indicativa da respetiva capacidade de atrair um número elevado de utilizadores, que é necessário para que esses modelos de negócio sejam viáveis. Além disso, a oportunidade de participação num planeamento fiscal agressivo reside nas empresas de maior dimensão. É por esta razão que o mesmo limiar foi proposto noutras iniciativas da União, tais como a MCCCIS. Esse limiar visa também trazer segurança jurídica e tornar mais fácil e menos oneroso para as empresas e as autoridades fiscais a determinação da obrigação do ISD de uma entidade, em particular, dado que algumas das empresas podem não registar separadamente as receitas das atividades enquadradas no âmbito de aplicação deste imposto. Além disso, esse limiar deverá excluir as pequenas empresas e as empresas em fase de arranque para as quais os encargos decorrentes do cumprimento do novo imposto serão suscetíveis de ter um efeito desproporcionado.

O segundo limiar (receitas tributáveis anuais totais na União), pelo contrário, limita a aplicação do imposto aos casos em que existe uma forte pegada digital a nível da União em relação ao tipo de receitas abrangidas pelo ISD. Este limiar é fixado a nível da União, de modo a afastar as diferenças de dimensão dos mercados que possam existir na União.

Caso a empresa pertença a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, os limiares devem ser aplicados em relação às receitas totais do grupo consolidado, conforme estabelecido no artigo 4.º, n.º 6.

Quer esteja estabelecida num Estado-Membro ou na jurisdição de um país terceiro, uma empresa que reúna ambas as condições suprarreferidas será elegível como sujeito passivo. Dependendo do local onde o sujeito passivo está estabelecido, os cenários em que possa ocorrer uma obrigação do ISD podem implicar que um sujeito passivo estabelecido num país terceiro pague o ISD num Estado-Membro, um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro pague o ISD noutro Estado-Membro ou um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro pague o ISD nesse mesmo Estado-Membro.

Local de tributação (artigo 5.º)

O artigo 5.º determina que proporção das receitas tributáveis obtidas por uma entidade deve ser tratada como obtida num Estado-Membro para efeitos deste imposto. Em consonância com o conceito de criação de valor pelos utilizadores que sustenta o âmbito de aplicação objetivo do ISD, esta disposição determina que o ISD é devido no Estado-Membro ou nos Estados-Membros onde os utilizadores estão localizados.

Esta abordagem segue a lógica de que é a participação dos utilizadores nas atividades digitais de uma empresa que gera o valor para essa empresa, o que não implica, necessariamente, um pagamento por parte dos utilizadores (por exemplo, os espetadores de publicidade numa interface digital); ou o que pode implicar o pagamento de apenas alguns utilizadores (por exemplo, interfaces digitais multilaterais em que apenas determinados utilizadores têm de pagar o acesso à interface e outros utilizadores têm acesso gratuito). Por conseguinte, é o Estado-Membro onde o utilizador está localizado que tem direitos de tributação em relação ao ISD, independentemente de o utilizador ter contribuído em dinheiro para a geração de receitas da empresa. São disponibilizadas regras específicas para determinar os casos em que um utilizador é considerado como estando localizado num Estado-Membro.

As receitas tributáveis decorrentes da prestação de um serviço tributável devem ser tratadas, para efeitos da presente diretiva, como tendo sido obtidas num Estado-Membro num período de tributação caso um utilizador, no que respeita a tais serviços, seja considerado como estando localizado no Estado-Membro em causa nesse período de tributação, de acordo com as regras do artigo 5.º, n.º 2, que devem ser aplicadas para cada tipo de serviço tributável. No caso de utilizadores envolvidos num serviço tributável que estejam localizados em Estados-Membros distintos ou em jurisdições fora da União, as receitas tributáveis obtidas por uma entidade decorrentes da prestação desse serviço deverão ser distribuídas a cada Estado-Membro proporcionalmente e de acordo com as várias chaves de repartição estabelecidas no artigo 5.º, n.º 3, para cada tipo de serviço tributável. Essas chaves de repartição foram estabelecidas tendo em conta a natureza de cada um dos serviços tributáveis e, em especial, o que desencadeia a obtenção de receitas para o prestador do serviço.

No caso de um serviço tributável que consista na apresentação de publicidade numa interface digital, o número de vezes que uma mensagem publicitária foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores num período de tributação num Estado-Membro é tido em conta para efeitos de determinação da proporção de receitas a serem imputadas nesse período de tributação ao Estado-Membro em causa.

No que diz respeito à disponibilização de interfaces digitais multifacetadas, para determinar a proporção das receitas tributáveis a imputar ao Estado-Membro, deve ser estabelecida uma distinção entre os casos em que a interface facilita operações subjacentes efetuadas diretamente entre os utilizadores e os casos em que tal não se verifica. Nos casos que envolvem a facilitação de operações subjacentes, a imputação das receitas tributáveis num período de tributação a um Estado-Membro é realizada com base no número de utilizadores que realizaram essa operação nesse período de tributação utilizando um dispositivo no Estado-Membro em causa. Tal deve-se ao facto de que a ação, regra geral, gerar receitas para

a entidade que torna a interface disponível. Os direitos de tributação das receitas da atividade de disponibilização da interface são atribuídos aos Estados-Membros em que estão situados os utilizadores que concluem operações subjacentes, independentemente de esses utilizadores serem os vendedores dos bens ou serviços subjacentes ou os seus compradores. Isto acontece porque, através da sua participação, ambos geram valor para a interface digital multifacetada, uma vez que o papel da interface é equilibrar a oferta e a procura. Todavia, se o serviço de intermediação não envolver a facilitação de operações subjacentes, as receitas são, normalmente, obtidas através de pagamentos periódicos após o registo ou a criação de uma conta numa interface digital. Por conseguinte, para efeitos de imputação das receitas tributáveis a um Estado-Membro num período de tributação, é tido em conta o número de utilizadores nesse período de tributação com uma conta criada utilizando um dispositivo no Estado-Membro em causa, quer esta seja criada nesse ano fiscal ou num ano fiscal anterior.

No que respeita à transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores, a imputação das receitas tributáveis num período de tributação a um Estado-Membro tem em conta o número de utilizadores cujos dados transmitidos nesse período de tributação foram gerados como resultado da utilização por esses utilizadores de um dispositivo no Estado-Membro em causa.

Além disso, o artigo 5.º, n.º 4, esclarece que, para efeitos da determinação do local de tributação, o local a partir do qual o pagamento dos serviços tributáveis é efetuado não deverá ser tido em conta. Nos casos de fornecimento de bens ou prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores de uma interface digital multilateral, o local onde essas operações subjacentes são realizadas também não deverá ser tido em conta.

Com base no disposto no artigo 5.º, n.º 5, os utilizadores são considerados como estando localizados no Estado-Membro do endereço IP (protocolo Internet) do dispositivo utilizado ou, caso seja mais exato, de qualquer outro método de geolocalização. O endereço IP é um indicador simples e eficaz para determinar a localização dos utilizadores. Por outro lado, caso o sujeito passivo tenha conhecimento por outros meios de geolocalização de que o utilizador não está localizado no Estado-Membro indicado pelo endereço IP, esse sujeito passivo continuará a poder utilizar esse outro meio de geolocalização para determinar o local de tributação.

Exigibilidade, cálculo do imposto e taxa de tributação (artigos 6.º a 8.º)

Em conformidade com o artigo 6.º, o novo imposto será exigível num Estado-Membro proporcionalmente às receitas tributáveis obtidas por um sujeito passivo num período de tributação que sejam tratadas como tendo sido obtidas nesse Estado-Membro.

O artigo 7.º estabelece a regra sobre a forma como o ISD deverá ser calculado.

O artigo 8.º estabelece uma única taxa de tributação em toda a União de 3 %.

Obrigações (artigos 9.º a 19.º)

Os artigos 9.º a 19.º estabelecem um conjunto de obrigações que terão de ser cumpridas pelos sujeitos passivos com obrigação do ISD.

O artigo 9.º esclarece que o sujeito passivo que presta serviços tributáveis está obrigado ao pagamento do imposto e ao cumprimento das obrigações estabelecidas no capítulo 3. Estipula ainda que um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira tem a opção de designar uma única entidade desse grupo para efeitos de pagamento do ISD e de cumprimento das obrigações constantes do capítulo 3 em nome de cada sujeito passivo desse grupo com obrigação do ISD.

De modo a gerir os aspetos administrativos relacionados com este imposto, foi disponibilizado a todos os sujeitos passivos um mecanismo de simplificação de balcão único

(BU). O funcionamento do BU assenta na ideia de que um sujeito passivo com obrigação do ISD num ou mais Estados-Membros deverá dispor de um ponto de contacto único (o Estado-Membro de identificação) através do qual todas as suas obrigações do ISD podem ser cumpridas (identificação, apresentação da declaração de ISD e pagamento). Esse Estado-Membro de identificação é responsável por partilhar essas informações com os outros Estados-Membros onde o ISD é devido e por transferir a proporção do ISD cobrado em nome desses outros Estados-Membros.

Tal como explicado no artigo 10.º, entende-se por «Estado-Membro de identificação» o Estado-Membro onde um sujeito passivo está obrigado ao pagamento do ISD, exceto no caso de obrigação do ISD em mais de um Estado-Membro, caso em que pode escolher o respetivo Estado-Membro de identificação.

