

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO ADEQUADOS À ERA DA
ECONOMIA DIGITAL – IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS
DIGITAIS

ANA RITA FELICIANO MOLEIRO

OUTUBRO – 2021

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO ADEQUADOS À ERA DA
ECONOMIA DIGITAL – IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS
DIGITAIS

ANA RITA FELICIANO MOLEIRO

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR VICTOR MAURÍLIO SILVA BARROS

PROFESSOR FERNANDO PINTO MARQUES

OUTUBRO – 2021

Resumo

A era da economia digital desencadeou desafios fiscais aos governos do mundo inteiro e diversos países estabeleceram um Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD). Este estudo tem como finalidade contrastar medidas unilaterais no âmbito do ISD que foram implementadas por alguns países europeus membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Uma abordagem comparativa e expositiva analisou como é que Espanha, França, Itália e Reino Unido desenvolveram e implementaram os seus ISDs. O estudo analisou, sintetizou e comparou as taxas, incidências, isenções, regras de localização, obrigações, receitas fiscais estimadas e cláusulas de caducidade de cada um dos ISDs e confrontou-as com o ISD proposto pela Comissão Europeia. Consequentemente, esta abordagem permite comparar semelhanças e diferenças e os seus impactos nos Estados Unidos da América (EUA) e na legislação da União Europeia (UE).

Globamente, os resultados sugerem que os ISDs espanhol, francês e italiano são muito semelhantes ao ISD proposto pela Comissão, sendo apenas distintos no elemento dos limiares de receitas domésticas. Além disso, a análise sugere que estes ISDs discriminam as empresas digitais sediadas nos EUA, podem interferir com a legislação da UE, são inconsistentes com os princípios internacionais de tributação, não são abrangidos pelos tratados de dupla tributação (podendo provocar dupla tributação), sobrecarregam ou limitam o comércio dos EUA, e podem provocar incerteza jurídica.

Este estudo contribui para esclarecer o modo como as maiores economias da UE agiram para combater a tributação face à era da economia digital, destacando questões de implementação dos ISDs com ênfase na relação com os EUA.

JEL: F30, H20, H25

Palavras-chave: Imposto sobre os Serviços Digitais, Economia Digital, Tributação sobre as Sociedades

Abstract

The digital economy era has yielded tax challenges to governments worldwide and several countries established a Digital Services Tax (DST). This study aims to contrast unilateral measures under the DST that were established by some European countries members of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

A comparative and expository approach analysed how Spain, France, Italy and the United Kingdom have developed and implemented their DSTs. The study analysed, summarised and compared the tax rates, incidence, exemptions, location rules, obligations, estimated tax revenues and sunset clauses of each DST and compared them with the DST proposed by the European Commission. Consequently, this approach enables comparing similarities and differences and their impacts on the United States of America (USA) and European Union (EU) legislation.

Overall, results suggest that the Spanish, French and Italian's DSTs are very similar to the DST proposed by the European Commission, except for the definition of the domestic revenue thresholds. Moreover, the analysis suggests that these DSTs discriminate against USA-based digital companies, may interfere with EU law, are inconsistent with international tax principles, are not covered by double taxation treaties (potentially causing double taxation), either overload or restrict USA commerce and may cause legal uncertainty.

This study contributes to clarifying how the largest EU economies acted to tackle taxation in the face of the digital economy era, highlighting issues from the implementation of DSTs with emphasis on the relationship with the USA.

JEL: F30, H20, H25

Keywords: Digital Services Tax, Digital Economy, Corporate Taxation

Agradecimentos

A realização desta dissertação marca o fim do meu percurso académico, que apesar de não ter sido sempre fácil e de ter tido alguns desafios, foi uma viagem recompensadora, que me permitiu alcançar os meus objetivos, quer académicos quer pessoais, e sentir-me realizada. Quero agradecer a todos, desde já, por terem estado comigo nesta aventura.

Aos meus orientadores, Professor Doutor Victor Maurílio Silva Barros e Professor Fernando Pinto Marques, por terem aceiteado este desafio, por toda a disponibilidade, orientação, conselhos e por todo o conhecimento técnico transmitido. Os seus contributos foram essenciais para o enriquecimento deste trabalho.

À minha família por ter proporcionado todas as condições necessárias para que eu pudesse prosseguir o meu caminho académico e por celebrar comigo todas as minhas vitórias. Um obrigado especial à minha mãe, por estar sempre presente, por toda a paciência e força que me deu, por todos os conselhos e pelo apoio incondicional, tanto ao longo deste trabalho, como em todos os momentos da minha vida.

Ao meu namorado, Francisco, por toda a paciência, apoio e por acreditar sempre em mim e nas minhas capacidades.

À minha amiga Patrícia, que conheci graças ao ISEG e que vou levar para a vida toda, por estar sempre do meu lado, por todos os conselhos, por apoiar-me e incentivar-me a alcançar mais e a ser melhor.

E, por último, às minhas amigas de infância, Daniela e Marina, por toda a amizade, companheirismo e por festejarem todas as minhas conquistas como se fossem suas.

Abreviaturas

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

DESI – *Digital Economy and Society Index*

EM – Estados-Membros

EUA – Estados Unidos da América

G20 – Grupo de 20 países mais desenvolvidos

GILTI – *Global Intangible Low Taxed Income Regime*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISD – Imposto sobre os Serviços Digitais

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MCCCIS – Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PDS – Presença Digital Significativa

PME – Pequenas e Médias Empresas

TFDE – *Task Force on the Digital Economy*

TIC – Tecnologias de Informação e Comunicação

UE – União Europeia

USTR – *United States Trade Representative*

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Desenvolvimentos a nível internacional.....	8
Tabela 2 – Desenvolvimentos a nível da União Europeia	11
Tabela 3 – Países com ISD em vigor e a proposta da Comissão Europeia.....	29

Lista de Anexos

Anexo 1 – Proposta da Comissão Europeia relativa à tributação das sociedades com PDS.....	39
Anexo 2 – Proposta da Comissão Europeia relativa ao ISD	40
Anexo 3 – ISD da Polónia e da Turquia	41
Anexo 4 – Países com o Imposto sobre a Publicidade em vigor.....	41
Anexo 5 – Países que propuseram um ISD	42

Índice

RESUMO	I
ABSTRACT	II
AGRADECIMENTOS	III
ABREVIATURAS	IV
LISTA DE TABELAS.....	V
LISTA DE ANEXOS.....	V
1 INTRODUÇÃO	1
2 REVISÃO DE LITERATURA	3
2.1 ERA DA ECONOMIA DIGITAL E OS SEUS DESAFIOS FISCAIS.....	3
2.2 DESENVOLVIMENTOS A NÍVEL INTERNACIONAL	6
2.3 DESENVOLVIMENTOS DA UNIÃO EUROPEIA.....	9
2.3.1 <i>Tributação das sociedades com Presença Digital Significativa.....</i>	<i>12</i>
2.3.2 <i>Imposto sobre os Serviços Digitais.....</i>	<i>14</i>
3 METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	17
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	19
4.1 CARACTERÍSTICAS DOS ISDS DOS PAÍSES	21
4.1.1 <i>Espanha.....</i>	<i>21</i>
4.1.2 <i>França.....</i>	<i>23</i>
4.1.3 <i>Itália.....</i>	<i>25</i>
4.1.4 <i>Reino Unido.....</i>	<i>27</i>
4.1.5 <i>Análise Comparativa dos ISDs.....</i>	<i>29</i>
4.2 ANÁLISE CRÍTICA DOS ISDS	30
5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PISTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS.....	32
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	34
7 ANEXOS	39

1 Introdução

A evolução digital célere e expansiva impactou, de uma forma nunca antes vista, a economia e a vida contemporânea dos cidadãos, desde o modo como os indivíduos interagem entre si, até à sua segurança e privacidade (Olbert & Spengel, 2019; Comissão Europeia, 2018). Como consequência, pôs à prova a legislação fiscal internacional relacionada com as sociedades e desencadeou debates públicos, tanto ao nível da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) como da União Europeia (UE) (Comissão Europeia, 2018; Bacache-Beauvallet & Bloch, 2018). No entanto, existem países que consideraram imperativo agir perante esta matéria e não quiseram esperar por uma solução global, como tal, elaboraram medidas unilaterais (OCDE, 2018).

Assim, este estudo pretende averiguar o modo como os países europeus membros da OCDE agiram individualmente perante os desafios de tributação provocados pela transformação digital, enquanto aguardam, simultaneamente, por uma solução mundial, consensual e de longo prazo, que permita estabelecer um sistema de tributação adequado à era da economia digital, o que pode ser um processo moroso.

O ritmo a que a economia digital evoluiu demonstrou que as regras de tributação das sociedades em vigor tornaram-se desatualizadas, visto que estas foram concebidas numa era pré-Internet e para transações que ocorrem dentro de fronteiras jurisdicionais óbvias (Comissão Europeia, 2018a; Nellen, 2012). Estas regras fiscais ao serem aplicadas à economia digital levaram a um desajustamento entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, provocando inúmeros desafios fiscais, injustiça no sistema fiscal e desigualdade de condições entre as empresas tradicionais e digitais (Conselho da União Europeia, 2018; Comissão Europeia, 2018a).

Importa referir que, os impostos contribuem para o aumento de receitas, visto que são o principal meio de financiamento dos bens públicos e que auxiliam em momentos de graves restrições orçamentais (OCDE, 2015). Assim, tornou-se uma prioridade assegurar que todos os contribuintes pagam a sua quota-parte justa de impostos (G20, 2013). Ademais, acresce o facto de, por dia, existirem mais de 400 milhões de *gigabytes* de tráfego de Internet, de 150 milhões de mensagens nas redes sociais e mais de 20 mil milhões de *e-mails* enviados na UE, o que revela a presença e a importância da Internet (Comissão Europeia, 2018).

Neste sentido, ao longo dos últimos anos, tanto a OCDE como a Comissão Europeia elaboraram propostas legislativas e administrativas para abordar e solucionar os desafios fiscais despoletados pela economia digital, de modo a alcançar uma solução global (Nellen, 2012).

A OCDE elaborou um Plano de Ação BEPS, para lidar com a erosão da base tributável e da transferência de lucros, denominado por *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que foi exacerbada pela economia digital (PWC, 2015; OCDE, 2015). BEPS consiste no planeamento fiscal realizado por empresas multinacionais que exploram as lacunas e as incompatibilidades existentes nos diferentes sistemas de tributação, com o objetivo de reduzir artificialmente o seu rendimento tributável ou de transferir os seus lucros para jurisdições em que os impostos são mais reduzidos, nas quais realiza pouca ou nenhuma atividade económica (OCDE, 2015).

Assim, a OCDE reconheceu a necessidade de uma solução global para abordar esta temática e, como tal, em 2019, o Quadro Inclusivo adotou uma solução baseada em dois pilares com o objetivo de reduzir as medidas unilaterais que comprometem a economia global (OCDE, 2020).

Do mesmo modo, a atual Comissão Europeia definiu como uma das suas prioridades melhorar a equidade e a eficiência dos sistemas fiscais da UE (Comissão Europeia, 2018). Apesar de estar a trabalhar em estreita colaboração com a OCDE, por reconhecer a complexidade desta matéria, decidiu agir esperando influenciar o trabalho internacional (Comissão Europeia, 2018; Conselho da União Europeia, 2018a). Deste modo, apresentou, em 2018, um Pacote de Tributação Digital que compreende duas propostas relacionadas com a Presença Digital Significativa (PDS) e com os Impostos sobre os Serviços Digitais (ISD), com vista a desenvolver uma norma moderna, justa e eficaz para a economia digital (Comissão Europeia, 2018).

Este trabalho é motivado pelos recentes desenvolvimentos sobre a tributação da economia digital, apresentados pelos ministros das Finanças das sete maiores economias do mundo que prometeram revolucionar o modo como as empresas multinacionais são tributadas, através da aplicação de uma tributação mínima global de 15% sobre os lucros destas empresas, tendo como finalidade criar um sistema fiscal mundial mais justo e enfrentar os desafios fiscais provocados pela globalização e pela economia digital (Expresso, 2021; Conselho Europeu, 2021).

A presente investigação pretende esclarecer e compreender como é que Espanha, França, Itália e Reino Unido implementaram as suas medidas unilaterais, mais especificamente os seus ISDs, face à pressão que sentem para agir nesta matéria, devido ao risco de erosão significativa das matérias coletáveis das sociedades e à injustiça existente. Ademais, este estudo permite averiguar as semelhanças e as diferenças dos ISDs de cada país às soluções propostas pela UE e os seus impactos na maior potência económica atual do mundo, isto é, nos Estados Unidos da América (EUA), e na legislação da UE.

