

## TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: OS PRIMEIROS PASSOS DE UMA REVOLUÇÃO FISCAL?

### Tributação da Economia Digital: Os primeiros passos de uma revolução fiscal?

*Numa era cada vez mais digital urge adaptar os atuais sistemas fiscais (essencialmente desenhados para fazer face a uma economia tradicional) à nova realidade – a economia digital.*

*A par dos desenvolvimentos a nível global (nomeadamente, ao nível da OCDE), a Comissão Europeia veio recentemente apresentar duas propostas de Diretiva (o denominado, Pacote Fiscal Digital), que mais não são do que um primeiro passo para uma mudança de paradigma na tributação das empresas e atividades digitais.*

*É pois sobre estes recentes desenvolvimentos em matéria de tributação da economia digital – com particular incidência no Pacote Fiscal Digital – que versam as próximas páginas.*

### Taxation of the Digital Economy: The first steps of a tax revolution?

*In an increasingly digital era it is urgent to adapt current tax systems (essentiality designed to deal with a traditional economy) to the new reality – the digital economy.*

*Together with the developments at a global level (in particular, at the level of the OECD), the European Commission has recently presented two Directive proposals (the so-called Digital Tax Package), that are nothing else than the first steps for a paradigm shift in the taxation of digital companies and activities.*

*In the next pages, we will precisely look into the most recent developments at the level of the taxation of the digital economy – with particular focus on the Digital Tax Package.*

#### PALABRAS CLAVE

Tributação da Economia Digital; Economia Digital; Empresas Digitais; Atividades Digitais; Relatório Intercalar da OCDE 2018; Pacote Fiscal Digital

#### KEY WORDS

Taxation of Digital Economy; Digital Economy; Digital Companies; Digital Activities; OECD Interim Report 2018; Digital Tax Package

Data de receção: 1-10-2018

Data de aceitação: 18-10-2018

*“There is no such thing as a digital strategy, just strategy in a digital world.”*

Scott Gibson

### A (DES)ADEQUAÇÃO DOS SISTEMAS FISCAIS ATUAIS À ECONOMIA DIGITAL

É inegável a crescente importância das atividades digitais no seio da economia global e o impacto (também ele crescente) no dia-a-dia dos consumidores e agentes económicos em geral. De facto, seja por razões quotidianas seja por motivos profissionais, particulares e empresas dependem, cada vez mais e numa base constante, de ferramentas digitais – desde o *e-mail* ao *whatsapp*, dos *posts* em redes sociais às pesquisas em motores de busca na internet, das compras *online* às reservas de restaurantes e hotéis, da publicidade digital às plataformas de serviços *online* (e.g. serviços bancários), dos serviços de *download* digital e *streaming* de música, vídeo e jogos ao armazenamento em *cloud*, entre muitos outros.

Como resulta do comunicado de imprensa da Comissão Europeia, de 21 de março de 2018, “*nove em cada 20 das maiores empresas mundiais, em virtude da sua capitalização no mercado, passaram a ser*

*digitais, em comparação com uma em cada 20, há dez anos”.*

Temos pois vindo a assistir à implementação de novos modelos de negócio e de criação de valor, essencial ou totalmente, assentes em “novas” tecnologias, o que tem permitido uma extraordinária flexibilidade e eficiência na expansão global de tais negócios, evitando a necessidade de estruturas físicas próximas do utilizador.

Sucedem que as regras fiscais (sem entrar em matérias de IVA) ainda em vigor na esmagadora maioria das jurisdições – com exceção de alguns casos-piloto – simplesmente não contemplam esta nova e crescente realidade digital. As regras fiscais atualmente vigentes foram desenhadas para fazer face à chamada economia tradicional, tendo como princípio estruturante a regra de tributação das empresas na jurisdição onde as mesmas têm “presença física”.

Dada a possibilidade de as empresas digitais desenvolverem a sua atividade numa determinada jurisdição sem necessidade de uma presença física (bastando uma presença digital), acaba por se verificar um desencontro entre a jurisdição que tributa a atividade da empresa digital (i.e., onde a empresa tem a sua presença física, que em princípio coincide com a jurisdição onde são desenvolvidas as respetivas plataformas digitais) e a jurisdição onde está

o seu mercado, ou seja, onde o valor é criado (localização dos utilizadores / consumidores / dados).