O facto de um sujeito passivo poder ser residente para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas num Estado-Membro não tem incidência na determinação do Estado-Membro de identificação para efeitos do ISD, dada a natureza distinta do imposto. Tal visa igualmente não impor um encargo administrativo desproporcionado aos Estados-Membros onde um sujeito passivo possa estar estabelecido para efeitos de fiscalidade de empresa, mas onde possa não ter nenhuma obrigação do ISD. Por conseguinte, um sujeito passivo com obrigação do ISD em vários Estados-Membros poderá utilizar o BU no respetivo Estado-Membro de identificação em relação a todas as obrigações do ISD, independentemente de aí ser um residente tributável para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Por exemplo, um sujeito passivo com obrigação do ISD em dois Estados-Membros (o Estado-Membro A, onde é residente para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, e o Estado-Membro B, onde não é residente para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas) que tenha escolhido o Estado-Membro B como o Estado-Membro de identificação poderá cumprir as suas obrigações do ISD em relação aos Estados-Membros A e B através do BU.

O artigo 10.º estabelece a obrigação de um sujeito passivo de notificação, através de um sistema de autodeclaração, ao Estado-Membro de identificação de que está obrigado ao pagamento do ISD na União e especifica as informações que devem ser comunicadas. Esse sujeito passivo obterá um número de identificação em conformidade com o artigo 11.º. Se um sujeito passivo deixar de estar obrigado ao ISD na União, deve comunicar essa informação ao Estado-Membro de identificação, nos termos do artigo 12.º, e o Estado-Membro de identificação suprimirá o sujeito passivo em causa do respetivo registo de identificação. O artigo 13.º esclarece as regras relativas a uma possível alteração do Estado-Membro de identificação.

Além disso, esse sujeito passivo deve apresentar uma declaração de ISD no Estado-Membro de identificação nos termos do artigo 14.º, com as informações especificadas no artigo 15.º. Concretamente, tal implica ter de declarar, relativamente a cada Estado-Membro onde o ISD é devido para o período de tributação em causa, o montante total das receitas tributáveis tratadas como tendo sido obtidas por um sujeito passivo nesse Estado-Membro em conjunto com o ISD devido sobre esse montante. O total do ISD devido em todos os Estados-Membros e as informações sobre os limiares aplicáveis para efeitos do artigo 4.º deverão ser igualmente comunicados.

As modalidades de pagamento são reguladas pelo artigo 16.º, que prevê ainda que o eventual reembolso do imposto aos contribuintes, após o ISD devido já ter sido transferido do Estado-Membro de identificação para o Estado-Membro onde o ISD era devido, deverá ser efetuado pelo último diretamente ao sujeito passivo em causa. Para evitar discrepâncias quanto ao funcionamento do BU, foi introduzida no artigo 17.º uma disposição que regula possíveis

alterações à declaração de ISD. O artigo 18.º diz respeito às medidas de contabilidade, de manutenção de registos contabilísticos e antifraude que deverão ser criadas pelos Estados-Membros. Esta disposição esclarece também que a existência de um BU e de um Estado-Membro de identificação não altera o facto de o ISD ser devido pelo sujeito passivo diretamente a cada Estado-Membro onde o ISD é devido, bem como o facto de o Estado-Membro em causa ter o direito de executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo responsável pelo mesmo e de tomar medidas de auditoria fiscal e de controlo.

O artigo 19.º estabelece que todos os Estados-Membros têm de designar uma autoridade competente para efeitos de gestão de todas as obrigações administrativas em relação ao ISD e dos requisitos de cooperação administrativa estabelecidos no capítulo 4.

Cooperação administrativa no que diz respeito às obrigações (artigos 20.º a 23.º)

As disposições previstas nos artigos 20.º a 23.º regem os intercâmbios necessários entre os Estados-Membros no que respeita à identificação dos sujeitos passivos e à apresentação das declarações de ISD, bem como à transferência dos fundos correspondentes aos pagamentos do ISD pelo Estado-Membro de identificação ao Estado-Membro onde o ISD é devido.

Proposta de

DIRETIVA DO CONSELHO

relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais

O CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 113.º,

Tendo em conta a proposta da Comissão Europeia,

Após transmissão do projeto de ato legislativo aos parlamentos nacionais,

Tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu¹,

Tendo em conta o parecer do Comité Económico e Social Europeu²,

Deliberando de acordo com um processo legislativo especial,

Considerando o seguinte:

- (1) A economia mundial está a tornar-se rapidamente digital e, como resultado, têm surgido novas formas de fazer negócio. As empresas digitais caracterizam-se pelo facto de as suas operações estarem fortemente ligadas à Internet. Concretamente, os modelos de negócio digitais dependem, em grande medida, da capacidade de realizar atividades à distância e com uma presença física limitada ou inexistente, do contributo dos utilizadores finais para a criação de valor e da importância dos ativos incorpóreos.
- (2) As regras de tributação das sociedades em vigor foram, essencialmente, desenvolvidas durante o século XX para empresas tradicionais, baseando-se na ideia de que a tributação deverá ocorrer no local onde o valor é criado. No entanto, a aplicação à economia digital das regras em vigor resultou num desajustamento entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, nomeadamente no caso de modelos de negócio fortemente dependentes da participação dos utilizadores. Por conseguinte, tornou-se evidente que as regras de tributação das sociedades em vigor para tributação dos lucros da economia digital são inadequadas e necessitam de ser revistas.
- (3) Esta revisão constitui um elemento importante do Mercado Único Digital³, na medida em que este requer um quadro fiscal moderno e estável, para que a economia digital estimule a inovação, combata a fragmentação do mercado e permita a todos os intervenientes aproveitar a nova dinâmica de mercado em condições equitativas e equilibradas.

¹ JO C , , p. .

² JO C , , p. .g

³ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões «Estratégia para o Mercado Único Digital na Europa» (COM(2015) 192 final de 6.5.2015).

- (4) Na sua comunicação «Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital»⁴, adotada em 21 de setembro de 2017, a Comissão identificou os desafios colocados pela economia digital às regras fiscais em vigor e comprometeu-se a analisar as opções políticas disponíveis. As conclusões do Conselho ECOFIN de 5 de dezembro de 2017⁵ convidaram a Comissão a adotar propostas em resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital, tendo simultaneamente em conta o interesse demonstrado por muitos Estados-Membros em medidas temporárias destinadas a receitas de atividades digitais na União que permanecerão excluídas do âmbito de aplicação das convenções de dupla tributação.
- (5) Uma vez que o problema da tributação da economia digital é de natureza global, a abordagem ideal seria encontrar uma solução multilateral e internacional. A Comissão está ativamente empenhada no debate internacional por esse motivo. Está atualmente a ser desenvolvido trabalho na OCDE. No entanto, os progressos a nível internacional são difíceis. Por conseguinte, estão a ser tomadas medidas para adaptar as regras de tributação das sociedades a nível da União⁶ e promover o estabelecimento de acordos com jurisdições fora da União⁷, para que o quadro em matéria de tributação das sociedades possa adaptar-se aos novos modelos de negócio digitais.
- (6) Na pendência dessa ação, cuja adoção e aplicação podem demorar algum tempo, os Estados-Membros são pressionados para agir nesta matéria, devido ao risco de erosão significativa das matérias coletáveis das sociedades ao longo do tempo. As medidas descoordenadas adotadas individualmente pelos Estados-Membros podem fragmentar o Mercado Único e distorcer a concorrência, prejudicando o desenvolvimento de novas soluções digitais e a competitividade da União no seu conjunto. É por esta razão que é necessário adotar uma abordagem harmonizada sobre uma solução provisória que resolverá este problema de forma específica até ser alcançada uma solução abrangente.
- (7) Essa solução provisória deverá estabelecer o sistema comum de imposto sobre os serviços digitais («ISD») sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais por certas entidades. Deverá ser uma medida de fácil aplicação que vise as receitas decorrentes da prestação de serviços digitais em que os utilizadores contribuam significativamente para o processo de criação de valor. Esse fator (criação de valor pelos utilizadores) sustenta também a ação no que respeita às regras de tributação das sociedades, conforme descrito no considerando (5).
- (8) Os seguintes elementos do ISD deverão ser definidos: as receitas tributáveis (o que é tributado), o sujeito passivo (quem é tributado), o local de tributação (qual a proporção das receitas tributáveis considerada como sendo obtida num Estado-Membro e quando), a exigibilidade, o cálculo do imposto, a taxa de tributação e as obrigações relacionadas, incluindo um mecanismo de cobrança de balcão único.

⁴ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho intitulada «Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital» (COM(2017) 547 final de 21.9.2017).

⁵ A resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital – conclusões do Conselho (5 de dezembro de 2017) (FISC 346 ECOFIN 1092).

⁶ Proposta de diretiva do Conselho que estabelece as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa (COM(2018) 147 final).