A dissertação está organizada em cinco capítulos. No segundo capítulo, é apresentada a revisão de literatura, na qual é realizado um enquadramento geral da era da economia digital e os desafios fiscais que desencadeou e, de seguida, são abordados os diversos desenvolvimentos e esforços realizados para lidar com estes mesmos desafios, a nível internacional e da UE. Ainda neste capítulo, é analisado o Pacote de Tributação Digital da UE, composto pela proposta relacionada com a PDS e com o ISD. O terceiro capítulo refere que a metodologia de investigação utilizada é baseada numa análise comparativa e expositiva, visto que, ainda não existem dados quantitativos que sejam relevantes para suportar este estudo e, ainda, indica quais os países que são analisados no presente trabalho. No quarto capítulo, exibe-se as características principais dos ISDs dos países escolhidos e os seus impactos. Por último, o quinto capítulo apresenta as principais conclusões do estudo, as limitações do trabalho e pistas de investigação futuras.

2 Revisão de Literatura

2.1 Era da Economia Digital e os seus desafios fiscais

A utilização generalizada das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), como os dispositivos informáticos pessoais e os *softwares*, tornaram as tecnologias mais baratas, rápidas e fáceis de utilizar (Atkinson & McKay, 2007). Como consequência, melhoraram os processos empresariais e potenciaram a inovação em todos os setores da economia, originando uma nova vaga denominada por Quarta Revolução Industrial (OCDE, 2015; Murthy *et al.*, 2021).

Deste modo, as empresas sentiram a necessidade de modelos de negócio totalmente novos, como o comércio eletrónico e as *app stores*, de forma a adaptarem-se à utilização da digitalização (van Tonder *et al.*, 2020; OCDE, 2015).

De acordo com a OCDE (2015), os novos modelos de negócio apresentam algumas características relevantes na ótica económico-financeira e fiscal, designadamente: a mobilidade, a dependência de dados, os efeitos de rede, a disseminação dos modelos de negócio multifacetados, a tendência para o monopólio ou oligopólio e a volatilidade. Adicionalmente, Olbert e Spengel (2019) caracterizam-nos como uma escala sem massa, isto é, têm custos marginais insignificantes ao servirem um elevado número de clientes.

Contudo, segundo Nellen (2012), a era digital originou questões de tributação, derivadas do facto das regras fiscais em vigor terem sido elaboradas há um século atrás, na década de 1920 e, de acordo com a Comissão Europeia (2018), não foram concebidas para modelos de negócio incentivados por ativos incorpóreos, dados e conhecimentos.

As regras atuais de tributação ditam que os lucros devem ser tributados no local onde o valor é criado, cuja presença física é um requisito. Ou seja, os não residentes só se tornam sujeitos passivos de imposto num país se aí tiverem uma presença física, realizada através de um estabelecimento estável que “significa uma instalação física, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”, à luz do artigo 5.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património (Conselho da União Europeia, 2018).

Um dos desafios fiscais surge do facto de as empresas digitais já não precisarem de estar presentes fisicamente num determinado país para aí poder atuar, logo estas podem beneficiar dos serviços públicos e das infraestruturas de mercado desse país, mesmo não pagando aí impostos, e ainda beneficiam de certos regimes fiscais favoráveis, reduzindo as suas contribuições fiscais (Comissão Europeia, 2018a; Comissão Europeia, 2018). Como é o caso das *Patent Boxes*, no sentido em que, as empresas aproveitam-se desta isenção fiscal, não para promover a Investigação e o Desenvolvimento, mas sim para transferir as suas patentes para jurisdições mais atraentes a nível fiscal (Parlamento Europeu, 2016).

Assim, verifica-se que as empresas digitais têm uma taxa de imposto média efetiva de 9,5%, em comparação com as empresas tradicionais que pagam 23,2%, provocando uma elevada distorção fiscal (Comissão Europeia, 2018).

Para além disso, a Internet é percecionada por alguns autores como um paraíso fiscal (Bacache-Beauvallet, 2018), pois a maioria dos principais atores da economia

digital escolhem a localização das suas atividades mediante as taxas de impostos e as disposições de tratados fiscais internacionais, de tal forma a que minimizem as suas taxas de impostos sobre os rendimentos das empresas, mesmo tendo uma presença significativa nesse local (Bacache-Beauvallet & Bloch, 2018). Por exemplo, a Apple aproveitou as oportunidades existentes nas regulamentações fiscais dos EUA e da Irlanda, pelo facto de esta ser um paraíso fiscal. Deste modo, constituiu duas “empresas fantasma” na Irlanda, o que permitiu que a empresa apenas comunicasse lucros a taxas efetivas inferiores a 1%, entre 2003 e 2014, não pagando impostos no valor de 14,5 mil milhões de dólares (Barrera & Bustamante, 2018; The Guardian, 2020).

Importa ainda notar que, as regras fiscais atuais, ao estarem desatualizadas, não reconhecem as novas formas de criação de valor, existindo uma maior dificuldade em identificar o valor criado pelos ativos incorpóreos (Comissão Europeia, 2018). Os dados recolhidos através da participação dos utilizadores, como são fornecidos de forma voluntária e gratuita, os governos não conseguem tributar adequadamente o benefício dos dados pessoais, havendo assim uma distorção comparativamente aos outros setores (Bloch & Demange, 2018).

Para além disso, os utilizadores temem que a recolha de dados os possa prejudicar e invadir a sua privacidade (Bloch & Demange, 2018). De realçar que, as *Big Five* diferem de opiniões relativamente a este tema, pois enquanto que a Apple defende que os utilizadores devem ter mais controlo e transparência sobre os dados recolhidos, o Facebook argumenta que sem estes, não conseguem adaptar a publicidade aos seus utilizadores, prejudicando a fonte de rendimento do mesmo, das pequenas empresas e dos consumidores (Cnet, 2021).

Assim, tornou-se evidente o desajustamento existente entre o local onde os lucros das sociedades são tributados e o local onde o valor é criado (Conselho da União Europeia, 2018a).

Em relação à tributação sobre o consumo, o problema está em determinar quais os bens e serviços digitais que devem ser tributados e também qual a taxa de imposto do país a aplicar quando a transação ocorre em diferentes jurisdições (Bacache-Beauvallet, 2018).

Por fim, ao longo dos últimos anos, estas questões de tributação têm sido objeto de debate público, tanto a nível nacional como internacional (Bacache-Beauvallet &

Bloch, 2018). Como tal, para fazer face a estes desafios fiscais, tanto a OCDE como a Comissão Europeia sentiram a necessidade de elaborar diversas propostas legislativas e administrativas, tendo em vista atingir uma solução global (Nellen, 2012).

2.2 Desenvolvimentos a nível internacional

Segundo Moreno *et al.* (2019), o atual regime fiscal internacional não está adequado à economia digital, dadas as características dos modelos de negócios abordadas anteriormente, o que agravou os riscos de erosão da base tributável e a transferência de lucros, denominado por BEPS, como supramencionado. De notar que, esta realidade representa uma perda de receita anual entre 100 a 240 mil milhões de dólares para os governos (OCDE, 2017).

Como tal, o grupo dos 20 países mais desenvolvidos (G20) constatou ser imprescindível tomar medidas, juntamente com a OCDE, para adaptar as regras fiscais à economia digital, solucionar os desafios decorrentes e prevenir o BEPS (Conselho da União Europeia, 2018; OCDE, 2015). Os principais desenvolvimentos alcançados pela OCDE e os G20, entre 2013 e 2020, podem ser observados na Tabela 1.

Em 2013, adotaram um Plano de Ação BEPS, em que uma das prioridades do projeto é assegurar que todas as empresas pagam a sua quota-parte de impostos, sendo tributadas no local onde as suas atividades económicas se realizam e no local onde o valor é criado (G20, 2013). Alternativamente ao projeto BEPS, Devereux e de la Feria (2014) propuseram a conceção e a implementação de um sistema de tributação das sociedades baseado no destino, no local de residência do cliente, sendo que foi baseado em experiências do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) para perceber como é que este imposto poderia ser cobrado.

A OCDE constatou que seria árduo, se não impossível, separar a economia digital da restante economia, dado que toda a economia se estava a tornar digital muito rapidamente (OCDE, 2015).

Assim, em 2019, os membros do Quadro Inclusivo adotaram um Programa de Trabalho no qual identificaram dois pilares, com o intuito de desenvolver uma solução para os desafios fiscais derivados da nova era, reduzindo as medidas unilaterais que poderiam fragilizar a economia global (OCDE, 2020).

O Primeiro Pilar, designado por Abordagem Unificada, procura adaptar as regras internacionais de tributação das sociedades aos novos modelos de negócio, através da alteração das regras relacionadas com o elemento de territorialidade e com a proporção dos lucros que deve ser tributada nas jurisdições em que os clientes e os utilizadores estão localizados (OCDE, 2020a). Assim, garante que a utilização intensiva dos meios digitais e que as empresas multinacionais orientadas para o consumidor, pagam os impostos onde realizam atividade significativa, mesmo que aí não tenham uma presença física (OCDE, 2020a).

O Segundo Pilar tem como objetivo proteger a base tributável da erosão e da transferência de lucros, a nível mundial, denominado por *Global Anti-Base Erosion* (OCDE, 2020b). Através da introdução de um imposto mínimo global, pretende assegurar que todas as grandes empresas e as que operam internacionalmente, pagam pelo menos um nível mínimo de imposto, ajudando assim todos os países a abordar as questões remanescentes do BEPS e a nivelar o campo de ação entre as empresas tradicionais e as digitais (OCDE, 2020b).

Deste modo, verifica-se que o Pilar 1 incide sobre a tributação do lucro das sociedades com base no destino, isto é, nos países de mercado, e o Pilar 2 centra-se na tributação do lucro empresarial com base no local da empresa-mãe (Devereux *et al.*, 2020).

Estima-se que uma solução multilateral baseada no consenso, envolvendo ambos os pilares, pode desencadear um ambiente mais favorável ao nível do investimento e do crescimento e que pode aumentar substancialmente as receitas globais do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), nomeadamente, em cerca de 50 a 80 mil milhões de dólares, por ano (OCDE, 2020c).

No entanto, existem ainda algumas questões pendentes relativas a ambos os pilares, que serão abordados em outubro de 2021, como quais as atividades comerciais a serem abrangidas pelo Primeiro Pilar e se a coexistência do regime *Global Intangible Low Taxed Income* (GILTI)¹ dos EUA, será tratado como estando em conformidade com o Segundo Pilar (OCDE, 2020a).

¹ O regime GILTI, foi introduzido em 2017 nos EUA, para tributar os rendimentos de origem estrangeira de empresas norte-americanas obtidos através de ativos intangíveis. Com a isenção destes rendimentos, os EUA recream que pudesse incentivar a transferência de lucros para jurisdições estrangeiras com baixos impostos, como tal, implementaram um imposto mínimo de 10,5% sobre o rendimento global intangível

Importa referir que, em 2020, com o aparecimento da pandemia da COVID-19, as políticas fiscais deram prioridade ao setor da saúde e aos planos de recuperação para restabelecer o crescimento da economia mundial, apesar dos desafios fiscais decorrentes da digitalização terem-se acentuado ainda mais (OCDE, 2020a).

Por conseguinte, caso não haja um acordo internacional a longo prazo, serão agravadas as tensões comerciais e poderá haver, como consequência, uma guerra fiscal e comercial a nível mundial, podendo diminuir o PIB global em 1%, numa altura em que, devido à crise da COVID-19, a economia global necessita de maior estabilidade fiscal e não de caos (OCDE, 2020a).