No contexto de competição fiscal internacional em que vivemos, as regras atualmente vigentes – critério da “presença física” – dão obviamente aso ao aproveitamento de vantagens por parte das empresas digitais que não estão ao alcance das chamadas empresas tradicionais. No já antes citado comunicado de imprensa da Comissão Europeia, pode ler-se que “*as empresas digitais estão atualmente sujeitas a uma taxa efetiva média de tributação que corresponde a metade da aplicável à economia tradicional da UE*”.

Ora, as jurisdições que veem a sua receita fiscal prejudicada – i.e., aquelas onde as empresas digitais criam valor apesar de aí não terem uma “presença física” (como é o caso, nomeadamente, dos países da UE) – vêm reclamar uma mais equitativa distribuição da receita fiscal decorrente da economia digital.

## OS RECENTES DESENVOLVIMENTOS A NÍVEL INTERNACIONAL

Sem prejuízo de algumas soluções unilaterais adotadas por certas jurisdições (e.g., “*equalization levy*” adotado na Índia, retenção sobre certas transações digitais introduzida em Itália, ou o “*diverted profits tax*” introduzido no Reino Unido e na Austrália), existe uma consciência generalizada de que a solução para a tributação da economia digital deve ser tomada a um nível global, sob pena de se criarem mais problemas do que soluções.

Com efeito, a adoção de soluções unilaterais acabaria, nomeadamente, por ser mais um fator de competitividade fiscal prejudicial, debilitar os países economicamente mais frágeis, ser suscetível de comprometer obrigações decorrentes dos acordos de dupla tributação (“ADT”) e, no que respeita à UE, pôr em causa os objetivos de manutenção e reforço do Mercado Único.

A questão tem, assim, sido colocada e objeto de um debate alargado ao nível internacional – em particular, pela OCDE / G20, pelas Nações Unidas e, a nível mais regional, pela própria UE.

Quanto a possíveis soluções, têm sido consideradas, no essencial, três abordagens / opções possíveis (alternativas ou complementares), embora com diversas variáveis, sendo que nenhuma delas é isenta de problemas face ao sistema fiscal inter-

nacional, tal como o mesmo se encontra atualmente construído.

Dado o escopo do presente artigo, não teremos oportunidade de analisar de forma detalhada as abordagens / opções que se têm vindo a considerar, mas não podemos deixar de as enunciar muito resumidamente:

- (i) *Estabelecimento Estável (“EE”) “Digital”*: extensão do conceito de EE nos ADTs de forma a abranger não apenas a presença física mas também a presença virtual / digital de uma determinada empresa numa determinada jurisdição, com recurso a critérios de presença económica significativa (*significant economic presence*) – esta solução apresenta, desde logo, dificuldades no preenchimento em concreto de tal conceito de presença económica significativa, com risco de criar situações de desigualdade;
- (ii) *Retenção na fonte em certas transações digitais*: introdução de uma taxa de retenção na fonte definitiva (complementar ou alternativamente à solução do EE “Digital”) e correspondente adaptação dos ADTs – coloca, desde logo, questões quanto à sua aplicabilidade em transações com particulares (B2C) e questões legais de discriminação / neutralidade (quer no âmbito do comércio internacional quer ao nível da UE); e
- (iii) *Tributação Alternativa - Taxa de “Equalização” (Equalization levy)*: taxa de imposto sobre o consumo aplicável em transações digitais com entidades não residentes que tenham presença económica significativa na jurisdição do consumo / utilização, de forma compensar a perda de receita fiscal e assim colocando residentes e não residentes num mesmo nível de carga fiscal – coloca questões de compatibilidade com ADTs e, na UE, com as liberdades fundamentais e as restrições a auxílios de Estado.

Estas abordagens foram devidamente identificadas pela OCDE no Relatório da Ação 1 do BEPS – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, de Outubro de 2015, como possíveis medidas a tomar pelos Estados de forma a mitigar as discrepâncias decorrentes da desadequação das atuais regras à economia digital. Não obstante e a final, naquele Relatório da Ação 1 do BEPS, a OCDE acaba por não recomendar nenhuma das referidas abordagens, tendo apenas ficado estabelecido que se continuaria a trabalhar neste tema e na produção de um novo relatório que deveria ser divulgado em 2020.