⁷ Recomendação da Comissão relativa à tributação das sociedades com uma presença digital significativa [(COM(2018) 1650 final)]

- (9) O ISD deverá ser aplicado apenas às receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais. Os serviços digitais deverão ser aqueles que dependem, em larga medida, da criação de valor pelos utilizadores, em que a diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde os utilizadores estão estabelecidos é, geralmente, maior. São as receitas provenientes do tratamento do contributo dos utilizadores que deverão ser tributadas e não a própria participação dos utilizadores.
- (10) Concretamente, as receitas tributáveis deverão ser as que decorrem da prestação dos seguintes serviços: i) apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; ii) disponibilização de interfaces digitais multilaterais que permitem aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores, podendo ainda facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores (por vezes, referidos como serviços de «intermediação»); iii) transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados a partir das atividades desses utilizadores em interfaces digitais. Caso não sejam obtidas receitas a partir da prestação desses serviços, não deverá existir obrigação do ISD. Outras receitas obtidas pela entidade que presta tais serviços, mas não diretamente decorrentes dessas prestações, deverão também ser excluídas do âmbito de aplicação do imposto.
- (11) Os serviços que consistem na apresentação, numa interface digital, de publicidade de um cliente destinada aos utilizadores da interface em causa não deverão ser definidos por referência ao proprietário da interface digital através da qual a mensagem publicitária é apresentada no dispositivo de um utilizador, mas sim por referência à entidade responsável por permitir a apresentação da publicidade nessa interface. Isto porque o valor para uma empresa que apresenta publicidade de um cliente numa interface digital baseia-se no tráfego de utilizadores e nos dados dos utilizadores, em geral, tidos em conta para efeitos da apresentação, independentemente de a interface ser propriedade da própria empresa ou de um terceiro que aluga o espaço digital onde a mensagem publicitária será apresentada. No entanto, é necessário especificar que, nos casos em que o prestador do serviço de publicidade e o proprietário da interface digital sejam entidades distintas, o último não deverá ser considerado como tendo prestado um serviço tributável para efeitos do ISD. Uma medida destinada a evitar possíveis efeitos de cascata e dupla tributação.
- (12) Os serviços prestados através de interfaces digitais multilaterais deverão ser definidos por referência à respetiva capacidade de permitir que os utilizadores encontrem e interajam com outros utilizadores. O aspeto distintivo das interfaces digitais multilaterais reside no facto de permitirem uma interação entre os utilizadores que não poderia ocorrer sem que as interfaces estabelecessem a ligação entre esses utilizadores (ou seja, a interface permite aos utilizadores entrar em contacto com outros utilizadores). Alguns dos serviços, comumente referidos como serviços de comunicação ou de pagamento, tais como serviços de mensagens instantâneas, de correio eletrónico ou de pagamento eletrónico, podem também ser considerados um meio facilitador da interação entre os utilizadores através de uma interface digital, mas os utilizadores não conseguem, normalmente, entrar em contacto uns com os outros, exceto se já tiverem estabelecido contacto por outros meios. As receitas decorrentes da prestação de serviços de comunicação ou de pagamento deverão ser, por conseguinte, excluídas do âmbito de aplicação do imposto pelo facto de esses fornecedores não operarem como um mercado, mas antes disponibilizarem software de apoio ou outros instrumentos informáticos que permitem aos clientes encontrar outras pessoas com quem já têm uma relação na maioria dos casos.

- (13) Nos casos que envolvem interfaces digitais multilaterais que facilitam o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores da interface, as operações subjacentes e as receitas obtidas pelos utilizadores decorrentes dessas operações deverão ser excluídas do âmbito de aplicação do imposto. As receitas decorrentes de atividades de retalho que consistem na venda de bens ou serviços contratados em linha através do sítio Web do fornecedor desses bens ou serviços, e em que o fornecedor não atua como intermediário, deverão também ser excluídas do âmbito de aplicação do ISD, uma vez que a criação de valor para o retalhista depende dos bens fornecidos ou dos serviços prestados e a interface digital é apenas utilizada como meio de comunicação. Para determinar se um fornecedor vende bens ou serviços em linha por conta própria ou presta serviços de intermediação, deverá ser considerada a substância económica e jurídica de uma operação, tal como refletido nos acordos entre as partes interessadas. Por exemplo, um fornecedor de uma interface digital em que sejam disponibilizados bens de um terceiro poderá ser considerado prestador de um serviço de intermediação (ou seja, a disponibilização de uma interface digital multilateral), em que não são assumidos riscos de inventário significativos ou em que é o terceiro que define, efetivamente, o preço desses bens.
- (14) Os serviços que consistem no fornecimento de conteúdos digitais por uma entidade através de uma interface digital deverão ser excluídos do âmbito de aplicação do imposto, independentemente de os conteúdos digitais serem propriedade dessa entidade ou de a entidade em causa ter adquirido os respetivos direitos de distribuição. Apesar de poder ser autorizado algum tipo de interação entre os destinatários desses conteúdos digitais e, por conseguinte, o prestador desses serviços poderia ser considerado como disponibilizando uma interface digital multilateral, é menos claro se o utilizador desempenha um papel central na criação de valor para a empresa fornecedora dos conteúdos digitais. Pelo contrário, na perspetiva da criação de valor, a ênfase recai nos próprios conteúdos digitais fornecidos pela entidade. Por conseguinte, as receitas provenientes desses fornecimentos deverão ser excluídas do âmbito de aplicação do imposto.
- (15) Os conteúdos digitais deverão ser definidos como os dados fornecidos em formato digital, tais como programas informáticos, aplicações, jogos, músicas, vídeos ou textos, independentemente de o acesso ser efetuado por transferência ou transmissão em fluxo, e outros além dos dados apresentados pela própria interface digital. Tal destina-se a refletir as diferentes formas que os conteúdos digitais podem assumir quando adquiridos por um utilizador, o que não altera o facto de o único ou principal objetivo, na perspetiva do utilizador, ser a aquisição dos próprios conteúdos digitais.
- (16) O serviço descrito no considerando (14) deverá ser distinguido de um serviço que consista na disponibilização de uma interface digital multilateral através da qual os utilizadores podem carregar e partilhar conteúdos digitais com outros utilizadores ou na disponibilização de uma interface que facilita um fornecimento subjacente de conteúdos digitais diretamente entre os utilizadores. Estes últimos serviços constituem um serviço de intermediação e, portanto, deverão enquadrar-se no âmbito de aplicação do ISD, independentemente da natureza da operação subjacente.
- (17) Os serviços tributáveis que consistem na transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores deverão abranger apenas os dados que foram gerados a partir das atividades desses utilizadores em interfaces digitais, não os dados gerados por sensores ou outros meios e recolhidos digitalmente. Isto porque, no âmbito de aplicação do ISD, deverão estar incluídos os serviços que utilizam interfaces digitais como forma de gerar contributo dos utilizadores que é monetizado e não os serviços que utilizam

interfaces apenas como forma de transmitir dados gerados de outro modo. Por conseguinte, o ISD não deverá ser um imposto sobre a recolha de dados, a utilização dos dados recolhidos por uma empresa para fins internos da mesma ou a partilha sem uma contrapartida económica dos dados recolhidos por uma empresa com outras partes. O ISD deverá visar a criação de receitas decorrentes da transmissão dos dados obtidos a partir de uma atividade muito específica (atividades dos utilizadores em interfaces digitais).

- (18) Os serviços regulamentados nas alíneas 1) a 9) da secção A do anexo I da Diretiva 2014/65/UE do Parlamento Europeu e do Conselho⁸ e prestados por plataformas de negociação ou internalizadores sistemáticos, conforme definidos na diretiva em causa, ou por prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados não deverão enquadrar-se no âmbito de aplicação do ISD. De igual modo, os serviços que consistem na facilitação da concessão de empréstimos e prestados por prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados não deverão enquadrar-se no âmbito de aplicação do ISD. Entende-se por «prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados» os prestadores de serviços que estão sujeitos a quaisquer futuras regras da União adotadas nos termos do artigo 114.º do TFUE relativo à regulamentação dos serviços de financiamento coletivo.
- (19) As interfaces digitais multifacetadas que permitem aos utilizadores beneficiarem ou conhecerem a existência de serviços de execução de operações comerciais, de serviços de investimento ou de serviços de procura de investimento, como os disponibilizados pelas entidades referidas *supra*, implicam, frequentemente, interação do utilizador. No entanto, o utilizador não desempenha um papel central na criação de valor para a entidade que disponibiliza uma interface digital. Em vez disso, o valor é constituído pela capacidade dessa entidade para reunir compradores e vendedores de produtos financeiros em condições específicas e distintivas, que, de outro modo, não ocorreriam (em comparação, por exemplo, com operações concluídas fora dessas interfaces, diretamente entre as contrapartes). Um serviço que consiste na disponibilização de uma interface digital por essa entidade vai além da mera facilitação das operações em instrumentos financeiros entre utilizadores dessa interface. Em especial, os serviços regulamentados excluídos do âmbito de aplicação da presente diretiva visam proporcionar um ambiente seguro para as operações financeiras. A entidade que presta esses serviços, determina, assim, as condições específicas em que essas operações financeiras podem ser executada, a fim de garantir elementos essenciais como a qualidade da execução das operações, o nível de transparência do mercado e um tratamento equitativo dos investidores. Por último, estes serviços têm como objetivo essencial e distinto facilitar o financiamento, os investimentos ou o aforro.
- (20) No que diz respeito às plataformas de financiamento coletivo («crowdfunding»), o financiamento coletivo através de investimento ou de empréstimo está fora do âmbito de aplicação do imposto, dado os prestadores de tais serviços desempenharem o mesmo papel do que as plataformas de negociação e os internalizadores sistemáticos e, por conseguinte, não constituírem uma intermediação. No entanto, devem ser abrangidos pelo âmbito de aplicação da presente diretiva os serviços prestados pelas plataformas de financiamento coletivo que não tenham a forma de investimentos ou de concessão de empréstimos e constituam uma intermediação, como o financiamento

⁸ Diretiva 2014/65/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de maio de 2014, relativa aos mercados de instrumentos financeiros e que altera a Diretiva 2002/92/CE e a Diretiva 2011/61/UE (JO L 173 de 12.6.2014, p. 349).

serviços de financiamento coletivo através de doação ou recompensa, ou os serviços prestados por essas plataformas que consistam na apresentação de publicidade.