Tabela 1 – Desenvolvimentos a nível internacional

Desenvolvimentos a nível internacional	Descrição
12 de fevereiro de 2013	OCDE publicou o Relatório <i>Addressing Base Erosion and Profit Shifting</i> .
Setembro de 2013	OCDE e os países do G20 adotaram um Plano de Ação BEPS, composto por 15 ações, para lidar com a erosão da base tributária e da deslocalização do lucro. Destaca-se a Ação 1 – <i>Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy</i> – que aborda os desafios que a economia digital provoca na tributação direta e indireta (PWC, 2015; OCDE, 2013). Criaram a <i>Task Force on the Digital Economy</i> (TFDE) para abordar esta temática.
6 de outubro de 2015	OCDE publicou o Relatório da Ação 1 do BEPS, no qual identificou uma série de desafios fiscais decorrentes da era digital. A TFDE propôs algumas abordagens para solucionar os desafios fiscais, nomeadamente: extensão do conceito de estabelecimento estável nos Acordos de Dupla Tributação, retenção na fonte em certas transações digitais e taxa de “equalização” (Gonçalves, 2018). No entanto, a OCDE não recomendou nenhuma destas abordagens (OCDE, 2015).
Junho de 2016	Estabelecimento do Quadro Inclusivo G20/OCDE que permitiu aos países e às jurisdições interessadas em participar no projeto BEPS, trabalhar em pé de igualdade com todos os outros países da OCDE e do G20 nas negociações sobre as regras fiscais internacionais (OCDE, 2015).
16 de março de 2018	A OCDE publicou um Relatório Intercalar sobre a tributação dos serviços digitais, como seguimento do trabalho desenvolvido em 2015, no âmbito da Ação 1 do BEPS. Analisou as principais características dos novos modelos de negócio e algumas medidas unilaterais estabelecidas por alguns países, apelando a que não as implementassem (OCDE, 2018).
31 de maio de 2019	Os membros do Quadro Inclusivo examinaram e adotaram um Programa de Trabalho no qual identificaram dois pilares com o intuito

com baixos impostos para desincentivar esta transferência de ativos para o estrangeiro (Devereux *et al.*, 2020a; Tax Policy Center, 2020).

	de alcançar uma base sólida que permita o desenvolvimento de uma solução para os desafios fiscais derivados da nova era (OCDE, 2020).
14 de outubro de 2020	A OCDE publicou um relatório sobre o Primeiro Pilar e outro relatório sobre o Segundo Pilar.

2.3 Desenvolvimentos da União Europeia

Paralelamente à OCDE, os líderes da UE também identificaram diversos desafios fiscais e, apesar de reconhecerem a necessidade de uma solução consensual, mundial e de longo prazo, compreendem que um acordo internacional pode demorar, dada a velocidade a que a economia se está a digitalizar e a complexidade das diversas questões a serem resolvidas (Conselho da União Europeia, 2018a). Como tal, decidiram agir em prol de um sistema de tributação justo e eficaz, enquanto esperam, simultaneamente, influenciar o trabalho internacional que está a ser realizado pela OCDE e pelo G20 (Conselho da União Europeia, 2018a).

De realçar que a UE tem vindo a realizar esforços para que a Europa beneficie desta nova era que estão descritos na Tabela 2.

A Comissão Europeia concluiu que era imperativo averiguar onde é criado o valor das empresas digitais e como se deve imputar para efeitos de tributação (Conselho da União Europeia, 2018). Estabeleceu como uma das suas prioridades a de criar um novo quadro fiscal atualizado aos novos modelos de negócio digitais, garantindo assim que todas as empresas pagam a sua quota-parte de impostos, que têm condições de concorrência justas e equilibradas e que conseguem aproveitar ao máximo as oportunidades digitais (Conselho da União Europeia, 2018).

Em 2018, a Comissão Europeia apresentou duas propostas de Diretiva do Conselho², no âmbito da tributação das atividades e empresas digitais, que têm em consideração a dimensão global e não apenas a europeia. Estas iniciativas constituem o Pacote de Tributação Digital e contribuíram para colocar a UE e os seus Estados-Membros (EM) na linha da frente na elaboração de uma solução global (Comissão Europeia, 2018).

A primeira proposta legislativa consiste na reforma das regras de tributação das sociedades, permitindo aos EM registar e tributar os lucros no local onde as empresas têm

² Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa – 2018/0072 (CNS) – e Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais – 2018/0073 (CNS).

presença digital significativa, mesmo que aí não tenham presença física, estando de acordo com o princípio da plena concorrência (Comissão Europeia, 2018a). Esta proposta recomenda aos EM a alteração das suas convenções de dupla tributação com países terceiros, para que as mesmas regras se apliquem às empresas dentro e fora da UE (Comissão Europeia, 2018a).

A segunda medida compreende um imposto provisório que abrange as atividades digitais que atualmente não são efetivamente tributadas, respondendo assim às lacunas mais urgentes desta matéria e às exigências dos vários EM (Comissão Europeia, 2018a), podendo ser visto como uma taxa especial mais elevada de IVA sobre os serviços digitais (Russo, 2019).

O Pacote de Tributação Digital não discrimina as empresas digitais não pertencentes à UE e não origina novos custos para os consumidores, desde que as empresas atuem responsabilmente com os seus clientes (Comissão Europeia, 2018a). Adicionalmente, apoia uma das principais prioridades da Comissão: completar o Mercado Único Digital da UE. Desta forma, evita medidas unilaterais e a distorção da concorrência; assegura a integridade, a estabilidade, o crescimento e o bom funcionamento do Mercado Único, permitindo a todos os intervenientes aproveitar condições equitativas e equilibradas de mercado; e, além disso, garante a não sobrecarga injustificada das empresas digitais em fase de arranque e expansão (Comissão Europeia, 2018a).

Como resultado, permite à UE manter a sua posição de líder mundial na economia digital, visto que se estima poder contribuir com 415 mil milhões de euros para a economia europeia, impulsionando a inovação, o emprego, o crescimento, o investimento e a concorrência das empresas (Comissão Europeia, 2018).

A situação pandémica atual obrigou a UE e os seus EM a adotar medidas de emergência e abordagens inovadoras para prevenir o colapso da economia, tendo considerado a economia digital como uma potencial fonte de receitas para o orçamento da UE, podendo assim prevenir a crise (Conselho Europeu, 2020). Assim, a Comissão ficou encarregada de apresentar uma proposta de um imposto digital, no primeiro semestre de 2021, com vista a introduzi-lo até 1 de janeiro de 2023 (Conselho Europeu, 2020).

Em junho de 2021, os ministros das Finanças das sete maiores economias do mundo aprovaram a criação de um imposto mínimo mundial sobre as sociedades de, pelo menos, 15%, a definir por país, através do quadro inclusivo do G20/OCDE (Conselho Europeu, 2021). No entanto, no mês seguinte, como o imposto digital europeu foi considerado pela administração norte-americana “discriminatório contra as empresas norte-americanas”, a Comissão Europeia cedeu às pressões dos EUA e suspendeu a criação de um imposto digital, ao nível da Europa, até outono (Jornal de Negócios, 2021).

Tabela 2 – Desenvolvimentos a nível da União Europeia

Desenvolvimentos a nível da UE	Descrição
2015	A Comissão Europeia propôs a estratégia para o Mercado Único Digital, com o intuito de tornar a Europa numa sociedade digital unida, sustentável e segura, permitindo a livre circulação de bens, serviços, capital e pessoas em toda a UE (Comissão Europeia, 2015).
21 de setembro de 2017	Comunicação da Comissão Europeia sobre “Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, no qual identificou os vários desafios fiscais decorrentes da economia digital e estabeleceu como uma das suas prioridades a de criar um novo quadro fiscal atualizado aos novos modelos de negócio digitais (Conselho da União Europeia, 2018).
29 de setembro de 2017	A Presidência do Conselho organizou a Cimeira de Digital Talin no qual transmitiu a mensagem de que era imprescindível transformar a Europa numa Europa Digital mais resistente e coerente (Conselho da União Europeia, 2018).
19 de outubro de 2017	O Conselho Europeu destacou a necessidade de criar “um sistema de tributação eficaz e justo adequado à era digital” e definiu algumas prioridades fundamentais para o alcançar, como por exemplo: adequar os mercados de trabalho, os sistemas de formação e a educação à era digital; fazer face às tendências emergentes; e, assegurar um sistema de tributação eficaz e justo adequado à era digital (Conselho Europeu, 2017).
5 de dezembro de 2017	O Conselho Europeu reforçou a necessidade de garantir que as regras fiscais internacionais se adequem tanto ao setor digital como ao setor mais tradicional da economia e apelou a uma cooperação estreita com a OCDE e com outros parceiros internacionais para enfrentar estas questões fiscais (Conselho da União Europeia, 2018).
21 de março de 2018	A Comissão Europeia apresentou o Pacote de Tributação Digital.
23 de maio de 2018	A Presidência estabeleceu um roteiro para o trabalho sobre o Pacote de Tributação Digital, atribuindo-lhe o grau de prioridade mais elevado (Conselho da União Europeia, 2018b).
6 de novembro de 2018	Os EM debateram e concordaram que, assim que houvesse uma solução global para tributar a economia digital, acordada ao nível da OCDE, que a medida provisória iria caducar (Conselho da União Europeia, 2019).
4 de dezembro de 2018	O Conselho averiguou a possibilidade de um âmbito de aplicação do ISD mais limitado, isto é, direcionado para as receitas oriundas da

	prestação de serviços de publicidade digital (Conselho da União Europeia, 2019).
12 de março de 2019	O Conselho não conseguiu chegar a um consenso sobre o âmbito de aplicação do ISD mais limitado (Conselho da União Europeia, 2019).
17 de maio de 2019	O Conselho foi acompanhando e discutindo os progressos das reformas fiscais internacionais e surgiram questões e preocupações a propósito do Primeiro Pilar e do Segundo Pilar da OCDE (Conselho da União Europeia, 2019a).
Maio de 2020	Os EM apresentaram um pacote abrangente, que irá transformar a UE através da revolução digital, que combina o Quadro Financeiro Plurianual e o <i>Next Generation EU</i> (Conselho Europeu, 2020).
21 de julho de 2020	O Conselho Europeu considera que a economia digital é importante para prevenir o colapso da economia devido à pandemia da COVID-19 e encarregou a Comissão Europeia de apresentar uma proposta relativa a um imposto digital, no primeiro semestre de 2021, com vista a que seja introduzida até 1 de janeiro de 2023 (Conselho Europeu, 2020).
27 de novembro de 2020	O Conselho salientou que os prazos estabelecidos para alcançar um consenso internacional foram alargados até meados de 2021 (Conselho da União Europeia, 2020).
22 de março de 2021	Adoção de novas regras para plataformas digitais, obrigando aos operadores de plataformas digitais, situados tanto dentro como fora da UE, a comunicar as receitas obtidas pelos vendedores nas suas plataformas, a partir de 1 de janeiro de 2023, e os EM irão efetuar automaticamente a troca dessas informações, garantindo assim que os vendedores pagam a sua quota-parte de impostos (Conselho da União Europeia, 2021).
25 de março de 2021	A UE reafirmou o seu compromisso de alcançar um acordo global e consensual sobre a tributação digital internacional no âmbito da OCDE. Salientou ainda que, caso isto não se concretizasse, a UE estaria disposta a avançar e a encontrar uma solução europeia (Conselho da União Europeia, 2021a).
5 de junho de 2021	Os ministros das Finanças das sete maiores economias do mundo aprovaram a criação de um imposto mínimo mundial sobre as sociedades de, pelo menos, 15%, a definir por país, através do quadro inclusivo do G20/OCDE (Conselho Europeu, 2021).
12 de julho de 2021	A Comissão Europeia cedeu às pressões dos EUA e suspendeu a criação de um imposto digital, ao nível da Europa, até outono (Jornal de Negócios, 2021).

2.3.1 Tributação das sociedades com Presença Digital Significativa

A Proposta de Diretiva do Conselho relativa a uma solução global – 2018/0072 (CNS) – pretende expandir o conceito de estabelecimento estável, de modo a que os EM possam tributar os lucros de entidades não residentes imputáveis à PDS no seu território (Conselho da União Europeia, 2018).

De acordo com o Conselho da União Europeia (2018), considera-se que existe uma PDS num EM, num período de tributação, quando verificada pelo menos uma das seguintes condições:

- As receitas totais oriundas da prestação de serviços digitais aos utilizadores, num EM, sejam superiores a 7 000 000€;
- O número de utilizadores dos serviços digitais, num EM, seja superior a 100 000;
- O número de contratos comerciais de prestação de serviços digitais celebrados seja superior a 3 000, à luz do artigo 4.º n.º3.

De notar que estes critérios devem ser adaptados aos diferentes tipos de modelos de negócio, devem permitir um tratamento comparável, e devem eliminar encargos excessivos para as pequenas e médias empresas (PME) e para as microempresas, garantindo que não as prejudica (Conselho da União Europeia, 2018).

A presente Diretiva altera a forma como os lucros são atribuídos aos EM, para que represente melhor o modo como as empresas podem criar valor, nomeadamente, “os lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados devem ser aqueles que a presença digital teria obtido se fosse uma empresa separada e independente a exercer as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, em especial nas suas relações com outras partes da empresa, tendo em conta as funções desempenhadas, os ativos utilizados e os riscos assumidos através de uma interface digital”, segundo o n.º2 do artigo 5.º (Conselho da União Europeia, 2018).