Em 16 de Março de 2018, continuando o trabalho de 2015 e após várias consultas públicas, a OCDE publica um Relatório Intercalar dedicado aos desafios na tributação da economia digital (*Tax Challenges arising from Digitalisation – Interim Report 2018*). Neste Relatório Intercalar 2018, a OCDE não só analisa algumas das medidas unilaterais entretanto implementadas por alguns Estados, como se debruça sobre as soluções globais e de longo prazo, com particular incidência na revisão das regras de ligação (“*nexus rules*”) e de alocação de lucros (“*profit allocation rules*”) – ou seja, no desenvolvimento do artigo 7.º da Convenção Modelo da OCDE, pretendendo alinhar a distribuição dos direitos de tributação entre as diversas jurisdições, de acordo com a localização das atividades económicas digitais e respetiva criação de valor (e não apenas tendo por base o critério da “presença física”).

Contudo, ao nível da OCDE / G20 continuam a existir posições divergentes quanto à forma como o tema deve ser abordado, não tendo ainda sido possível chegar a um consenso (não só quanto às medidas como à necessidade de implementação de medidas intercalares), pelo que a OCDE acaba por, mais uma vez, não recomendar a implementação de quaisquer medidas. Pode pois ler-se no Relatório Intercalar 2018 o seguinte: “*there are divergent views on how the issue should be approached*”; “*there is no consensus on the need for, or merits of, interim measures, with a number of countries opposed to such measures*”.

Em todo o caso, ficou expresso no Relatório Intercalar 2018 o compromisso da OCDE em continuar o trabalho no âmbito dos desafios fiscais ao nível da economia digital, com vista a uma solução final e consensual em 2020 (após uma atualização a ser produzida já em 2019).

Neste momento, a questão que se coloca é, assim, a de saber se a urgência da adaptação das regras fiscais à economia digital se compagina com a espera que um consenso ao nível da OCDE pode implicar (desde logo, nunca antes de 2020).

Teremos esse tempo? A Comissão Europeia (a par de algumas iniciativas individualmente tomadas por certos Estados) entendeu que não, e decidiu dar um passo em frente, propondo a introdução de duas novas Diretivas, o chamado Pacote Fiscal Digital, sobre o qual em seguida nos debruçaremos. Como se pode ler na Proposta 2018/0072 (CNS) – sobre a implementação do EE “Digital” – “[a] Comissão reconhece que a abordagem ideal seria encontrar soluções multilaterais e internacionais com

vista a tributar a economia global, dada a natureza global deste desafio. A Comissão está a trabalhar em estreita colaboração com a OCDE para apoiar o desenvolvimento de uma solução internacional. No entanto, os progressos a nível internacional são difíceis devido à natureza complexa do problema e à grande variedade de questões que têm de ser resolvidas, podendo demorar algum tempo até se chegar a um consenso internacional. É por essa razão que a Comissão decidiu tomar medidas. A presente proposta destina-se a contribuir para os trabalhos em curso ao nível da OCDE, que continuam a ser essenciais para se chegar a um consenso mundial sobre o tema (...).”

### PACOTE FISCAL DIGITAL – UE

Em 31 de março de 2018, a Comissão Europeia veio apresentar duas propostas de Diretiva sobre a tributação das atividades e empresas digitais (o denominado Pacote Fiscal Digital), que se traduzem em duas abordagens (soluções / medidas) distintas do mesmo problema – a dificuldade dos países da UE (enquanto países onde se localizam os utilizadores das atividades digitais mas onde as respetivas empresas digitais, maioritariamente, não têm uma presença física) em, de acordo com as regras vigentes, tributarem a atividade digital que se desenvolve dentro das suas fronteiras.

A primeira abordagem (a chamada solução definitiva) consiste num alargamento do conceito de EE às situações de presença digital significativa na jurisdição em causa; a segunda abordagem (a chamada solução provisória) consiste na criação de um imposto sobre serviços digitais (“ISD”) para a tributação das receitas de determinadas atividades digitais na UE.

As Diretivas propostas estão ainda sujeitas à aprovação de todos os Estados-Membros, não obstante as mesmas preverem que a respetiva transposição para os Estados-Membros deve ocorrer até ao dia 31 de dezembro de 2019, devendo as respetivas disposições ser aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2020.

### Estabelecimento Estável “Digital” (Solução Definitiva)

A Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa – 2018/0072 (CNS) – tem como principal objetivo “melhorar a

*resiliência do mercado interno no seu conjunto, a fim de enfrentar os desafios da tributação da economia digital. (...) [A]s empresas digitais podem exercer atividades transfronteiriças sem qualquer presença física numa jurisdição, sendo, portanto, imprescindíveis regras para garantir que pagam impostos nos países em que obtiveram lucros” – cf. preâmbulo (8) da Proposta.*

A presente Proposta pretende assim introduzir nos sistemas fiscais dos Estados-Membros o conceito de EE “Digital”, de forma a que os Estados-Membros passem a poder tributar, em sede de imposto sobre sociedades, os lucros de entidades não residentes imputáveis à presença digital significativa no seu território (independentemente de uma presença física), com base numa análise funcional.