- (21) Uma vez que a transmissão dos dados por plataformas de negociação, internalizadores sistemáticos e prestadores de serviços de financiamento coletivo regulamentados está limitada e faz parte da prestação dos serviços financeiros regulamentados acima descritos e está regulamentada como tal ao abrigo do direito da União, a prestação de serviços de transmissão de dados por essas entidades deverá também ser excluída do âmbito de aplicação do ISD.
- (22) Apenas determinadas entidades deverão ser consideradas sujeitos passivos para efeitos do ISD, independentemente de estarem estabelecidas num Estado-Membro ou na jurisdição de um país terceiro. Designadamente, uma entidade apenas deverá ser considerada um sujeito passivo se satisfizer as duas condições que se seguem: i) o montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade relativas ao exercício completo mais recente para o qual está disponível uma demonstração financeira é superior a 750 000 000 EUR; ii) o montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União durante esse exercício é superior a 50 000 000 EUR.
- (23) O primeiro limiar (receitas mundiais anuais totais) deverá limitar a aplicação do ISD a empresas de uma determinada dimensão, que são aquelas, essencialmente, capazes de prestar esses serviços digitais em que a participação dos utilizadores desempenha um papel fundamental e dependem em grande medida das extensas redes de utilizadores, do grande tráfego de utilizadores e da exploração de uma forte posição de mercado. Esses modelos de negócio, que dependem da criação de valor pelos utilizadores para obter receitas e apenas são viáveis se forem implementados por empresas de uma determinada dimensão, são os responsáveis pela maior diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado. Além disso, a oportunidade de participação num planeamento fiscal agressivo reside nas empresas de maior dimensão. É por esta razão que o mesmo limiar foi proposto noutras iniciativas da União⁹. Esse limiar visa também trazer segurança jurídica, dado que tornará mais fácil e menos oneroso para as empresas e as autoridades fiscais a determinação da obrigação do ISD de uma entidade. O limiar exclui também as pequenas empresas e as empresas em fase de arranque para as quais os encargos decorrentes do cumprimento do novo imposto serão suscetíveis de ter um efeito desproporcionado.
- (24) O segundo limiar (receitas tributáveis anuais totais na União) deverá limitar a aplicação do imposto aos casos em que existe uma forte pegada digital a nível da União em relação ao tipo de receitas abrangidas pelo ISD. Deverá ser fixado a nível da União, de modo a afastar as diferenças de dimensão dos mercados que possam existir na União.
- (25) Por forma a cumprir o enquadramento jurídico em vigor, qualquer entidade elegível como sujeito passivo e que obtenha receitas tributáveis tratadas como tendo sido obtidas num Estado-Membro deverá estar sujeita ao ISD no Estado-Membro em causa, independentemente de essa entidade estar estabelecida no Estado-Membro em causa, noutro Estado-Membro ou na jurisdição de um país terceiro.
- (26) Deverão ser estabelecidas regras especiais para as entidades pertencentes a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira. As receitas obtidas por uma

⁹ Ver o artigo 2.º da proposta de diretiva do Conselho relativa a uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCS) (COM(2016) 683 final).

entidade a partir do fornecimento de produtos ou da prestação de serviços a outras entidades pertencentes ao mesmo grupo para efeitos de contabilidade financeira deverão ser excluídas do âmbito de aplicação deste imposto. Para determinar se uma entidade está acima dos limiares aplicáveis e, portanto, é considerada um sujeito passivo, os limiares deverão ser aplicados às receitas totais do grupo consolidado.

- (27) A fim de atenuar eventuais casos de dupla tributação quando as mesmas receitas estiverem sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e ao ISD, espera-se que os Estados-Membros permitam às empresas deduzir o ISD pago como um custo da matéria coletável do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas no seu território, independentemente do facto de ambos os impostos serem pagos no mesmo Estado-Membro ou em Estados-Membros diferentes.
- (28) As receitas tributáveis de uma entidade deverão ser tratadas como tendo sido obtidas num Estado-Membro num período de tributação se os utilizadores, no que respeita a um serviço tributável prestado por essa entidade, estiverem localizados no Estado-Membro em causa. Um utilizador deverá ser considerado como estando localizado num Estado-Membro num período de tributação com base em certas regras específicas, determinadas para cada um dos serviços tributáveis e baseadas no local onde foi utilizado o dispositivo de um utilizador.
- (29) Nos casos em que os utilizadores, no que respeita a um determinado serviço tributável, estejam localizados em Estados-Membros distintos ou em jurisdições fora da União, as receitas tributáveis relevantes provenientes desse serviço deverão ser imputadas a cada Estado-Membro proporcionalmente com base em determinadas chaves de repartição específicas. Essas chaves deverão ser estabelecidas de acordo com a natureza de cada serviço tributável e os elementos distintivos que desencadeiam receitas para o prestador desse serviço.
- (30) No caso de um serviço tributável que consista na apresentação de publicidade numa interface digital, o número de vezes que uma mensagem publicitária foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores num período de tributação num Estado-Membro deverá ser tido em conta para efeitos de determinação da proporção de receitas tributáveis a imputar nesse período de tributação ao Estado-Membro em causa.
- (31) No que diz respeito à disponibilização de interfaces digitais multifacetadas, para determinar a proporção das receitas tributáveis a imputar ao Estado-Membro, deveria ser estabelecida uma distinção entre os casos em que a interface facilita operações subjacentes efetuadas diretamente entre os utilizadores e os casos em que tal não se verifica. Nos casos que envolvem a facilitação de operações subjacentes, a imputação das receitas tributáveis num período de tributação a um Estado-Membro deverá ser realizada com base no número de utilizadores que realizaram essa operação nesse período de tributação utilizando um dispositivo no Estado-Membro em causa. Tal deve-se ao facto de que a ação, regra geral, gerar receitas para a empresa que torna a interface disponível. Os direitos de tributação das receitas da atividade de disponibilização da interface deveriam ser atribuídos aos Estados-Membros em que estão situados os utilizadores que concluem operações subjacentes, independentemente de esses utilizadores serem os vendedores dos bens ou serviços subjacentes ou os seus compradores. Isto acontece porque, através da sua participação, ambos geram valor para a interface digital multifacetada, uma vez que o papel da interface é equilibrar a oferta e a procura. Todavia, se o serviço de intermediação não envolver a facilitação de operações subjacentes, as receitas são, normalmente, obtidas através de pagamentos periódicos após o registo ou a criação de uma conta numa interface digital. Por

consequente, para efeitos de imputação das receitas tributáveis a um Estado-Membro num período de tributação, deverá ser tido em conta o número de utilizadores nesse período de tributação com uma conta criada utilizando um dispositivo no Estado-Membro em causa, quer esta seja criada nesse ano fiscal ou num ano fiscal anterior.

- (32) No que respeita à transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores, a imputação das receitas tributáveis num período de tributação a um Estado-Membro deverá ter em conta o número de utilizadores cujos dados transmitidos nesse período de tributação foram gerados como resultado da utilização por esses utilizadores de um dispositivo no Estado-Membro em causa.
- (33) A identificação do local onde foi utilizado um dispositivo do utilizador e, por conseguinte, do local de tributação deverá ser possível através do endereço IP (protocolo Internet) do dispositivo do utilizador ou, caso seja mais exato, de outros meios de geolocalização. O local de tributação não deverá ter em conta se os utilizadores contribuíram em dinheiro para a geração das receitas, o local a partir do qual foi efetuado o pagamento em troca do fornecimento ou da prestação que dá origem a uma obrigação do ISD ou o local onde foi efetuado um eventual fornecimento de bens ou prestação de serviços subjacentes contratados através de uma interface digital multilateral.
- (34) Qualquer tratamento de dados pessoais realizado no âmbito do ISD deverá ser efetuado em conformidade com o Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho¹⁰, incluindo um tratamento que possa ser necessário em relação a endereços IP (protocolo Internet) ou a outros meios de geolocalização. Em especial, deverá ser dada atenção à necessidade de prever medidas técnicas e organizativas adequadas para cumprir as regras relativas à legalidade e à segurança das atividades de tratamento, à prestação de informações e aos direitos dos titulares dos dados. Sempre que possível, os dados pessoais deveriam ser tornados anónimos.
- (35) As receitas tributáveis deverão ser iguais ao total das receitas brutas obtidas por um sujeito passivo, líquidas do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos similares. As receitas tributáveis deverão ser reconhecidas como tendo sido obtidas por um sujeito passivo à data do seu vencimento, independentemente de terem sido efetivamente pagas até então. O ISD deverá ser exigível num Estado-Membro proporcionalmente às receitas tributáveis obtidas por um sujeito passivo num período de tributação que sejam tratadas como tendo sido obtidas no Estado-Membro em causa e deverá ser calculado aplicando a taxa de ISD nessa proporção. Deverá existir uma única taxa de ISD a nível da União para evitar distorções no Mercado Único. A taxa de ISD deverá ser fixada em 3 %, o que proporciona um equilíbrio adequado entre as receitas geradas pelo imposto e a contabilização do impacto distintivo do ISD em empresas com diferentes margens de lucro.
- (36) Os sujeitos passivos que prestam serviços tributáveis deverão estar obrigados ao pagamento do ISD e ser responsáveis pelo cumprimento de uma série de obrigações administrativas. Um mecanismo de simplificação sob a forma de um balcão único (BU) deverá ser criado para os sujeitos passivos com obrigação do ISD num ou mais Estados-Membros, de modo que todas as suas obrigações do ISD possam ser

¹⁰ Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados) (JO L 119 de 4.5.2016, p. 1).

cumpridas num só local (identificação, apresentação da declaração de ISD e pagamento). As obrigações deverão ser cumpridas num único Estado-Membro (o Estado-Membro de identificação), que deverá recolher as informações e o pagamento do ISD em nome de outros Estados-Membros onde o ISD é devido e, subsequentemente, partilhar essas informações e os montantes do ISD recolhidos com os mesmos. Este mecanismo não afeta o ISD a pagar pelo sujeito passivo diretamente a cada Estado-Membro onde o ISD é devido. Por conseguinte, cada Estado-Membro onde o ISD é devido deverá ter o direito de executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo responsável pelo mesmo, bem como de tomar medidas de auditoria fiscal e de controlo destinadas a analisar a obrigação do ISD de um sujeito passivo. Tais medidas de execução e de controlo deverão ser regidas pelas regras e pelos procedimentos aplicáveis em cada Estado-Membro onde o ISD é devido.