Estes lucros devem ser determinados com base numa análise funcional, de acordo com o n.º3 do artigo 5.º e, segundo o n.º 6 do mesmo artigo, recomenda-se a aplicação do método do fracionamento do lucro para determinar o lucro imputável, exceto se o contribuinte demonstrar que é mais apropriado um método alternativo, assente em princípios aceites globalmente, tendo em consideração os resultados da análise funcional (Conselho da União Europeia, 2018).

O Anexo 1 expõe os restantes artigos da Diretiva desta proposta, designadamente, o seu âmbito de aplicação e algumas definições.

Esta proposta surge para elevar a resiliência do mercado interno, ao modernizar as regras sobre o estabelecimento estável e as regras de imputação dos lucros. Isto é, ao responder às questões “onde tributar” e “quanto tributar” (Comissão Europeia, 2018). Ademais, assegura que todas as empresas pagam a sua quota-parte de impostos e que há igualdade de condições entre elas, beneficiando as PME e as microempresas, e proporciona sustentabilidade a longo prazo do sistema fiscal das empresas. No entanto,

aumenta a carga regulamentar e de conformidade para todas as empresas abrangidas pela medida e acrescenta custos de implementação de novos sistemas para as administrações fiscais nacionais (Comissão Europeia, 2018b).

Por último, importa mencionar que esta medida é coerente com os esforços já realizados a nível internacional e da UE, nomeadamente, com a proposta de uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCIS) (Conselho da União Europeia, 2018). Porém, a MCCCIS abrange somente as grandes empresas multinacionais, utiliza a definição de estabelecimento estável aplicada atualmente, e as regras de imputação de lucros podem não refletir na totalidade as atividades digitais de uma empresa (Conselho da União Europeia, 2018). Em consequência, esta iniciativa não consegue oferecer uma solução estrutural para alguns dos problemas fiscais atuais, por isso, a Comissão Europeia irá averiguar como é que a presente Diretiva pode ser incluída na MCCCIS (Conselho da União Europeia, 2018).

2.3.2 Imposto sobre os Serviços Digitais

A adoção e implementação de uma ação global é um processo extenso e moroso, o que incentiva os EM a elaborarem medidas individualmente (Conselho da União Europeia, 2018c). Como estas medidas não são harmonizadas nem coordenadas por toda a UE, fragmentam o Mercado Único Digital, distorcem a concorrência, prejudicam o crescimento de novas iniciativas digitais e a competitividade das empresas na UE, e aumentam a incerteza jurídica para as mesmas (Conselho da União Europeia, 2018c). Por conseguinte, para combater estes desafios com prontidão, a Comissão Europeia apresentou a Proposta de Diretiva do Conselho – 2018/0073 (CNS) –, que propõe um sistema comum de impostos sobre os serviços digitais, aplicável a nível da UE (Conselho da União Europeia, 2018a).

O ISD surge como uma medida provisória e de fácil implementação, que será aplicado às receitas provenientes de atividades em que os utilizadores contribuem substancialmente para o processo de criação de valor e que não são abordadas, de modo apropriado, pelas normas fiscais vigentes. Ou seja, atividades nas quais existe uma elevada diferença entre o valor criado e a capacidade que os EM possuem para o tributar (Conselho da União Europeia, 2018a).

A Comissão Europeia estabelece uma taxa única de tributação de 3% para toda a UE e um âmbito de aplicação específico para o ISD, pois este apenas aplica-se àqueles serviços cujo papel desempenhado pelos utilizadores é único e mais complexo do que nos modelos de negócio tradicionais, no sentido em que este tipo de negócios não poderia existir sem a participação dos utilizadores (Conselho da União Europeia, 2018a). Porém, o que irá ser tributado não será a participação dos utilizadores, mas sim as receitas provenientes do tratamento do contributo dos utilizadores (Conselho da União Europeia, 2018a).

De acordo com o n.º1 do artigo 3.º da presente Diretiva, as receitas que são consideradas tributáveis são as que resultam da prestação dos seguintes serviços:

- Apresentação de publicidade numa interface digital, destinada aos respetivos utilizadores;
- Disponibilização de uma interface digital multilateral, que permite aos utilizadores encontrar e interagir entre si, e, ainda, pode facilitar a venda de bens e serviços entre eles, por vezes, referidos como serviços de “intermediação”;
- E transmissão de dados dos utilizadores, quer estes sejam recolhidos quer sejam gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais (Conselho da União Europeia, 2018a).

De notar que estes serviços podem ser realizados sem que o prestador dos serviços esteja fisicamente presente na jurisdição onde os utilizadores estão e onde o valor é criado. Daí existir uma elevada discrepância entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado. (Conselho da União Europeia, 2018a).

Não será devido ISD se não forem obtidas receitas a partir da prestação desses serviços e quando as receitas provenientes da entidade que presta esses serviços não forem originadas diretamente dessas prestações (Conselho da União Europeia, 2018c).

O artigo 4.º n.º1 define que uma entidade só será considerada sujeito passivo se, durante um determinado período de tributação, tiver um total de receitas mundiais superior a 750 000 000 € e um total de receitas tributáveis obtidas na UE superior a 50 000 000 €, independentemente de estarem sediadas num EM ou na jurisdição de um país terceiro (Conselho da União Europeia, 2018c). Estes limites existem para garantir que o ISD não prejudica as PME nem as empresas em fase de arranque e expansão.

Contudo, irá acrescentar requisitos adicionais para as grandes empresas (Comissão Europeia, 2018b).

Segundo o n.º 2 do artigo 5.º, um utilizador é considerado como estando localizado num EM num período de tributação se, relativamente à:

- Publicidade *online* – a publicidade em causa aparecer no dispositivo do mesmo quando este está a ser utilizado no EM em questão;
- Intermediação *online*:
 - Usar um dispositivo no EM em causa para aceder à interface digital e realizar uma operação subjacente na mesma;
 - Tiver uma conta para aceder à interface digital e esta tiver sido criada através de um dispositivo no EM em questão;
- Transmissão de dados – os dados forem transmitidos no dispositivo no EM respetivo (Comissão Europeia, 2018b).

O EM onde seja usado o dispositivo do utilizador será determinado por referência ao endereço IP do dispositivo ou outro método de geolocalização, se for mais exato, e de forma proporcional às receitas tributáveis aí obtidas, tendo como base critérios de repartição específicos (Conselho da União Europeia, 2018c).

No Anexo 2, estão descritos os restantes artigos desta proposta, nomeadamente, algumas definições, isenções, a exigibilidade, como se calcula o ISD e as suas obrigações associadas.

A presente Diretiva tem como finalidades gerais preservar a integridade e o bom funcionamento do Mercado Único Digital; assegurar a sustentabilidade das finanças públicas na UE; evitar a erosão das matérias coletáveis nacionais; proteger a equidade social; garantir condições equitativas para todas as empresas que atuam na UE; combater o planeamento fiscal agressivo; e, por fim, abordar as lacunas existentes nas regras internacionais fiscais que permitem a evasão fiscal (Conselho da União Europeia, 2018a). Contudo, tal como a primeira proposta mencionada, também pode causar custos iniciais de implementação de novos sistemas para as administrações fiscais nacionais (Comissão Europeia, 2018b).

Importa referir que, em 2018, todos os EM concordaram que assim que houvesse uma solução global para tributar a economia digital, acordada ao nível da OCDE, esta medida provisória iria caducar (Conselho da União Europeia, 2019).

Por último, a solução provisória está em consonância com o empenho existente a nível internacional, como os elementos apresentados no Relatório Intercalar da OCDE em 2018; com as práticas existentes da UE, nomeadamente, com a proposta relativa à MCCCIS, que foi restabelecida em 2016; e com todos os esforços já realizados no âmbito do IVA (Conselho da União Europeia, 2018a). De referir que não viola quaisquer convenções de dupla tributação com países terceiros ou normas da Organização Mundial do Comércio (Comissão Europeia, 2018a).

3 Metodologia de Investigação

Após a revisão dos desenvolvimentos e das propostas realizadas, irá utilizar-se uma metodologia de investigação baseada numa análise comparativa e expositiva, dado o facto de ser uma temática recente, que está atualmente a ser desenvolvida pela OCDE, pela UE e, simultaneamente, por vários países. Como tal, ainda não existem elementos quantitativos que sejam relevantes e pertinentes para a análise deste tema.

Posto isto, a presente investigação compreende uma análise comparativa e crítica das medidas unilaterais relacionadas com o ISD que alguns países desenvolveram para lidar com os desafios fiscais decorrentes da era digital, enquanto aguardam por uma solução global.

De notar que este trabalho é, de certo modo, um estudo exploratório e que toma como referência de análise o período compreendido entre 2015 e 2021.

Assim, investigar-se-á os ISDs que alguns países europeus membros da OCDE já implementaram, nomeadamente: Espanha, França, Itália e Reino Unido. A escolha destes países deve-se ao facto de, por serem da Europa, facilitar a comparação com a proposta da UE, por serem as maiores economias da UE com um ISD em vigor, por contribuírem bastante para o setor das TIC na UE, por terem um elevado desempenho na economia digital e por terem elevadas perdas de receitas fiscais para paraísos fiscais.

Notando que existem apenas mais dois países europeus membros da OCDE que já implementaram um ISD, nomeadamente, a Polónia e Turquia, que apesar de não serem aqui detalhados, as características principais dos seus ISDs estão elencadas no Anexo 3.

De salientar que a Áustria e a Hungria já têm um imposto em vigor para lidar com esta problemática. No entanto, são considerados Impostos sobre a Publicidade³, por apenas se aplicarem às receitas publicitárias realizadas nos seus próprios países, como se pode observar através do Anexo 4 que apresenta ambos os impostos.

Importa ainda mencionar que a Bélgica, a República Checa e a Eslováquia também já publicaram propostas para implementar um ISD. No entanto, a Bélgica decidiu aguardar por uma solução global, a República Checa atrasou os seus debates devido à pandemia da COVID-19 e a Eslováquia não considerou o tema como prioritário. Por isso, não passam apenas de propostas, que estão apresentadas no Anexo 5.

Já Portugal, apenas este ano, é que deu o seu primeiro passo na direção de um ISD (Expresso, 2021a). Em novembro de 2020, o governo português introduziu alterações na legislação relativamente à prestação de serviços de comunicação social audiovisual, que entrou em vigor em fevereiro de 2021 (KPMG, 2021a; Expresso, 2021a). Expandiu a taxa de exposição de 4%, denominada por “*advertising tax*”, à comunicação comercial incluída em serviços audiovisuais a pedido ou serviços de plataformas de partilha de vídeo, como o YouTube e, ainda, introduziu uma taxa anual de 1%, designada por “*Netflix tax*”, sobre os rendimentos relevantes dos operadores de serviços audiovisuais a pedido, como a Netflix, realizados em Portugal (KPMG, 2021a; Expresso, 2021a). Logo, como ainda não desenvolveu um ISD, não fará parte desta investigação.

A investigação compreende a análise, a síntese, a comparação e a crítica das seguintes variáveis: taxa, regras de incidência objetiva, aspetos gerais de incidência subjetiva, regras de localização, obrigações, receitas fiscais estimadas e cláusula de caducidade.

O objetivo desta abordagem é compreender quais os países que já tomaram medidas para enfrentar os desafios fiscais derivados da economia digital, como é que os ISDs foram aplicados, perceber as semelhanças e as diferenças entre os ISDs dos diversos países e entre a proposta de Diretiva da UE e o impacto que as medidas unilaterais têm nos EUA e na legislação da UE.

Os dados foram recolhidos através das informações disponibilizadas pela Comissão Europeia, OCDE, Eurostat, empresas como BDO, KPMG, PWC e EY, pela

³ Entidades como KPMG (2021a) e EY (2020), definem o imposto austríaco como sendo um ISD, no entanto, autores como Geringer (2021) e Tax Foundation (2021) referem o imposto como sendo apenas um Imposto sobre a Publicidade.

organização sem fins lucrativos Tax Foundation, pelos governos francês e inglês e pelo *United States Trade Representative* (USTR).

4 Análise de Resultados

Neste capítulo, primeiramente, realizar-se-á um breve enquadramento das condições económicas e do desempenho na economia digital de Espanha, França, Itália e Reino Unido. De seguida, abordar-se-ão as características dos ISDs implementados por cada um destes países, realizar-se-á uma análise comparativa entre eles e uma análise crítica aos ISDs.

De 2015 a 2019, o Reino Unido e França registaram um PIB a preços de mercado elevado e acima da média da UE (Eurostat, 2021), sendo caracterizados como a segunda maior economia da UE, antes do Brexit, e a terceira maior economia da UE, respetivamente, sendo expectável, com esta medida unilateral, que ambos tenham um impacto significativo nas empresas digitais (Geringer, 2021).