A presença digital significativa (e em consequência a existência de um EE “Digital”) encontra-se definida como “a prestação de serviços digitais através de um interface digital”, quando verificada uma das seguintes condições:

- (i) As receitas anuais da entidade em causa excederem, no Estado-Membro da presença digital, € 7.000.000; ou
- (ii) O número de utilizadores anual dos serviços digitais prestados pela entidade em causa no Estado-Membro da presença digital ser superior a 100.000 (considera-se que o utilizador se encontra no Estado-Membro onde utiliza o dispositivo – por referência ao endereço de IP – para “aceder à interface digital através da qual são prestados os serviços digitais”); ou
- (iii) O número de contratos de prestação de serviços digitais celebrados anualmente pela entidade em causa no Estado-Membro da presença digital ser superior a 3.000.

Tendo em conta que as regras sugeridas nesta Proposta de Diretiva poderão conflitar com ADTs vigentes, tais regras apenas serão aplicáveis (i) a atividades digitais transfronteiriças desenvolvidas na UE por empresas residentes na UE (mesmo que contrariem os ADTs em vigor - i.e., mesmo que os respetivos ADTs não tenham ainda sido adaptados em conformidade), e (ii) a empresas estabelecidas fora da UE caso não vigore qualquer ADT entre a jurisdição de residência da empresa digital e o Estado-Membro onde a mesma tem presença digital significativa (ou, caso exista ADT, se o mesmo contiver disposições relativas à presença digital significativa). Desta forma, não fica abrangida pela presente Proposta a presença digital significativa de empresas residentes fora da UE e em países com os

quais o Estado-Membro da presença digital significativa tenha ADT, salvo se tal ADT contiver disposições relativas à presença digital significativa.

Naturalmente que, nos termos desta Proposta, ainda uma parte significativa da atividade digital desenvolvida nos Estados-Membros por entidades não residentes continuará a “escapar” à tributação no local onde é desenvolvida. Não obstante, parece-nos estar em causa apenas um primeiro passo, cujo objetivo de longo-prazo será desenvolver e aprofundar (não só a nível europeu como a nível global).

Acresce que, desta Proposta, resulta inequivocamente uma mudança de paradigma no sistema fiscal internacional, suscetível não só de revolucionar a forma como têm vindo a ser entendidos alguns dos mais estruturais conceitos da fiscalidade – *inter alia*, o conceito de EE e o de alocação de lucros –, como de introduzir novos conceitos na fiscalidade, que passam eles próprios a ser igualmente estruturais – *inter alia*, o conceito de presença digital significativa ou de EE “Digital”.

### **Imposto sobre os Serviços Digitais – ISD (Solução Provisória)**

Paralelamente, e enquanto não é adotada uma solução abrangente, de forma a evitar a adoção de medidas unilaterais divergentes por parte dos Estados-Membros que podem fragilizar o Mercado Único, a Comissão Europeia veio também apresentar, enquanto solução provisória, a 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).

A referida Proposta tem como principal objetivo a implementação de um ISD, enquanto “*medida que vise as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais e seja fácil de implementar, bem como assegure condições equitativas no período intercalar até que esteja disponível uma solução abrangente*”, assim gerando uma receita imediata para os Estados-Membros.

Com esta solução intercalar vem a Comissão Europeia propor uma tributação indireta – de 3% – sobre as receitas provenientes da prestação de determinados serviços digitais por certas entidades, em que os utilizadores contribuem de forma significativa para a criação de valor.

As receitas tributáveis no âmbito do ISD são exclusivamente as que decorrem da prestação dos seguintes serviços digitais:

- (i) Apresentação de publicidade num interface digital destinada aos respetivos utilizadores;
- (ii) Disponibilização de uma plataforma multilateral que permita o encontro e interação dos utilizadores entre si, facilitando venda de bens e serviços entre estes; e
- (iii) Transmissão de dados dos utilizadores, quer estes sejam recolhidos quer sejam gerados pelas atividades dos utilizadores.