- (37) Os Estados-Membros deverão poder estabelecer obrigações de contabilidade, de manutenção de registos contabilísticos ou de outra natureza destinadas a assegurar que o ISD devido é efetivamente pago, bem como outras medidas para impedir a evasão, a elisão e o abuso fiscais.
- (38) A fim de assegurar condições uniformes para a execução da presente diretiva no que respeita às obrigações administrativas a observar e à troca de informações entre os Estados-Membros necessárias ao funcionamento do BU, deverão ser atribuídas competências de execução à Comissão. Além disso, a Comissão deverá ter a possibilidade de propor regras comuns em relação às obrigações de contabilidade, de manutenção de registos contabilísticos ou de outra natureza a serem estabelecidas pelos Estados-Membros. Essas competências deverão ser exercidas de acordo com o Regulamento (UE) n.º 182/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho¹¹.
- (39) Os Estados-Membros deverão, sempre que necessário, adotar as disposições previstas pela União relativas à cooperação administrativa em matéria fiscal como, por exemplo, as Diretivas 2011/16/UE¹² e 2010/24/UE¹³ do Conselho ou outras medidas disponíveis a nível internacional como, por exemplo, a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, o artigo 26.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e o Modelo de Acordo da OCDE sobre o Intercâmbio de Informações em Matéria Fiscal.
- (40) Em conformidade com a Declaração Política Conjunta, de 28 de setembro de 2011, dos Estados-Membros e da Comissão sobre os documentos explicativos¹⁴, os Estados-Membros comprometeram-se a fazer acompanhar, nos casos em que tal se justifique, a notificação das suas medidas de transposição de um ou mais documentos que expliquem a relação entre as componentes de uma diretiva e as partes correspondentes dos instrumentos nacionais de transposição. Em relação a esta diretiva, o legislador considera que a transmissão desses documentos se justifica.
- (41) Os objetivos da presente diretiva visam proteger a integridade do Mercado Único, assegurando o seu bom funcionamento e evitando as distorções de concorrência. Uma

¹¹ Regulamento (UE) n.º 182/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de fevereiro de 2011, que estabelece as regras e os princípios gerais relativos aos mecanismos de controlo pelos Estados-Membros do exercício das competências de execução pela Comissão (JO L 55 de 28.2.2011, p. 13).

¹² Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

¹³ Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (JO L 84 de 31.3.2010, p. 1).

¹⁴ JO C 369 de 17.12.2011, p. 14.

vez que esses objetivos, pela sua natureza, não podem ser alcançados pelos Estados-Membros de forma suficiente, podendo, contudo, ser alcançados com maior eficácia a nível da União, a União pode adotar medidas, de acordo com o princípio da subsidiariedade consagrado no artigo 5.º do Tratado da União Europeia. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade consagrado no mesmo artigo, a presente diretiva não excede o necessário para alcançar esses objetivos.

ADOTOU A PRESENTE DIRETIVA:

PT

PT

Capítulo 1

OBJETO E DEFINIÇÕES

Artigo 1.º *Objeto*

A presente diretiva estabelece o sistema comum de imposto sobre os serviços digitais («ISD») sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais.

Artigo 2.º *Definições*

Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

- (1) «Entidade», qualquer pessoa coletiva ou estrutura jurídica que exerça a sua atividade através de uma empresa ou de uma estrutura que seja transparente para efeitos fiscais;
- (2) «Grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira», todas as entidades que estão integralmente incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas elaboradas em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou um sistema de relato financeiro nacional;
- (3) «Interface digital», qualquer software, incluindo um sítio Web ou uma parte do mesmo, e aplicações, incluindo aplicações móveis, acessíveis aos utilizadores;
- (4) «Utilizador», qualquer pessoa ou empresa;
- (5) «Conteúdos digitais», dados fornecidos em formato digital, tais como programas informáticos, aplicações, músicas, vídeos, textos, jogos e qualquer outro tipo de software, exceto os dados apresentados através de uma interface digital;
- (6) «Endereço IP (protocolo Internet)», uma série de dígitos atribuídos a dispositivos ligados em rede, a fim de facilitar a sua comunicação através da Internet;
- (7) «Período de tributação», um ano civil.

Artigo 3.º *Receitas tributáveis*

1. As receitas decorrentes da prestação de qualquer um dos seguintes serviços por uma entidade devem ser consideradas «receitas tributáveis» na aceção da presente diretiva:
 - (a) a apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;
 - (b) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores;
 - (c) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.

2. A referência no n.º 1 a receitas deverá incluir o total das receitas brutas, líquido do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos similares.
3. A alínea a) do n.º 1 aplica-se, quer a interface digital seja ou não propriedade da entidade responsável pela apresentação da publicidade na mesma. Nos casos em que a entidade que apresenta a publicidade não seja proprietária da interface digital, a entidade em causa, e não o proprietário da interface, deverá ser considerada como prestando um serviço abrangido pela alínea a).
4. A alínea b) do n.º 1 não deve incluir:
 - (a) a disponibilização de uma interface digital multilateral cujo único ou principal objetivo da disponibilização da interface por parte da entidade disponibilizadora seja o fornecimento de conteúdos digitais aos utilizadores ou a prestação de serviços de comunicação aos utilizadores ou a prestação de serviços de pagamento aos utilizadores;
 - (b) a prestação, através de uma plataforma de negociação ou um internalizador sistemático, de qualquer um dos serviços referidos nas alíneas 1) a 9) da secção A do anexo I da Diretiva 2014/65/UE;
 - (c) a prestação, através de um prestador de serviços de financiamento coletivo regulamentado, de qualquer um dos serviços referidos nas alíneas 1) a 9) da secção A do anexo I da Diretiva 2014/65/UE ou de um serviço que consista na facilitação da concessão de empréstimos.
5. A alínea c) do n.º 1 não inclui a transmissão de dados através de uma plataforma de negociação, de um internalizador sistemático ou de um prestador de serviços de financiamento coletivo regulamentado.
6. No n.º 4 e no n.º 5:
 - (a) Entende-se por «plataforma de negociação» e «internalizador sistemático» as aceções dadas nas alíneas 24) e 20), respetivamente, do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2014/65/UE;
 - (b) Entende-se por «prestador de serviços de financiamento coletivo regulamentado» um prestador de serviços de financiamento coletivo que está sujeito a autorização e supervisão no âmbito de qualquer medida de harmonização adotada nos termos do artigo 114.º do Tratado relativo à regulamentação dos serviços de financiamento coletivo.
7. As receitas decorrentes da prestação de um serviço abrangido pelo n.º 1 por uma entidade pertencente a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira a outra entidade do mesmo grupo não devem ser consideradas receitas tributáveis para efeitos da presente diretiva.
8. Caso uma entidade pertencente a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira preste um serviço abrangido pelo n.º 1 e as receitas decorrentes da prestação desse serviço sejam obtidas por outra entidade do grupo, essas receitas deverão ser consideradas, para efeitos da presente diretiva, como tendo sido obtidas pela entidade que presta o serviço.
9. Os serviços abrangidos pelo n.º 1 são referidos nos capítulos 2 e 3 como «serviços tributáveis».

Artigo 4.º
Sujeito passivo

1. Por «sujeito passivo», relativamente a um período de tributação, deve entender-se uma entidade que satisfaça ambas as condições a seguir:
 - (a) o montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade para o exercício em causa é superior a 750 000 000 EUR;
 - (b) o montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União durante o exercício em causa é superior a 50 000 000 EUR.
2. Nos casos em que uma entidade comunica ou obtém receitas numa moeda diferente do euro, as receitas devem ser convertidas em euros, para efeitos do n.º 1, aplicando a taxa de câmbio publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* no último dia do exercício em causa ou, caso não haja publicação nesse dia, a taxa publicada no dia anterior.
3. No n.º 1 e no n.º 2, entende-se por «exercício em causa» o exercício abrangido pelas demonstrações financeiras disponíveis mais recentes emitidas pela entidade antes do termo do período de tributação em causa.
4. A regra estabelecida no artigo 5.º, n.º 1, é aplicável para determinar, nos termos do n.º 1, alínea b), se as receitas tributáveis são obtidas na União.
5. As receitas tributáveis devem ser reconhecidas para efeitos da presente diretiva como tendo sido obtidas no momento do respetivo vencimento, independentemente de os montantes em causa terem sido efetivamente pagos.
6. Caso a entidade referida no n.º 1 pertença a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, esse número deve ser aplicado em vez das receitas mundiais comunicadas, bem como das receitas tributáveis obtidas na União, pelo grupo no seu conjunto.

Capítulo 2

LOCAL DE TRIBUTAÇÃO, EXIGIBILIDADE E CÁLCULO DO IMPOSTO

Artigo 5.º

Local de tributação

1. As receitas tributáveis obtidas por uma entidade num período de tributação devem ser consideradas, para efeitos da presente diretiva, como obtidas num Estado-Membro nesse período de tributação se os utilizadores, no que diz respeito ao serviço tributável, estiverem localizados no Estado-Membro em causa nesse período de tributação.