No mesmo período, Espanha e Itália destacaram-se por, dos quatro países, terem uma maior exportação de bens e de serviços do que importação (Eurostat, 2021a), notando que, em 2020, as exportações representaram 30,6% do PIB de Espanha e 29,5% do PIB de Itália (Eurostat, 2021b).

Relativamente ao setor das TIC, estes quatro países foram os que mais contribuíram para o seu valor acrescentado. Em 2017, o valor acrescentado do setor foi de 680 mil milhões de euros, representando 4,4% do PIB da UE. Para tal, o Reino Unido contribuiu com 111 mil milhões de euros, França com 103 mil milhões de euros, Itália com 61 mil milhões de euros e Espanha com 37 mil milhões de euros (Comissão Europeia, 2021).

Em 2018, no Reino Unido, o setor das TIC representou 5,94% do seu PIB, seguindo-se a França com 3,88% do seu PIB, Espanha com 3,2% do seu PIB e Itália com 3,05% do seu PIB (Eurostat, 2021c).

Aliado a estes fatores, estes países tornam-se relevantes no presente estudo por terem um elevado *Digital Economy and Society Index* (DESI). O DESI mede o desempenho da economia digital, através de uma média ponderada das suas cinco principais dimensões: Conectividade, Capital Humano, Uso da Internet, Integração da Tecnologia Digital e Serviços Públicos Digitais (Comissão Europeia, 2021).

Em 2020, dos quatro países, o Reino Unido foi o que apresentou o DESI mais elevado, seguido de Espanha, estando ambos acima da média da UE. Já França e Itália estiveram abaixo da média da UE, destacando Itália com o menor DESI (Comissão Europeia, 2021a).

Discriminando cada uma das componentes do DESI, em 2020, o Reino Unido, dos países mencionados, registou o melhor desempenho relativamente ao Capital Humano, ao Uso da Internet, à Integração da Tecnologia Digital, mas, por outro lado, assinalou o pior desempenho na Conectividade. A respeito dos Serviços Públicos Digitais e da Conectividade, em 2020, salienta-se Espanha com o melhor desempenho dos países referidos (Comissão Europeia, 2021b).

Segundo a Comissão Europeia (2020), as maiores economias da UE, em termos de PIB, não são as mais avançadas em termos digitais, impactando o desempenho global do mercado único. Posto isto, França e Itália realizaram várias iniciativas para melhorar a digitalização da economia e da sociedade. França desenvolveu esforços para facilitar a digitalização dos serviços públicos e das empresas e para conceber um ambiente dinâmico para a criação de empresas tecnológicas e Itália elaborou um plano de 5 anos, denominado por “Itália 2025”, que se foca na digitalização e inovação do país (Comissão Europeia, 2020).

No geral, estes países têm uma forte presença na era digital. De 2017 a 2020, todos os países aumentaram o uso da Internet, salientando o Reino Unido que, em 2020, 98% dos indivíduos residentes no país utilizaram Internet, estando em 3º lugar face à média da UE28 (Comissão Europeia, 2021c).

De 2017 a 2020, aumentou-se o acesso aos serviços da Internet. Em 2020, 83% dos indivíduos britânicos utilizaram o serviço do banco *online*, 28% dos utilizadores de Internet espanhóis realizaram cursos *online*, 83% dos utilizadores de Internet espanhóis e italianos realizaram chamadas e *video calls*, e 78% dos utilizadores da Internet britânicos participaram nas redes sociais, estando em 9º lugar face à média da UE28 (Comissão Europeia, 2021d).

No mesmo espaço temporal, dos quatro países, Espanha teve mais empresas a venderem *online*, quer empresas de grande dimensão, quer PME. Em 2020, 42% e 24% das empresas espanholas, de grande dimensão e PME, respetivamente, venderam *online*. Ainda no mesmo ano, Espanha assinalou que 63% dos seus indivíduos realizaram

encomendas de bens e serviços *online* (Comissão Europeia, 2021e). E, em 2020, França concluiu que, 32% e 12% do volume de negócios das empresas de grande dimensão e de PME, respetivamente, correspondia ao comércio eletrónico (Comissão Europeia, 2021e).

Em 2018, dos países em estudo, o Reino Unido teve mais empresas a pagar por publicidade na Internet, nomeadamente, 32% das suas empresas, e teve mais empresas a utilizar as redes sociais, particularmente, 72% das suas empresas (Comissão Europeia, 2021f). E, ainda, em 2020, dos quatro países, Itália teve mais empresas que utilizavam elevados níveis de intensidade digital, nomeadamente, 17% das PME italianas (Comissão Europeia, 2021f).

Ademais, apesar de existir uma limitação de dados recentes, importa relevar que, em 2017, França registou receitas fiscais totais de 1 058,3 mil milhões de euros, Itália de 727,8 mil milhões de euros, Reino Unido de 680 mil milhões de libras e Espanha de 393,5 mil milhões de euros (OCDE, 2020d). Estes dados tornam-se relevantes para a temática, pois verificou-se que, no mesmo ano, França perdeu, aproximadamente, 11 mil milhões de euros, Itália por volta de 7 mil milhões de euros, Reino Unido cerca de 12 mil milhões de euros e Espanha mais de 4 mil milhões de euros de receitas fiscais para paraísos fiscais (Comissão Europeia, 2018c).

Assim, torna-se evidente a necessidade do ISD para abordar este desafio fiscal.

Por último, no âmbito da análise da nova tributação mínima de 15%, referida no subcapítulo 2.3., importa mencionar que França apresenta, atualmente, um IRC de 26,5%, Espanha de 25% e Itália de 24%, estando acima da média da Europa, de 18,98%, e do Mundo, de 23,65% (KPMG, 2021). Já o Reino Unido tem um IRC de 19% nos dias de hoje, estando abaixo da média global, mencionada anteriormente. No entanto, dos quatro países, em 2019, foi o que registou uma maior receita fiscal de IRC, nomeadamente, de 55,3 mil milhões de libras (KPMG, 2021; OCDE, 2020d).

4.1 Características dos ISDs dos países

4.1.1 Espanha

O ISD espanhol é um imposto indireto, compatível com o IVA, que entrou em vigor a 16 de janeiro de 2021 (BDO, 2020).

O ISD tem uma taxa de 3% sobre as receitas brutas provenientes dos seguintes serviços digitais:

- Publicidade *online* – Apresentação de publicidade, numa interface digital, direcionados para os usuários dessa mesma interface;
- Intermediação *online* – Disponibilização de uma interface digital multilateral aos utilizadores, que lhes permite o encontro de outros utilizadores e a interação entre eles e o fornecimento de bens ou serviços diretamente entre eles;
- Transferência dos dados dos utilizadores – Venda de dados recolhidos e gerados através das informações que os utilizadores disponibilizam nas interfaces digitais (BDO, 2020; PWC, 2020).

Sendo que, para cada tipo de serviço, o ISD aplica uma regra diferente para determinar a sua base tributária (USTR, 2021).

No entanto, o governo espanhol estabeleceu alguns serviços que estão isentos ao ISD, nomeadamente:

- Venda *online* de bens ou serviços através do *website* do seu fornecedor, em que este não atua como um intermediário;
- Venda de bens ou serviços a utilizadores finais, dentro de um serviço de intermediação *online*;
- Prestação de serviços de intermediação em linha, cujo principal objetivo é fornecer conteúdos digitais, serviços de comunicação ou de pagamento aos seus utilizadores;
- Prestação de serviços financeiros regulamentados por entidades financeiras regulamentadas;
- Prestação de serviços de transmissão de dados por entidades financeiras;
- Prestação de serviços quando efetuados entre entidades que fazem parte de um grupo com uma propriedade, direta ou indireta, a 100% (BDO, 2020a; EY, 2018).

Uma entidade só é considerada sujeito passivo do ISD espanhol se, no ano anterior, as suas receitas anuais globais tributáveis excederem 750 milhões de euros e se as suas receitas anuais tributáveis em Espanha, forem de pelo menos, 3 milhões de euros. De relevar que estes limiares também são aplicáveis a empresas que pertençam a um grupo (BDO, 2020a).

Os serviços digitais serão entendidos como realizados em Espanha se os seus utilizadores estiverem localizados no país, independentemente de terem contribuído monetariamente para a geração de receitas da empresa (EY, 2018).

Para cada um dos serviços digitais, é estabelecido um conjunto específico de regras de localização:

- Publicidade *online* – quando a publicidade aparece no dispositivo do utilizador e esse dispositivo está em Espanha;
- Intermediação *online* – quando se conclui uma transação subjacente por um utilizador, através de um dispositivo localizado no país ou quando se tem uma conta e esta é aberta num dispositivo em Espanha;
- Transmissão de dados – quando os dados gerados por um utilizador, através de uma interface digital, são acedidos através de um dispositivo situado no país (USTR, 2021).

De notar que os dispositivos dos seus utilizadores, geralmente, são rastreados através dos seus endereços IP (USTR, 2021).

A declaração do imposto deve ser apresentada trimestralmente e irá acumular no momento em que os serviços digitais tributáveis forem fornecidos ou realizados ou no momento da cobrança total ou parcial do preço, para os montantes efetivamente recebidos (KPMG, 2021a; BDO, 2020).

O orçamento de Espanha para 2021, estima que o ISD pode gerar até 968 milhões de euros, em 2021 (USTR, 2021).

Adicionalmente, é aplicado um regime penal especial para os contribuintes que não cumprirem a sua implementação, sendo a pena mínima de 15 000€ e a máxima de 40 000€, por ano (BDO, 2020).

Por fim, importa mencionar que o ISD espanhol apenas deverá permanecer em vigor até que a UE ou a OCDE alcancem um acordo internacional sobre a tributação da economia digital. No entanto, não contém nenhuma cláusula de caducidade (PWC, 2020; USTR, 2021).

4.1.2 França

França, não só foi um dos primeiros países a decretar um ISD, mais conhecido por Imposto GAFA, como também foi um dos grandes defensores do ISD estabelecido pela UE (Geringer, 2021; Tax Foundation, 2020). Posto isto, o ISD francês entrou em vigor a julho de 2019, mas é retroativo a 1 de janeiro de 2019 (Tax Foundation, 2020).

A sua taxa é de 3% sobre o montante, sem IVA, cobrado ao contribuinte relativamente aos serviços tributáveis, fornecidos em França (Assemblée Nationale, 2019). A este valor aplica-se um Rácio de Presença Digital francesa, que representa a proporção de utilizadores franceses para cada subcategoria de serviços, sendo que cada serviço tributável tem o seu próprio rácio, ou seja, a sua fórmula é: Montante total cobrado a nível mundial x Rácio de Presença Digital francesa x 3% (PWC, 2020a).

Para que o ISD seja imposto em França, é exigido que se cumpram quatro condições cumulativas. Isto é, requer-se que exista um serviço tributável, que esteja localizado em França, que haja a cobrança de receitas como contrapartida do mesmo e que cumpra os limiares das receitas existentes (EY, 2020).

Posto isto, os serviços digitais tributáveis em França, são os seguintes:

- Publicidade *online*, baseada nos dados dos utilizadores – Serviços comercializados a anunciantes, que visam colocar mensagens publicitárias direcionadas nas interfaces digitais, baseadas nos dados dos utilizadores recolhidos e gerados durante o uso dessas interfaces;
- Intermediação *online* – Disponibilização de uma interface digital que permite aos utilizadores entrar em contacto com outros e interagir com eles, tendo em vista o fornecimento de bens e serviços (Assemblée Nationale, 2019).

No entanto, existem alguns serviços de intermediação *online* que estão isentos do ISD, nomeadamente, os serviços que utilizam as interfaces digitais para:

- Fornecer conteúdo digital, serviços de comunicação e de pagamento;
- Gerir serviços financeiros, de acordo com o Código Financeiro e Monetário francês, como é o caso dos serviços de *crowdfunding*;
- Compra ou venda de publicidade direcionada (PWC, 2020a).

O ISD abrange entidades que, independentemente do seu local de estabelecimento, tenham receitas tributáveis mundiais superiores a 750 milhões de euros e receitas tributáveis em França superiores a 25 milhões de euros, obtidas no ano fiscal anterior (Assemblée Nationale, 2019; KPMG, 2021a). Importa mencionar que o Rácio de Presença Digital francesa só se aplica ao limiar francês e não ao limiar mundial (EY, 2020a).

Considera-se que um utilizador da interface digital está localizado em França, se o dispositivo no qual acedeu à interface estiver localizado no país e a sua localização é determinada através do login, do ID ou do endereço IP do utilizador (PWC, 2020a).