Como se refere no ponto (9) do preâmbulo da Proposta, as receitas tributáveis são as relativas a serviços digitais que “*dependem, em larga medida, da criação de valor pelos utilizadores (...)*”, sendo “*as receitas provenientes do tratamento do contributo dos utilizadores que deverão ser tributadas e não a própria participação dos utilizadores*”.

Serão sujeitos passivos do ISD, nos termos da Proposta apresentada, quaisquer entidades, sejam residentes na UE sejam residentes em países terceiros, que satisfaçam, num determinado período de tributação, as seguintes condições cumulativas:

- Tenham um total de receitas globais superior a € 750.000.000; e
- Tenham um total de receitas tributáveis obtidas na UE superior a € 50.000.000.

É evidente o peso dos limiares exigidos para que uma determinada entidade seja elegível como sujeito passivo. Nos termos do preâmbulo da Proposta: (i) a primeira condição pretende “*trazer segurança jurídica, dado que tornará mais fácil e menos oneroso para as empresas e autoridades fiscais a determinação da obrigação de ISD de uma entidade*”, excluindo “*as pequenas empresas e as empresas em fase de arranque para as quais os encargos decorrentes do cumprimento do novo imposto serão suscetíveis de ter um efeito desproporcionado*” - ponto (23); e (ii) a segunda condição pretende “*limitar a aplicação do imposto aos casos em que existe uma forte pegada digital ao nível da União*” - ponto (23).

De acordo com a Proposta, o ISD seria naturalmente cobrado pelos Estados-Membros onde se encontrem localizados os utilizadores – com base no local onde foi utilizado o dispositivo -, e de forma proporcional às receitas tributáveis aí obtidas, com base em critérios de repartição específicos.

Finalmente, cabe apenas sublinhar que, de acordo com o comunicado de imprensa da Comissão Euro-

peia de 21 de março de 2018, já antes citado, “[s]egundo as estimativas, poderiam ser geradas receitas na ordem dos 5 mil milhões de EUR, por ano, para os Estados-membros, se o imposto for aplicado a uma taxa de 3% [tal como proposto]”.

## CONCLUSÃO

Do que acima ficou dito, parece claro que estamos a assistir a uma viragem marcante no sistema fiscal internacional, ditada pela necessidade de adaptação à realidade digital.

Com efeito, o atual peso na economia em geral da economia digital e a forma exponencial como esta última cresce – “[a]s empresas digitais estão a crescer muito mais rapidamente que a economia no seu conjunto e esta tendência deverá continuar” (cf. Exposição de Motivos das Propostas de Diretiva) – não deixam dúvidas de que o sistema fiscal atual, vocacionado para a tributação da economia tradicional, está em falência por manifesta desadequação.

A referida desadequação decorre, principalmente, de um desencontro entre o local onde o lucro decorrente de atividades digitais é tributado e o local onde o valor é criado, dado que numa realidade digital a criação de valor não depende de uma presença física (que é ainda atualmente o critério de tributação tradicional).

As instâncias internacionais (*maxime*, a OCDE) estão já consciencializadas e a trabalhar o problema, mas ainda não foi possível um consenso internacional sobre esta matéria, dada, desde logo, a existência de interesses económicos e políticos diversos.

Além de algumas medidas unilaterais que vêm já sendo implementadas por certos Estados, a Comissão Europeia veio agora dar o mote – apresentar a(s) primeira(s) proposta(s) legislativa(s) em matéria de tributação digital de âmbito multilateral, alterando conceitos pré-existentes e criando novos conceitos-chave em matéria de tributação internacional.

É neste contexto que, em março de 2018, foi apresentado o Pacote Fiscal Digital, onde a Comissão propõe, não só a criação de um ISD, enquanto medida provisória ou intercalar, mas também e essencialmente, a introdução nos Estados-Membros do conceito de EE “Digital”, com base num critério de presença digital significativa.

Este conceito de EE “Digital” – apesar de já abundantemente discutido no seio da OCDE e respetivos Relatórios, embora ainda não recomendado – vem agora, pela primeira vez, plasmado numa proposta legislativa da Comissão Europeia, o que representa um passo estratégico que poderá condicionar ou direcionar a forma como a tributação da economia digital será abordada num futuro próximo.

Não negamos que o atual quadro representa ainda um tímido avanço face às necessidades prementes em matéria de tributação da economia digital, mas tais pequenos avanços não deixam de representar os primeiros passos de uma importante viragem (revolução?), que antecipamos, na fiscalidade internacional.

SUSANA ESTÊVÃO GONÇALVES\*

---

\* Abogada del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Lisboa).