O primeiro parágrafo é aplicável independentemente de esses utilizadores terem contribuído em dinheiro para a geração dessas receitas.
2. No que diz respeito a um serviço tributável, o utilizador deve ser considerado como estando localizado num Estado-Membro num período de tributação se:
 - (a) no caso de um serviço abrangido pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea a), a publicidade em causa for apresentada no dispositivo do utilizador numa altura em que o dispositivo é utilizado no Estado-Membro em causa nesse período de tributação para acesso a uma interface digital;
 - (b) no caso de um serviço abrangido pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea b):
 - i) se o serviço implicar uma interface digital multilateral que facilita o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores, o utilizador usar um dispositivo no Estado-Membro em causa nesse período de tributação para acesso à interface digital e realizar uma operação subjacente na mesma nesse período de tributação;
 - ii) se o serviço implicar uma interface digital multilateral de um tipo não abrangido pela alínea i), o utilizador tiver uma conta para esse período de tributação integral ou parcial que lhe permita o acesso à interface digital e essa conta tiver sido criada utilizando um dispositivo no Estado-Membro em causa;
 - (c) no caso de um serviço abrangido pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea c), os dados gerados pelo utilizador que utilizou um dispositivo no Estado-Membro em causa para acesso a uma interface digital, durante esse período de tributação ou em qualquer período de tributação anterior, são transmitidos nesse período de tributação.
3. Para cada período de tributação, a proporção do total de receitas tributáveis de uma entidade tratadas, de acordo com o n.º 1, como obtidas num Estado-Membro deve ser determinada do seguinte modo:
 - (a) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea a), proporcionalmente ao número de vezes que uma mensagem publicitária foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores nesse período de tributação;
 - (b) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea b):

- i) se o serviço implicar uma interface digital multilateral que facilita o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores, proporcionalmente ao número de utilizadores que realizaram operações subjacentes na interface digital nesse período de tributação;
 - ii) se o serviço implicar uma interface digital multilateral de um tipo não abrangido pela alínea i), proporcionalmente ao número de utilizadores com uma conta para esse período de tributação integral ou parcial que lhes permita o acesso à interface digital;
 - (c) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea c), proporcionalmente ao número de utilizadores cujos dados transmitidos nesse período de tributação foram gerados como resultado da utilização pelos utilizadores de um dispositivo para acesso a uma interface digital, nesse período de tributação ou num período de tributação anterior.
4. Para efeitos de determinação do local de tributação das receitas tributáveis sujeitas ao ISD, não devem ser tidos em conta os seguintes elementos:
- (a) se existir um fornecimento de bens ou uma prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores de uma interface digital multilateral referidos no artigo 3.º, n.º 1, alínea b), o local onde esse fornecimento ou essa prestação subjacentes ocorrem;
 - (b) o local a partir do qual é efetuado qualquer pagamento pelo serviço tributável.
5. Para efeitos do presente artigo, o Estado-Membro onde seja utilizado o dispositivo de um utilizador deve ser determinado por referência ao endereço IP (protocolo Internet) do dispositivo ou, caso seja mais exato, a qualquer outro método de geolocalização.
6. Os dados que possam ser recolhidos junto dos utilizadores para efeitos de aplicação da presente diretiva devem ser limitados aos dados que indicam o Estado-Membro onde os utilizadores estão localizados, sem permitir a identificação desses utilizadores.

Artigo 6.º
Exigibilidade

O ISD deverá ser exigível num Estado-Membro proporcionalmente às receitas tributáveis obtidas por um sujeito passivo num período de tributação que sejam tratadas, de acordo com o artigo 5.º, como obtidas nesse Estado-Membro. O ISD é devido nesse Estado-Membro no dia útil seguinte a contar do termo desse período de tributação.

Artigo 7.º
Cálculo do imposto

O ISD deve ser calculado para um Estado-Membro em relação a um período de tributação aplicando a taxa de ISD proporcionalmente às receitas tributáveis a que se refere o artigo 6.º.

Artigo 8.º
Taxa

A taxa de ISD é de 3 %.

PT

31

PT

Capítulo 3

OBRIGAÇÕES

Artigo 9.º

Pessoa responsável pelo pagamento e cumprimento das obrigações

1. O ISD é devido e as obrigações constantes do presente capítulo deverão ser cumpridas pelo sujeito passivo que presta os serviços tributáveis.
2. Um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira está autorizado a designar uma única entidade desse grupo para efeitos de pagamento do ISD e de cumprimento das obrigações constantes do presente capítulo em nome de cada sujeito passivo nesse grupo com obrigação do ISD.

Artigo 10.º

Identificação

1. Um sujeito passivo deve notificar o Estado-Membro de identificação de que o sujeito passivo está obrigado ao ISD num ou mais Estados-Membros.
2. A notificação deve ser apresentada por via eletrónica no prazo máximo de 10 dias úteis a contar do termo do primeiro período de tributação em relação ao qual o sujeito passivo está obrigado ao ISD nos termos da presente diretiva («o primeiro período exigível»).
3. O Estado-Membro de identificação deve ser:
 - (a) o Estado-Membro onde o sujeito passivo está obrigado ao ISD para o primeiro período de tributação exigível;
 - (b) se o sujeito passivo estiver obrigado ao ISD para esse período de tributação em mais de um Estado-Membro, um desses Estados-Membros conforme a escolha do sujeito passivo.
4. A notificação prevista no n.º 1 deve incluir, no mínimo, as seguintes informações relativas ao sujeito passivo:
 - (a) Nome;
 - (b) Designação comercial, caso seja diferente do nome;
 - (c) Endereço postal;
 - (d) Endereço eletrónico;
 - (e) Número de contribuinte nacional, se o tiver;
 - (f) Nome da pessoa a contactar;
 - (g) Número de telefone;
 - (h) Estados-Membros onde o sujeito passivo está obrigado ao ISD;
 - (i) Número IBAN ou OBAN.
5. O sujeito passivo deve notificar o Estado-Membro de identificação de quaisquer alterações às informações fornecidas nos termos do n.º 4.

6. Sempre que uma entidade seja designada nos termos do artigo 9.º, n.º 2, as informações fornecidas por essa entidade designada ao abrigo do presente artigo relativamente a cada sujeito passivo do grupo devem também incluir informações no que a ela diz respeito, em relação aos pontos enumerados nas alíneas a) a g) do n.º 4.
7. A Comissão pode adotar atos de execução para definir um formato comum para a notificação prevista no presente artigo. Esses atos de execução devem ser adotados em conformidade com o procedimento a que se refere o artigo 24.º, n.º 2.

Artigo 11.º
Número de identificação

1. O Estado-Membro de identificação deve atribuir ao sujeito passivo um número de identificação individual para efeitos do ISD e notificar o sujeito passivo, por via eletrónica, desse número no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi recebida a notificação nos termos do artigo 10.º.
2. O número de identificação individual inclui um prefixo conforme ao código ISO 3166 alfa 2, que permite identificar o Estado-Membro de identificação. No entanto, a Grécia e o Reino Unido devem utilizar os prefixos «EL» e «UK», respetivamente.
3. Os Estados-Membros devem tomar as medidas necessárias para que os respetivos sistemas de identificação permitam a identificação dos sujeitos passivos e devem manter um registo de identificação com todos os números de identificação individuais atribuídos pelos mesmos.

Artigo 12.º
Supressão do registo de identificação

1. O sujeito passivo deve notificar o Estado-Membro de identificação, por via eletrónica, em qualquer uma das seguintes circunstâncias:
 - (a) o sujeito passivo deixa de obter receitas tributáveis tratadas nos termos da presente diretiva como sendo obtidas na União;
 - (b) o sujeito passivo deixa de ser elegível como sujeito passivo;
 - (c) o sujeito passivo deixa de existir;
 - (d) o sujeito passivo deixa de estar obrigado ao ISD na União por qualquer outro motivo.
2. O Estado-Membro de identificação deve suprimir o sujeito passivo do registo de identificação no final do período de 60 dias úteis a contar do termo do período de tributação durante o qual foram notificadas as informações a que se refere o n.º 1.
3. O artigo 10.º é aplicável se, na sequência da supressão de um sujeito passivo do registo de identificação, o sujeito passivo ficar obrigado, uma vez mais, ao ISD na União. As referências no artigo 10.º ao primeiro período de tributação exigível devem ser interpretadas em conformidade.

Artigo 13.º
Alteração do Estado-Membro de identificação

1. Nos casos em que um sujeito passivo tenha escolhido um Estado-Membro de identificação nos termos do artigo 10.º, n.º 3, alínea b), o sujeito passivo deve ficar vinculado por essa escolha para o primeiro período exigível que seja objeto de notificação ao abrigo do artigo 10.º e para os dois períodos de tributação subsequentes.
2. No entanto, se o sujeito passivo deixar de estar obrigado ao ISD nesse Estado-Membro de identificação escolhido nos termos do artigo 10.º, n.º 3, alínea b), o sujeito passivo deve alterar o respetivo Estado-Membro de identificação em conformidade com os requisitos constantes do artigo 10.º.
3. Qualquer alteração ao Estado-Membro de identificação de um sujeito passivo deve ser notificada ao Estado-Membro de identificação em vigor, sendo essa alteração aplicável a partir do período de tributação subsequente ao período de tributação em que essa informação é notificada. O Estado-Membro de identificação em vigor deve suprimir o sujeito passivo do registo de identificação nos termos do artigo 12.º, n.º 2.
4. Esse sujeito passivo deve notificar o novo Estado-Membro de identificação, em conformidade com o artigo 10.º e as referências no citado artigo ao primeiro período exigível devem ser ao período de tributação a partir do qual a alteração é aplicável.

Artigo 14.º
Declaração de ISD

O sujeito passivo deve apresentar ao Estado-Membro de identificação uma declaração de ISD referente a cada período de tributação. A declaração deve ser apresentada, por via eletrónica, no prazo de 30 dias úteis a contar do termo do período de tributação abrangido pela declaração.

Artigo 15
Informações da declaração de ISD

1. Na declaração de ISD devem constar as seguintes informações:
 - (a) o número de identificação individual previsto no artigo 11.º;
 - (b) para cada Estado-Membro onde o ISD é devido em relação ao período de tributação em causa, o montante total das receitas tributáveis tratadas como obtidas pelo sujeito passivo no Estado-Membro em causa nesse período de tributação, bem como o montante do ISD devido sobre esse montante no Estado-Membro em causa em relação a esse período de tributação;
 - (c) o total do ISD devido pelo sujeito passivo em todos os Estados-Membros em relação ao período de tributação em causa.
2. Na declaração de ISD deve igualmente constar, no que diz respeito ao período de tributação, o montante total das receitas mundiais e o montante total das receitas tributáveis na União aplicáveis para efeitos do artigo 4.º, n.º 1.
3. O Estado-Membro de identificação pode exigir que a declaração seja apresentada na respetiva moeda nacional.