Relativamente à cobrança de receitas em troca de um serviço tributável, o governo francês especifica que é irrelevante se estes montantes foram cobrados apenas durante uma parte do ano ou se provêm de utilizadores não localizados em França (EY, 2020a).

A obrigação de pagar o imposto e o facto gerador verifica-se a 31 de dezembro do ano em que os montantes foram recebidos (EY, 2020a). O ISD é pago através de dois adiantamentos para o ano em curso, notando que cada uma dessas prestações é de pelo menos 50% do montante de ISD devido no ano anterior. Cada prestação do imposto é paga com a entrega da declaração do IVA em abril e em outubro desse ano e o saldo do pagamento é devido em abril do ano seguinte, com a entrega da declaração do ISD (EY, 2020a).

Geringer (2021), estima que o ISD iria acrescentar cerca de 400 a 650 milhões de euros às receitas fiscais de 2019.

O ISD francês é uma medida temporária até que seja alcançada uma solução global, consensual e de longo prazo. Contudo, a lei fiscal francesa não inclui uma cláusula de caducidade para revogar o imposto no futuro (Tax Foundation, 2020).

4.1.3 Itália

Itália implementou um ISD a 1 de janeiro de 2020, que revogou um imposto anterior que acabou por nunca entrar em vigor devido à falta de legislação secundária, denominado por Imposto Web, introduzido em 2019 (PWC, 2019).

Este novo imposto consiste numa taxa de 3% sobre as receitas brutas derivadas da prestação dos seguintes serviços:

- Publicidade *online* – Colocação, numa interface digital, de publicidade direcionada aos utilizadores dessa interface;
- Intermediação *online* – Interface digital multilateral que permite aos utilizadores comprar ou vender bens e serviços e encontrar outros usuários e interagir com eles;
- Transmissão de dados do utilizador recolhidos e gerados a partir da utilização de uma interface digital (Tax Foundation, 2021).

O ISD italiano não se aplica quando os serviços digitais supramencionados forem prestados a entidades relacionadas e também quando se trata dos seguintes serviços digitais:

- Venda *online* de bens ou serviços através do *website* do seu fornecedor, em que este não atua como um intermediário;
- Fornecimento de bens ou serviços a utilizadores finais, como parte de um serviço de intermediação *online*;
- Disponibilização de uma interface digital, cujo principal objetivo é fornecer conteúdos digitais, serviços de comunicação ou de pagamento aos seus utilizadores;
- Serviços financeiros regulamentados e serviços de transmissão de dados prestados por instituições financeiras;
- Atividades relacionadas com plataformas telemáticas para o intercâmbio de certificados ambientais, de eletricidade, de gás e de combustíveis e a transmissão dos respetivos dados e qualquer outra atividade vinculada (BDO, 2020b; EY, 2020b).

Os sujeitos passivos são empresas que, no ano civil anterior àquele em que as receitas tributáveis são obtidas, ultrapassaram um montante total de receitas mundiais de 750 milhões de euros e um montante total de receitas obtidas em Itália de 5,5 milhões de euros (BDO, 2020b).

Um utilizador do serviço tributável é considerado que está localizado em Itália, durante o período fiscal se, relativamente à:

- Publicidade *online* – a publicidade em questão aparecer no dispositivo do mesmo quando este está a ser utilizado em Itália;
- Intermediação *online* – o utilizador usar o dispositivo em Itália para aceder à interface digital e concluir uma transação subjacente ou se tem uma conta e esta é aberta utilizando o dispositivo em Itália;
- Transmissão de dados – os dados forem transmitidos no dispositivo em Itália (BDO, 2020b).

De relevar que os dispositivos são localizados através do endereço do IP ou de outro sistema de geolocalização (BDO, 2020b).

Os sujeitos passivos devem pagar o ISD até 16 de fevereiro do ano fiscal seguinte ao que o imposto se refere e devem apresentar a declaração anual até dia 31 de março do mesmo ano fiscal (BDO, 2020c).

Estima-se que, o ISD italiano irá gerar, anualmente, 708 milhões de euros em receitas fiscais (USTR, 2021a).

O ISD será revogado assim que as disposições acordadas sobre a tributação da economia digital, a nível internacional, se tornem aplicáveis (BDO, 2020b).

4.1.4 Reino Unido

O Reino Unido, tal como a França, apoiou desde o início o ISD (Cui, 2019). Como tal, a 1 de abril de 2020 entrou em vigor o ISD britânico, que é um imposto de 2% sobre as receitas brutas dos serviços digitais atribuíveis aos utilizadores do Reino Unido (BDO, 2020d).

Os serviços digitais tributáveis no Reino Unido são os seguintes:

- Publicidade *online*;
- Atividades nas redes sociais – Promovem a interação entre os utilizadores e partilha de conteúdo entre eles;
- Atividades nos motores de busca;
- *Online marketplace* – Plataforma que facilita a venda de bens, serviços e propriedades dos utilizadores para outros utilizadores (EY, 2020; PWC, 2019a).

No entanto, quando o fornecedor de um *online marketplace* é um prestador de serviços financeiros e de pagamentos, no qual mais do que metade das suas receitas estão relacionadas com a criação ou transação de ativos financeiros, então está isento de ISD (EY, 2020).

O ISD britânico aplica-se a empresas que geram receitas anuais mundiais superiores a 500 milhões de libras esterlinas (583 362 501,46 de euros, segundo as taxas de câmbio do Banco de Portugal a 11 de junho de 2021) e mais de 25 milhões de libras esterlinas (29 168 125,07 de euros, segundo as taxas de câmbio do Banco de Portugal a 11 de junho de 2021) de receitas anuais de serviços tributáveis no Reino Unido (BDO, 2020e).

O imposto aplica-se ao nível do grupo e abrange as empresas residentes no Reino Unido, não residentes com estabelecimento estável local e não residentes sem estabelecimentos estável local (BDO, 2020e).

As empresas podem optar por calcular o ISD aplicando um método de cálculo alternativo, sempre que estas sejam deficitárias ou que tenham uma margem de lucro muito reduzida (EY, 2020). Assim, assegura que o imposto não prejudica a sustentabilidade das empresas que têm uma menor capacidade de pagar (HM Treasury, 2019).

Um utilizador no Reino Unido é qualquer pessoa que se encontra localizada no Reino Unido. Deste modo, as receitas dos serviços digitais são tratadas como provenientes de utilizadores do Reino Unido quando provêm de anúncios que se destinam a ser vistos pelos utilizadores do país, de taxas de comissão sobre transações que envolvem os seus utilizadores, de taxas de subscrição cobrados aos utilizadores do país e de atividades de mercado relacionadas com a venda ou arrendamento de terrenos ou propriedades no Reino Unido (PWC, 2019a). No entanto, as receitas derivadas de transações que envolvam um outro utilizador localizado num país com um imposto semelhante ao ISD, terão de ser reduzidas para 50% das receitas da transação. (HM Treasury, 2019).

O ISD deve ser pago e declarado de acordo com uma base anual e é devido 9 meses e um dia após o final do período contabilístico, isto é, no dia 1 de outubro (KPMG, 2021a). O primeiro período contabilístico começa a 1 de abril de 2020 e termina a 31 de março de 2021, sujeito a certas condições (USTR, 2021b).

O ISD é dedutível para efeitos do IRC no Reino Unido e o seu cumprimento está em conformidade com a declaração do IRC do mesmo (BDO, 2020e). Importa mencionar que apenas uma única entidade do grupo é responsável pela declaração do ISD (HM Treasury, 2019).

O governo britânico prevê gerar cerca de 1,9 mil milhões de libras esterlinas (cerca de 2,21 mil milhões de euros, segundo as taxas de câmbio do Banco de Portugal a 18 de junho de 2021) do ISD, de 2019 até 2025 (USTR, 2021b).

Por fim, o governo britânico estabeleceu que iria revogar o ISD assim que houvesse uma solução global sobre a tributação da digitalização da economia. No entanto,

o ISD não contém nenhuma cláusula de caducidade e apenas prevê a revisão do imposto em 2025 (KPMG, 2021a).

4.1.5 *Análise Comparativa dos ISDs*

Após a apresentação do ISD de cada país, realizou-se uma tabela, disponibilizada na Tabela 3, na qual se sintetizou as principais características do ISD de cada país e do ISD proposto pela Comissão Europeia, para facilitar a análise comparativa.

Deste modo, em relação à taxa do ISD e ao limiar de receitas globais, conclui-se que os ISDs espanhol, francês e italiano são iguais ao da proposta da Comissão Europeia, isto é, de 3% e de 750 milhões de euros, respetivamente, sendo o ISD britânico o único diferente, de 2% e de 500 milhões de libras, respetivamente.

Relativamente à base do imposto, os ISDs de todos os países aplicam-se às receitas brutas, tal como o ISD proposto.

Os ISDs espanhol e italiano tributam o mesmo tipo de serviços digitais que a proposta de Diretiva da UE, isto é, aplica-se à publicidade *online*, à intermediação *online* e às vendas de dados dos utilizadores de interfaces digitais. O ISD de França e do Reino Unido apresentam um âmbito de aplicação bastante semelhante.

Comparativamente ao ISD proposto, o ISD espanhol não isentou, expressamente, os serviços digitais prestados a entidades dentro do mesmo grupo. Como tal, exige mais controlo para evitar que exista tributação excessiva, nomeadamente efeitos em cascata.

Importa referir que os ISDs de Espanha e de Itália apresentam ainda mais isenções do que as previstas na proposta e que as isenções do ISD de França são muito semelhantes às da Comissão. No entanto, o ISD do Reino Unido é o único com isenções diferentes ao do imposto proposto.

Por último, quanto ao limiar de receitas domésticas, cada país introduziu um limiar diferente do proposto. O limiar de receitas domésticas do ISD espanhol e italiano são similares, de 3 milhões de euros e de 5,5 milhões de euros, respetivamente; e o de França e do Reino Unido já são bastante mais elevados, de 25 milhões de euros e de 25 milhões de libras, respetivamente.

Posto isto, conclui-se que os ISDs espanhol, italiano e francês estão alinhados com o objetivo e com as características principais da Diretiva da UE.

Tabela 3 – Países com ISD em vigor e a proposta da Comissão Europeia

	Espanha	França	Itália	Reino Unido	Comissão Europeia
Entrada em vigor	16 de janeiro de 2021	1 de janeiro de 2019	1 de janeiro de 2020	1 de abril de 2020	-
Taxa	3%	3%	3%	2%	3%
Base do imposto	Receitas brutas	Receitas brutas	Receitas brutas	Receitas brutas	Receitas brutas
Âmbito de aplicação	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> Intermediação <i>online</i> Vendas de dados dos utilizadores de interfaces digitais 	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i>, com base nos dados dos utilizadores Intermediação <i>online</i> 	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> Intermediação <i>online</i> Vendas de dados dos utilizadores de interfaces digitais 	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> Atividades nas redes sociais Atividades nos motores de busca <i>Online marketplace</i> 	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> Intermediação <i>online</i> Vendas de dados dos utilizadores de interfaces digitais
Limiar Receitas globais	750 milhões de euros	750 milhões de euros	750 milhões de euros	500 milhões de libras (583 362 501,46 de euros ⁴)	750 milhões de euros
Limiar Receitas domésticas	3 milhões de euros	25 milhões de euros	5,5 milhões de euros	25 milhões de libras (29 168 125,07 de euros ⁵)	50 milhões de euros

4.2 Análise Crítica dos ISDs

Em 2020, o USTR anunciou que iria investigar os ISDs implementados por Espanha, França, Itália e Reino Unido (EY, 2020).

Os resultados desta investigação concluíram que os ISDs dos países acima referidos discriminam as empresas digitais sediadas nos EUA, devido ao âmbito de aplicação dos ISDs e aos seus limiares de receitas. Isto é, o ISD afeta mais as empresas americanas do que as empresas nacionais, pois os ISDs aplicam-se aos serviços cujas empresas americanas são líderes de mercado, e prevê-se que apenas estas ultrapassam os seus limiares de receitas (USTR, 2021). Como se pode observar, em Espanha, mais de 64% das empresas abrangidas são americanas e apenas 5,1% são espanholas e no caso da França, 8 dos 9 grupos de empresas fornecedoras de serviços de publicidade sujeitos ao ISD estão sediadas nos EUA (USTR, 2021; USTR, 2019). Assim como, mais de 62% das empresas afetadas pelo ISD italiano são americanas e, pelo menos, 7% são italianas (USTR, 2021a).

⁴ Segundo as taxas de câmbio do Banco de Portugal a 11 de junho de 2021.

⁵ Ibidem.

Assim, Geringer (2021) constatou que ao discriminar as empresas digitais estrangeiras, podem interferir com a legislação da UE, concretamente com as liberdades fundamentais da UE.

A USTR (2021) e Kofler *et al.* (2019) verificaram ainda que os ISDs são inconsistentes com os princípios internacionais de tributação, por se aplicarem a receitas brutas, em vez de a rendimentos líquidos, algo fortemente contestado pelos EUA, e por serem um imposto extraterritorial. Para além destes fatores, o ISD francês também é considerado pela USTR, inconsistente com os princípios fiscais internacionais, por se aplicar retroativamente; o ISD espanhol e italiano são igualmente incoerentes pelo facto de poderem provocar dupla tributação; e o ISD britânico por se aplicar retroativamente e por poder provocar dupla tributação (USTR, 2019; USTR, 2021; USTR, 2021a; USTR, 2021b).

Segundo Geringer (2021), os ISDs não são abrangidos pelos tratados de dupla tributação e, como tal, se os Estados de Residência não aceitarem a dedução dos ISDs, as receitas provenientes do imposto estão sujeitas a dupla tributação, prejudicando a competitividade das empresas digitais. Isto acontece no caso dos EUA, que é o país onde a maior parte das empresas digitais estão sediadas, pois o crédito fiscal estrangeiro de 80% do regime GILTI não abrange o ISD (Geringer, 2021).

Adicionalmente, a USTR (2021) averiguou que sobrecarregam ou limitam o comércio dos EUA, por criarem encargos fiscais significativos para as empresas abrangidas.

Geringer (2021) e Kofler *et al.* (2019) argumentam ainda que os ISDs implementados podem originar incerteza jurídica devido à falta de clarificação de quais é que são os serviços digitais efetivamente tributados ou não. Existem, por exemplo, modelos de negócios que combinam diferentes tipos de intermediação, tornando-se complexo determinar qual o tipo de serviços que é abrangido pelo ISD (Kofler *et al.*, 2019).

Por fim, é relevante realçar que os Estados de Residência podem querer retaliar face ao ISD (Geringer, 2021). Como é o caso dos EUA que ameaçaram aplicar tarifas de, aproximadamente, 2,4 mil milhões de dólares aos bens de origem francesa. Como consequência, o Ministro Bruno Le Maire decidiu suspender o ISD francês até dezembro de 2020, como contrapartida de os EUA não aplicarem as sanções (EY, 2019).

5 Conclusões, Limitações e Pistas de Investigação Futuras

O panorama fiscal internacional modificou-se substancialmente nos últimos anos como consequência da rápida transformação da economia mundial através da digitalização, o que testou os sistemas de tributação das sociedades, a nível internacional e da UE (OCDE, 2017; Comissão Europeia, 2018). Alcançar uma solução global para desenvolver um sistema de tributação eficaz e justo adequado à era digital e aplicá-la, é um processo longo e demorado, mas necessário, pois é crucial que exista um ambiente fiscal atual e adaptado às atividades e às empresas digitais, para que estas possam crescer beneficiando de um ambiente económico previsível e equitativo (Conselho da União Europeia, 2018a; Comissão Europeia, 2018). Como tal, a Comissão está a trabalhar em estreita colaboração com a OCDE para a elaboração de uma solução mundial (Conselho da União Europeia, 2018a).

Dado que, a maior parte da literatura existente é centrada no ISD proposto pela Comissão Europeia e não pelos ISDs já implementados, o contributo deste estudo passa por preencher esta lacuna, ao analisar os ISDs já postos em prática por alguns países e ainda enquadra as propostas elaboradas, não só pela Comissão Europeia, mas também pela OCDE.

Este estudo contribui para esclarecer o modo como Espanha, França, Itália e o Reino Unido lidaram com os desafios fiscais provocados pela era da economia digital, através da implementação de um ISD. Assim, permitiu analisar como é que instauraram esta medida unilateral, tendo em consideração as condições económicas dos países supramencionados e os seus desempenhos na economia digital e, ainda, perante os novos desenvolvimentos na temática, relativamente ao imposto mínimo de 15% para as multinacionais. Ademais, através da análise da taxa, incidência, isenção, regras de localização, obrigações, receitas fiscais estimadas e da cláusula de caducidade de cada ISD, foi possível a comparação dos ISDs entre si e relativamente à proposta da UE. Concluiu-se que os ISDs espanhol, italiano e francês são muito semelhantes ao ISD apresentado pela Comissão Europeia, exceto no elemento dos limiares de receitas domésticas, cujos valores são bastante inferiores ao proposto. Por fim, constata-se que os ISDs referidos discriminam as empresas digitais sediadas nos EUA, podem interferir com a legislação da UE, são inconsistentes com os princípios internacionais de tributação, não

são abrangidos pelos tratados de dupla tributação, podendo provocar dupla tributação, sobrecarregar ou limitar o comércio dos EUA, e podem provocar incerteza jurídica.

Ao longo do estudo, foram enfrentadas algumas limitações na realização da análise. Primeiramente, como é um tema recente e que está, neste momento, a ser trabalhado pela OCDE e pela UE e, ao mesmo tempo, por diversos países, existe pouca literatura disponível sobre o tema e poucos dados quantitativos que sirvam de suporte à investigação, que estejam atualizados e que sejam suficientes para analisar os efeitos provocados pela implementação dos ISDs. Neste seguimento, seria interessante realizar-se no futuro a mesma análise, mas com um período temporal mais extenso e posterior à implementação dos ISDs nos respetivos países e compreender, efetivamente, os seus impactos e as suas vantagens e desvantagens.

No futuro, também se poderia realizar uma investigação semelhante, mas relativamente à proposta elaborada pela Comissão Europeia que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma PDS, averiguando como é que os países a podem instaurar ou como já está, de facto, introduzida, e ainda analisar os seus impactos e as suas vantagens e desvantagens.

Por último, outra pista de investigação futura interessante seria uma investigação que comparasse todas as medidas unilaterais existentes para combater os desafios fiscais despoletados pela evolução digital, como os ISDs, os Impostos sobre a Publicidade, PDS, taxa de equalização, entre outras, e determinar quais as melhores medidas, os seus impactos e as respetivas vantagens e desvantagens.

6 Referências Bibliográficas

- Assemblée Nationale (2019). *PROJET DE LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*.
- Atkinson, R. D., & McKay, A. S. (2007). Digital prosperity: Understanding the economic benefits of the information technology revolution.
- Bacache Beauvallet, M. (2018). Tax competition, tax coordination, and e-commerce. *Journal Public Economic Theory*. 20(1), 100– 117.
- Bacache-Beauvallet, M., & Bloch, F. (2018). Special issue on taxation in the digital economy. *Journal of Public Economic Theory*. 20, 5– 8.
- Barrera, R., & Bustamante, J. (2018). The rotten apple: Tax avoidance in Ireland. *The International Trade Journal*, 32(1), 150-161.
- BDO (2020). Spain Digital Service Tax. Disponível em: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-4-2020/spain-digital-service-tax> (Consultado a: 10/6/2021).
- BDO (2020a). Spain - Digital Services Tax. Disponível em: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/spain-digital-services-tax>
- BDO (2020b). Italian Digital Services Tax to be introduced from 1 January 2020. Disponível em: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/corporate-tax-news/issue-53-december-2019/italy-italian-digital-services-tax-to-be-introduced-from-1-january-2020> (Consultado a: 10/6/2021).
- BDO (2020c). *Italy - Digital Services Tax*. Disponível em: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/italy-digital-services-tax?map> (Consultado a: 10/6/2021).
- BDO (2020d). *Article: Digital Services Tax comes into effect from 1 April*. Disponível em: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/insights/tax/corporate-international-tax/digitalservices-tax-comes-into-effect-from-1-april> (Consultado a: 10/6/2021).
- BDO (2020e). *UK - Digital Services Tax*. Disponível em: <https://www.bdo.global/engb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/uk-digital-services-tax?map>
- Bloch, F., & Demange, G. (2018). Taxation and privacy protection on Internet platforms. *Journal of Public Economic Theory*. 20(1), 52– 66.
- Cnet. (2021). *Facebook vs. Apple: Here's what you need to know about their privacy feud*. Disponível em: <https://www.cnet.com/news/facebook-vs-apple-heres-what-you-need-to-know-about-their-privacy-feud/> (Consultado a: 19/05/2021)
- Comissão Europeia (2015). Um Mercado Único aprofundado e mais justo: Comissão promove oportunidades para cidadãos e empresas. Bruxelas.

- Comissão Europeia (2018). Chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital. *Comunicação da comissão ao parlamento europeu e ao conselho*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2018a). Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2018b). Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT EXECUTIVE SUMMARY OF THE IMPACT ASSESSMENT*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2018c). *Impact Assessment*. Bruxelas.
- Comissão Europeia (2020). *Digital Economy and Society Index (2020). Thematic chapters*.
- Comissão Europeia (2021). *International Digital Economy and Society Index 2020*.
- Comissão Europeia (2021a). DESI composite index. https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-composite#chart={%22indicator%22:%22desi_sliders%22,%22breakdown%22:%22desi_1_conn%22:5,%22desi_2_hc%22:5,%22desi_3_ui%22:3,%22desi_4_idt%22:4,%22desi_5_dps%22:3},%22unit-measure%22:%22pc_desi_sliders%22,%22time-period%22:%222020%22}. Consultado a: 17/7/2021.
- Comissão Europeia (2021b). Compare the evolution of DESI components. https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-see-the-evolution-of-an-indicator-and-compare-breakdowns#chart={%22indicator%22:%22desi%22,%22breakdown-group%22:%22desi%22,%22unit-measure%22:%22egov_score%22,%22ref-area%22:%22EU%22}. Consultado a: 17/7/2021.
- Comissão Europeia (2021c). Country ranking table, on a thematic group of indicators [Internet usage]. <https://digital-agenda-data.eu/charts/country-ranking-table-on-a-thematic-group-of-indicators#chart=%7B%22indicator-group%22:%22internet-usage%22,%22ref-area%22:%22IT%22,%22time-period%22:%222020%22%7D>. Consultado a: 17/7/2021
- Comissão Europeia (2021d). Country ranking table, on a thematic group of indicators [Take up of internet services]. <https://digital-agenda-data.eu/charts/country-ranking-table-on-a-thematic-group-of-indicators#chart={%22indicator-group%22:%22internet-services%22,%22ref-area%22:%22IT%22,%22time-period%22:%222020%22}>. Consultado a: 17/7/2021
- Comissão Europeia (2021e). Country ranking table, on a thematic group of indicators [eCommerce]. <https://digital-agenda-data.eu/charts/country-ranking-table-on-a-thematic-group-of-indicators#chart={%22indicator-group%22:%22ecommerce%22,%22ref-area%22:%22IT%22,%22time-period%22:%222020%22}>. Consultado a: 17/7/2021
- Comissão Europeia (2021f). Country ranking table, on a thematic group of indicators [eBusiness]. <https://digital-agenda-data.eu/charts/country-ranking-table-on-a-thematic-group-of-indicators#chart={%22indicator->

[group%22:%22ebusiness%22,%22ref-area%22:%22IT%22,%22time-period%22:%222020%22}](#). Consultado a: 17/7/2021

- Conselho da União Europeia (2018). *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2018a). *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais*. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2018b). Bulgarian Presidency digital taxation roadmap. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2018c). *Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais – Orientação geral*. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2019). *Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre a publicidade digital aplicável às receitas da prestação de serviços de publicidade digital - Acordo político*. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2019a). Tributação dos serviços digitais - Ponto da situação. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2020). Conclusões do Conselho sobre uma tributação justa e eficaz em tempos de recuperação, sobre os desafios fiscais associados à digitalização e sobre a boa governação fiscal na UE e no resto do mundo. Bruxelas. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2021). DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade. Bruxelas.
- Conselho da União Europeia (2021a). Declaração dos membros do Conselho Europeu. Bruxelas.
- Conselho Europeu (2017). *Reunião do Conselho Europeu (19 de outubro de 2017) – Conclusões*. Bruxelas.
- Conselho Europeu (2020). *Reunião extraordinária do Conselho Europeu (17, 18, 19, 20 e 21 de julho de 2020) – Conclusões*. Bruxelas.
- Conselho Europeu (2021). *CARBIS BAY G7 SUMMIT COMMUNIQUÉ - Our Shared Agenda for Global Action to Build Back Better*. Cornwall.
- Deloitte (2015). *BEPS update - #2 Don't get caught by complexity. BEPS - Action 1*.
- Devereux, M. P., & de la Feria, R. (2014). Designing and implementing a destination-based corporate tax. *Oxford University Centre for Business Taxation*
- Devereux, M. P., McCarthy, M., Simmler, M., Vella, J., Bares, F., Freedman, J., & Irem, G. (2020). The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal. *Oxford University Centre for Business Taxation Report*.
- Devereux, M. P., Auerbach, A. J., Keen, M., & Schön, W. (2020a). *Taxing profit in a global economy*. Oxford University Press.