4. Após a receção de uma declaração de ISD, o Estado-Membro de identificação deve atribuir imediatamente um número de declaração de ISD.
5. Os Estados-Membros devem tomar as medidas necessárias para garantir que os respetivos sistemas de identificação permitem a identificação das declarações de ISD e devem manter um registo de identificação das declarações de ISD com todos os números de declarações de ISD individuais atribuídos pelos mesmos.
6. A Comissão pode adotar atos de execução para definir um formato comum para a declaração de ISD e o número de declaração de ISD. Esses atos de execução devem ser adotados em conformidade com o procedimento a que se refere o artigo 24.º, n.º 2.

Artigo 16.º
Modalidades de pagamento

1. O total do ISD devido por um sujeito passivo em todos os Estados-Membros em relação a um período de tributação deve ser pago pelo sujeito passivo no Estado-Membro de identificação.
2. O total do ISD devido deve ser pago ao Estado-Membro de identificação o mais tardar no prazo de 30 dias úteis a contar do termo do período de tributação em causa e, ao efetuar o pagamento, o sujeito passivo deve fazer referência ao número de declaração de ISD pertinente.
3. Se um sujeito passivo efetuar um pagamento sem referência ao número de declaração de ISD pertinente, ou o número de referência não corresponder a qualquer declaração de ISD pendente, o Estado-Membro de identificação pode tomar medidas para clarificar a questão. Caso o problema continue por resolver, o pagamento deve ser devolvido ao sujeito passivo e não deve ser considerado como estando efetuado para efeitos do disposto no n.º 1 e no n.º 2.
4. O pagamento deve ser efetuado mediante depósito numa conta bancária indicada pelo Estado-Membro de identificação.
5. O Estado-Membro de identificação pode exigir que o pagamento seja efetuado na respetiva moeda nacional.
6. O Estado-Membro de identificação que receba um pagamento superior ao total do ISD devido, conforme indicado na respetiva declaração de ISD, deve reembolsar o montante pago em excesso diretamente ao sujeito passivo em causa.
7. Se um Estado-Membro de identificação tiver recebido um pagamento relativo a uma declaração de ISD posteriormente considerada incorreta e alterada nos termos do artigo 17.º e esse Estado-Membro já tiver distribuído esse montante a cada Estado-Membro onde o ISD é devido, esses Estados-Membros onde o ISD é devido devem reembolsar a sua parte de qualquer montante pago em excesso diretamente ao sujeito passivo.

Artigo 17.º
Alterações à declaração de ISD

1. As alterações aos valores incluídos numa declaração de ISD apenas devem ser efetuadas através de alterações a essa declaração e não mediante regularizações efetuadas numa declaração posterior.

2. As alterações a que se refere o n.º 1 devem ser apresentadas por via eletrónica ao Estado-Membro de identificação no prazo de três anos a contar da data em que deveria ser apresentada a declaração inicial. As alterações após esse período deverão ser regidas pelas regras e pelos procedimentos aplicáveis em cada Estado-Membro, respetivamente, onde o ISD é devido.
3. Qualquer pagamento suplementar por um sujeito passivo do ISD devido resultante das alterações no n.º 1 deve ser efetuado ao Estado-Membro de identificação nos termos do artigo 16.º e as referências ao «total do ISD devido» devem ser interpretadas em conformidade. Quaisquer reembolsos a um sujeito passivo do ISD pago resultantes das alterações no n.º 1 devem ser efetuados em conformidade com o artigo 16.º, n.º 7.

Artigo 18.º

Medidas de contabilidade, de manutenção de registos contabilísticos, antifraude, de execução e de controlo

1. Os Estados-Membros devem estabelecer obrigações de contabilidade, de manutenção de registos contabilísticos e de outra natureza destinadas a assegurar que o ISD devido às autoridades fiscais é efetivamente pago. Tais regras num Estado-Membro devem ser aplicáveis a qualquer entidade com obrigação do ISD nesse Estado-Membro, independentemente do Estado-Membro de identificação desse sujeito passivo.
2. A Comissão pode adotar atos de execução para determinar as medidas a tomar nos termos do n.º 1. Esses atos de execução devem ser adotados em conformidade com o procedimento a que se refere o artigo 24.º, n.º 2.
3. Os Estados-Membros podem adotar medidas para impedir a evasão, a elisão e o abuso fiscais no que diz respeito ao ISD.
4. O Estado-Membro de identificação escolhido nos termos do artigo 10.º deve agir em nome dos outros Estados-Membros onde o ISD é devido para efeitos das obrigações previstas no presente capítulo, porém, o ISD é devido pelo sujeito passivo diretamente a cada Estado-Membro onde o ISD é devido. Por conseguinte, cada Estado-Membro onde o ISD é devido tem o direito de executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo em causa. Nessa medida, devem ser aplicáveis as regras e os procedimentos de cada Estado-Membro, incluindo as regras e os procedimentos relativos às sanções, aos juros e a outros encargos por pagamento tardio ou não pagamento do ISD, bem como as regras e os procedimentos relativos à execução de dívidas.
5. As medidas de auditoria fiscal e de controlo por parte dos Estados-Membros destinadas a analisar todas as informações e ações relevantes para o cálculo da obrigação do ISD de um sujeito passivo nesse Estado-Membro devem ser regidas pelas regras e pelos procedimentos aplicáveis nesse Estado-Membro.

Artigo 19.º

Nomeação de autoridades competentes

Cada Estado-Membro deve designar a autoridade competente responsável no Estado-Membro em causa pela gestão de todos os aspetos relacionados com as obrigações estabelecidas no

presente capítulo e no capítulo 4, bem como notificar o nome e o endereço de correio eletrónico dessa autoridade à Comissão. Os nomes e os endereços de correio eletrónico das autoridades competentes devem ser publicados pela Comissão no *Jornal Oficial da União Europeia*.

Capítulo 4

COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA

Artigo 20.º

Troca de informações no que diz respeito à identificação

1. O Estado-Membro de identificação deve transmitir quaisquer notificações recebidas nos termos do artigo 10.º à autoridade competente de cada Estado-Membro onde o ISD é devido. A notificação deve ser transmitida no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi recebida a notificação.
2. O Estado-Membro de identificação deve também informar cada um desses Estados-Membros do número de identificação individual atribuído ao sujeito passivo em causa, ao abrigo do artigo 11.º.
3. Além disso, o Estado-Membro de identificação deve informar cada Estado-Membro onde o ISD é devido de qualquer supressão no registo de identificação efetuada nos termos do artigo 12.º no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi efetuada a supressão.

Artigo 21.º

Troca de informações no que diz respeito à declaração de ISD

1. O Estado-Membro de identificação deve transmitir as declarações de ISD e quaisquer alterações às declarações de ISD que lhe sejam apresentadas, nos termos do artigo 14.º ou 17.º, à autoridade competente de cada Estado-Membro onde o ISD é devido. As declarações e as alterações devem ser transmitidas no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foram recebidas.
2. Caso uma declaração de ISD seja apresentada numa moeda diferente do euro, o Estado-Membro de identificação deve converter os montantes em euros aplicando a taxa de câmbio publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* no último dia do período de tributação abrangido pela declaração ou, caso não haja publicação nesse dia, do dia de publicação anterior. Além disso, o Estado-Membro de identificação deve transmitir essas informações aos Estados-Membros em causa juntamente com a declaração, ou a alteração, que lhe tenha sido transmitida nos termos do n.º 1.
3. O Estado-Membro de identificação deve transmitir às autoridades competentes de cada Estado-Membro onde o ISD é devido quaisquer outras informações necessárias para associar cada pagamento à declaração de ISD pertinente.

Artigo 22.º

Troca de informações no que diz respeito ao pagamento

1. O Estado-Membro de identificação deve assegurar que o montante que um sujeito passivo pagou ao abrigo do artigo 16.º correspondente ao ISD devido num Estado-Membro que não seja o Estado-Membro de identificação é transferido para a autoridade competente desse outro Estado-Membro. A transferência deve ocorrer no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi recebido o pagamento.

2. O montante referido no n.º 1 deve ser transferido em euros para a conta bancária designada por esse outro Estado-Membro.
3. Os Estados-Membros devem notificar as autoridades competentes dos outros Estados-Membros do número da conta bancária a utilizar para efeitos do n.º 2.
4. Qualquer montante recebido pelo Estado-Membro de identificação numa moeda diferente do euro deve ser convertido em euros aplicando a taxa de câmbio publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* no último dia do período de tributação abrangido pela declaração ou, caso não haja publicação nesse dia, do dia de publicação anterior.
5. Caso um sujeito passivo pague apenas uma parcela do total do ISD devido, o Estado-Membro de identificação deve assegurar que essa parcela é transferida para as autoridades competentes dos Estados-Membros onde o ISD é devido proporcionalmente ao imposto devido em cada Estado-Membro. O Estado-Membro de identificação deve informar as autoridades competentes dos Estados-Membros onde o ISD é devido desse facto.
6. Se um Estado-Membro onde o ISD é devido tiver reembolsado qualquer montante pago em excesso diretamente ao sujeito passivo nos termos do artigo 16.º, n.º 7, esse Estado-Membro deve informar o Estado-Membro de identificação do montante desses reembolsos.

Artigo 23.º

Meios de troca de informações

1. As informações e os documentos a transmitir nos termos do presente capítulo devem ser transmitidos por via eletrónica.
2. A Comissão pode adotar atos de execução para determinar os pormenores técnicos que caracterizam a transmissão dessas informações e documentos. Esses atos de execução devem ser adotados em conformidade com o procedimento a que se refere o artigo 24.º, n.º 2.

Capítulo 5

DISPOSIÇÕES FINAIS

Artigo 24.º

Procedimento de comité

1. A Comissão é assistida por um comité. O referido comité é um comité na aceção do Regulamento (UE) n.º 182/2011.
2. Sempre que se faça referência ao presente número, aplica-se o artigo 5.º do Regulamento (UE) n.º 182/2011.

Artigo 25.º

Transposição

1. Os Estados-Membros devem adotar e publicar, até [31 de dezembro de 2019], as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva. Do facto informam imediatamente a Comissão.
Os Estados-Membros devem aplicar as referidas disposições a partir de [1 de janeiro de 2020].
As disposições adotadas pelos Estados-Membros devem fazer referência à presente diretiva ou ser acompanhadas dessa referência aquando da sua publicação oficial.
2. Os Estados-Membros devem comunicar à Comissão o texto das principais disposições de direito interno que adotarem no domínio abrangido pela presente diretiva.

Artigo 26.º

Entrada em vigor

A presente diretiva entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

Artigo 27.º

Destinatários

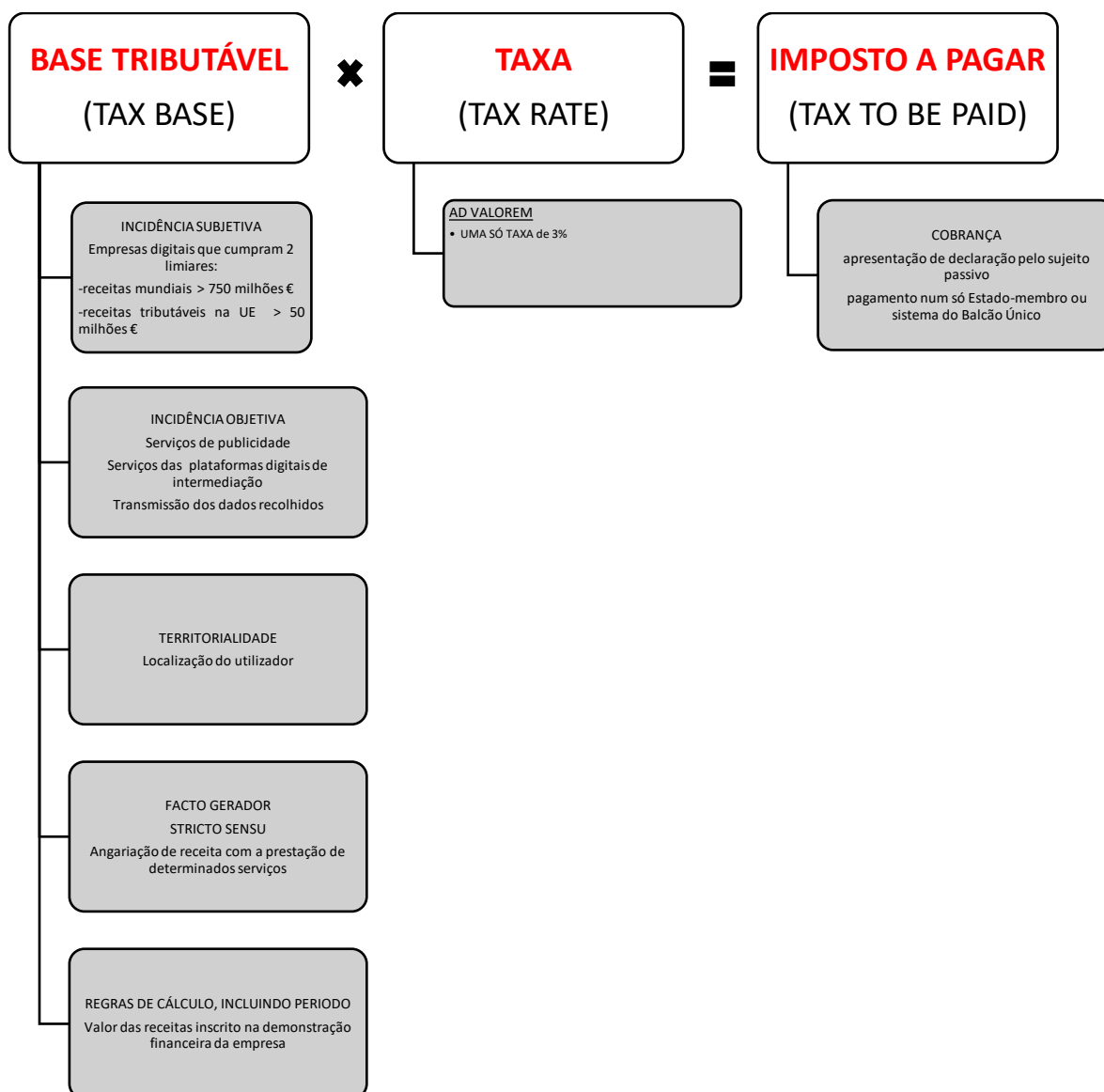
Os Estados-Membros são os destinatários da presente diretiva.

Feito em Bruxelas, em

Pelo Conselho

O Presidente

Anexo C – Esquema da Mecânica da DST



Esquema baseado no Esquema criado pelo Doutor Miguel Correia para o Seminário “Tax Design”.

Anexo D – Impostos Digitais Europeus

País	Nome do Imposto e Tipo	Taxa	Âmbito Objetivo	Threshold Global	Threshold nacional / regional	Estado
Áustria	Imposto digital	5%	Publicidade digital	750M€	25m€	Implementado desde janeiro de 2020, declaração de 21 de Outubro de 2021 da sua descontinuação, com a implementação do Pilar 1
Bélgica	Imposto digital	3%	Venda dos dados do utilizador	750M€	5M€	Primeiro foi introduzido a janeiro de 2019, mas rejeitado em Março do mesmo ano. Em junho de 2020 foi apresentada nova proposta reajustada de DST, mas em outubro o governo comunicou que irá esperar por solução global
Eslováquia	DST	-	-	-	-	O ministério das finanças abriu um processo de consulta pública para a proposta de uma DST apenas para prestadores não residentes de serviços como a publicidade, plataformas digitais e venda de dados do utilizador. Sem desenvolvimento
Eslovénia	DST	-	-	-	-	O ministério das finanças anunciou a

						submissão de uma proposta de DST até 1 de abril de 2020, mas não existiram desenvolvimentos
Espanha	DST	3%	Serviços de publicidade digital, venda de publicidade digital e venda de dados do utilizador	750M€	3M€	Implementado desde janeiro de 2021, declaração conjunta de 21 de outubro de 2021 da descontinuação da DST com a implementação do Pilar 1
França	DAT	3%	Disponibilidade de uma plataforma digital e serviços de publicidade desenvolvidos com base nos dados do utilizador	750M€	25M€	Implementado, suspensão até dezembro de 2020 para evitar retaliação comercial dos EUA. Declaração conjunta de 21 de outubro de 2021 de que a DST será descontinuada com a implementação do Pilar 1
Hungria	DAT	7,5%	Receita da publicidade	100M Forint	N/A	Implementado, mas medida temporária de redução da taxa para 0% de 31 de julho de 2019 até 31 de dezembro de 2022
Itália	DST	3%	Publicidade em plataforma digital, plataformas digitais que permitem a intermediação para compra e venda de bens e transmissão dos	750M€	5,5M€	Implementado desde janeiro de 2020, mas declaração conjunta de 21 de outubro de 2021 de descontinuação da DST com a

			dados gerados através da utilização da plataforma digital			implementação do Pilar 1
Letónia	DST	3%	-	-	-	O Governo mostrou intenção de vir implementar DST com taxa de 3%, estando a estudar a hipótese
Noruega	-	-	-	-	-	A Noruega inicialmente tinha demonstrado intenção de adotar uma medida unilateral em 2021, se nenhum consenso global fosse chegado em 2020, mas não existiram declarações desde do Inclusive Framework Agreement
Polónia	Imposto sobre o audiovisual	1,5%	Serviços audiovisual nos media e comunicação comercial	-	-	Implementado desde julho de 2020, mas há uma proposta de tributação, em separado, das receitas da publicidade dos broadcasters, empresas de tecnologia e editoras (streaming)
Portugal	Taxa de exibição e taxa para as plataformas de streaming (taxa Netflix)	4% e 1%	Primeira taxa sobre a transmissão de publicidade em canais de televisão e serviços de plataformas de partilha de			Implementada desde fevereiro de 2021

			vídeos e segunda taxa para as plataformas de streaming			
Reino Unido		2%	Plataformas de redes sociais, motores de busca e mercado online	500M libras	25M libras	Implementado com retroatividade a 1 de abril de 2020. Declaração conjunta de 21 de outubro de 2021 de revogação da DST com a implementação do Pilar 1
República Checa	DST	5%	Publicidade com público-alvo, uso de plataformas digitais e oferta dos dados do utilizador	750M€	100M coroa checa	Proposto, mas a discussão foi adiada devido à pandemia de Covid-19
Turquia	Imposto digital	7,5%	Serviços digitais com a inclusão da publicidade, venda de conteúdo e serviços pagos nas redes sociais	750M€	20M liras	Implementado desde março de 2020, sendo que a taxa poderia ser aumentada para 15% ou diminuída até 1%. Declaração conjunta a 21 de outubro de 2021 de revogação da DST com a implementação do Pilar 1

Tabela replicada de acordo com os dados constantes de: KPMG, Taxation of the digitalized economy: de Developments summary, de 29 de outubro de 2021.