- Eurostat (2021). Gross domestic product at market prices. <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tec00001/default/table?lang=en>. Consultado a: 17/7/2021.
- Eurostat (2021a). Export to import ratio. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/egi_tr1/default/table?lang=en. Consultado a: 17/7/2021.
- Eurostat (2021b). Exports of goods and services in % of GDP. <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tet00003/default/table?lang=en>. Consultado a: 17/7/2021.
- Eurostat (2021c). Percentage of ICT sector in GDP. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/isoc_bde15ag/default/table?lang=en. Consultado a: 17/7/2021.
- Expresso (2021). G7 aprovou imposto mínimo de 15% para as multinacionais. E agora? Disponível em: <https://expresso.pt/economia/2021-06-05-G7-aprovou-imposto-minimo-de-15-para-as-multinacionais.-E-agora--db4aac2f> (Consultado a 15/07/21).
- Expresso (2021a). "Netflix tax" à portuguesa - um primeiro passo em direção à tributação dos serviços digitais? Disponível em: <https://expresso.pt/opiniao/2021-03-18-Netflix-tax-a-portuguesa--um-primeiro-passo-em-direcao-a-tributacao-dos-servicos-digitais--ee4ac995> (Consultado a: 18/8/2021).
- EY (2018). *Spain releases draft bill on Digital Services Tax*.
- EY (2020). *Digital services tax Jurisdiction activity summary*.
- EY (2020a). *France issues comprehensive draft guidance on digital services tax*.
- EY (2020b). *Italy's Digital Services Tax enters into force as of 1 January 2020*.
- G20 (2013). G20 LEADERS' DECLARATION. *Saint Petersburg Declaration*. Saint Petersburg.
- Gauthier, S. (2018). Efficient tax competition under the origin principle. *Journal of Public Economic Theory*, 20(1), 85– 99.
- Geringer, S. (2021). National digital taxes – Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35:1, 1-19.
- Gonçalves, S. E. (2018). Tributação da Economia Digital: Os primeiros passos de uma revolução fiscal? *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº50, 149-154.
- HM Treasury (2019). *Digital Services Tax: response to the consultation*
- Jornal de Negócios (2021). *Bruxelas anuncia 'congelamento' de proposta de imposto digital europeu*. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/bruxelas-anuncia-congelamento-de-proposta-de-imposto-digital-europeu> (Consultado a 15/07/21).
- Kofler, G., & Sinnig, J. (2019). Equalization taxes and the EU's 'digital services tax'. *Intertax*, 47(2).

- KPMG (2021). Corporate tax rates for 2011-2021. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. Consultado a: 17/7/2021
- KPMG (2021a). *Taxation of the digitalized economy - Developments summary*.
- Moreno, A.B., & Brauner, Y. (2019). Taxing the Digital Economy Post-BEPS...Seriously. *Columbia Journal of Transnational Law*, 58, 121-188.
- Murthy, K. B., Kalsie, A., & Shankar, R. (2021). Digital economy in a global perspective: is there a digital divide?. *Transnational Corporations Review*, 13(1), 1-15.
- Nellen, A. (2012). Internet Taxation and Principles of Good Tax Policy. *Policy & Internet*, 4(1), 1-21.
- OCDE (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2017). *Background Brief Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing.
- OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2020a). *Top 10 Frequently Asked Questions*. Obtido de Tax Challenges Arising From Digitalisation. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf> (Consultado a: 14/2/2021)
- OCDE (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2020c). *Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Highlights*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OCDE.
- OCDE (2020d). *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables*. <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>. Consultado a: 17/7/2021
- Olbert, M., & Spengel, C. (2019). *Taxation in the Digital Economy—Recent Policy Developments and the Question of Value Creation*. *ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper*, (19-010).
- Parlamento Europeu (2016). *Tax Challenges in the Digital Economy*. Bruxelas: Policy Department A: Economic and Scientific Policy.
- PWC (2015). *Analisar e agir, preparando o futuro - Implementar o BEPS Action Plan*.
- PWC (2019). *Italy's 2019 budget law introduces a digital service tax*.
- PWC (2019a). *UK publishes draft legislation and guidance on digital services tax*.

- PWC (2020). *Spanish digital services tax and financial transactions tax laws are published.*
- PWC (2020a). *French tax authorities release Digital Services Tax guidelines.*
- Russo, K. (2019). Superiority of the vat to turnover tax as an indirect tax on digital services. *National Tax Journal*, 72(4), 857-879.
- Tax Foundation (2020). FAQ on Digital Services Taxes and the OECD’s BEPS Project: <https://taxfoundation.org/oced-beps-digital-tax/#3> (Consultado a: 10/06/2021)
- Tax Foundation (2021). What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> (Consultado a: 10/06/2021)
- Tax Policy Center (2020). *What is global intangible low-taxed income and how is it taxed under the TCJA?* Disponível em: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-global-intangible-low-taxed-income-and-how-it-taxed-under-tcja> (Consultado a: 30/09/2021)
- The Guardian (2020). *European Commission appeal against Apple tax ruling Ireland.* Disponível em: <https://www.theguardian.com/technology/2020/sep/25/european-commission-appeal-against-apple-tax-ruling-ireland> (Consultado a: 19/05/2021)
- USTR (2019). Section 301 Investigation Report on France’s Digital Services Tax
- USTR (2021). *Section 301 Investigation Report on Spain’s Digital Services Tax*
- USTR (2021a). *Section 301 Investigation Report on Italy’s Digital Services Tax*
- USTR (2021b). *Section 301 Investigation Report on the United Kingdom’s Digital Services Tax.*
- van Tonder, C., Schachtebeck, C., Nieuwenhuizen, C., & Bossink, B. (2020). A framework for digital transformation and business model innovation. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 25(2), 111-132.
- Cui, W. (2019). The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. *Tax Law Review.*, 73, 69.

7 Anexos

Anexo 1 – Proposta da Comissão Europeia relativa à tributação das sociedades com PDS

A tabela seguinte contém informação retirada da Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa.

Artigo 2.º - Âmbito de aplicação	“Entidades, independentemente do local onde são residentes para efeitos fiscais das empresas, quer se trate de um Estado-Membro ou de um país terceiro.” Não irá abranger as empresas fora da UE com as quais exista uma convenção de dupla tributação com o EM da PDS, evitando provocar conflitos dessas
---	---

	convenções. Só abrange empresas fora da UE se a convenção de dupla tributação incorporar disposições semelhantes às dos artigos 4.º e 5.º.
Artigo 3.º - Definições	<u>Imposto sobre as sociedades</u> : “um dos impostos sobre as sociedades enumerados no anexo II ou um imposto semelhante posteriormente introduzido”
	<u>Interface digital</u> : “qualquer software, incluindo um sítio Web, ou parte dele, e aplicações, incluindo aplicações móveis, de acessíveis aos utilizadores”
	<u>Endereço do Protocolo Internet (IP)</u> : “uma série de dígitos atribuído a dispositivos ligados em rede, a fim de facilitar a sua comunicação através da Internet”
	<u>Utilizador</u> : “qualquer pessoa ou empresa”
	<u>Serviços digitais</u> : “os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação”. Contudo, é de notar que a venda de bens ou serviços facilitada através da Internet ou de uma rede eletrónica não é considerada um serviço digital.
	<u>Receitas</u> : “os proventos da venda e de outras transações, líquidos de imposto sobre o valor acrescentado e outros impostos, taxas e direitos cobrados em nome das administrações públicas, quer sejam de natureza monetária ou não monetária, incluindo as receitas provenientes da alienação de ativos e de direitos, juros, dividendos e outras distribuições de lucros, proventos de liquidações, royalties, subsídios e subvenções, donativos recebidos, compensações e gratificações. As receitas também incluem donativos não monetários feitos pela empresa sujeita ao imposto sobre as sociedades. Não incluem capitais próprios subscritos pela empresa sujeita ao imposto sobre as sociedades, nem as dívidas que lhe foram reembolsadas.”
	<u>Entidade</u> : “qualquer pessoa coletiva ou construção jurídica que exerça uma atividade através de uma empresa ou de uma estrutura que seja transparente para efeitos fiscais”
	<u>Período de tributação</u> : “o exercício fiscal da empresa, o ano civil ou qualquer outro período aplicável para efeitos de imposto sobre as sociedades”
<u>Empresa associada</u> : “uma entidade ligada à entidade específica em causa”	

Anexo 2 – Proposta da Comissão Europeia relativa ao ISD

A tabela seguinte contém informação retirada da Diretiva do Conselho relativa ao ISD.

Artigo 2.º - Definições	<u>Grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira</u> : “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”
	<u>Conteúdos digitais</u> : “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”
Artigo 3.º n.º4 – Receitas Tributáveis	<p>“A alínea b) do n.º 1 não deve incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • (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

	<p>utilizadores ou a prestação de serviços de pagamento aos utilizadores;</p> <ul style="list-style-type: none"> • (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.”
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.”
Artigo 7.º - Cálculo do imposto	“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 9.º a 19 - Obrigações	Pessoa responsável pelo pagamento e cumprimento das obrigações; Identificação; Número de identificação; Supressão do registo de identificação; ... ⁶

Anexo 3 – ISD da Polónia e da Turquia

	Polónia	Turquia
Entrada em vigor	1 de julho de 2020	1 de março de 2020
Taxa	1,5%	7,5%
Base do imposto	Receitas brutas	Receitas brutas
Âmbito de aplicação	<ul style="list-style-type: none"> • Serviços de meios audiovisuais • Comunicação comercial audiovisual 	<ul style="list-style-type: none"> • Publicidade <i>online</i> • Venda de conteúdos auditivos, visuais e digitais e serviços em plataformas para ouvir, ver, jogar e descarregar conteúdo • Plataformas digitais que permitem interação • Intermediação por fornecedores de serviços digitais em plataformas
Limiar Receitas globais	–	750 milhões de euros
Limiar Receitas domésticas	–	TRY 20 milhões (1 961 380,42 de euros ⁷)

Anexo 4 – Países com o Imposto sobre a Publicidade em vigor

	Áustria	Hungria
Entrada em vigor	1 de janeiro de 2020	1 de julho de 2017

⁶ A Diretiva propõe a criação de um Balcão Único para que todas as obrigações do ISD possam ser cumpridas num só local, auxiliando e simplificando assim o processo (Comissão Europeia, 2018).

⁷ Segundo as taxas de câmbio do Banco de Portugal a 11 de junho de 2021.

Taxa	5%	7,5% No entanto, de 1 de julho de 2019 a 31 de dezembro de 2022, a taxa do imposto foi reduzida para 0%, como uma medida temporária.
Base do imposto	Receitas brutas	Receitas brutas
Âmbito de aplicação	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> 	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> Publicidade tradicional
Limiar Receitas globais	750 milhões de euros	HUF 100 milhões (288 817,01 de euros ⁸)
Limiar Receitas domésticas	25 milhões de euros	–

Anexo 5 – Países que propuseram um ISD

	Bélgica	República Checa	Eslováquia
Estado	Em janeiro de 2019, introduziu um ISD, que mais tarde foi rejeitado. Em junho de 2020, surgiu uma nova proposta, contudo, a Bélgica irá aguardar por uma solução global até 2023, caso contrário irá introduzir o seu ISD.	Debate adiado devido à pandemia da COVID-19, no entanto, espera-se que entre em vigor no início de 2021.	Proposta sobre as receitas dos não residentes provenientes da prestação de serviços, como publicidade, plataformas <i>online</i> e venda de dados do utilizador. No entanto, não tomaram nenhuma medidas e não foi considerado como sendo prioritário.
Taxa	3%	Inicialmente, acordaram que a taxa seria de 7%, mas em junho de 2020, reduziram para 5%.	–
Âmbito de aplicação	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade <i>online</i> Venda de dados dos utilizadores 	<ul style="list-style-type: none"> Publicidade direcionada Interfaces digitais multilaterais Venda de dados do utilizador 	–
Limiar Receitas globais	750 milhões de euros	750 milhões de euros	–
Limiar Receitas domésticas	5 milhões de euros	100 milhões de CZK (3 947 108,74 euros ⁹)	–

⁸ Ibidem.⁹ Ibidem.