

**O IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS DIGITAIS
ENQUANTO SOLUÇÃO PARA A TRIBUTAÇÃO DA
ECONOMIA DIGITAL**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA NA
ESPECIALIDADE DE DIREITO FINANCEIRO E FISCAL**

NATHÁLIA IZABELA PEREIRA BERNARDES

**FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA
2020**

FACULDADE DE DIREITO



NATHÁLIA IZABELA PEREIRA BERNARDES

**O IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS DIGITAIS
ENQUANTO SOLUÇÃO PARA A TRIBUTAÇÃO DA
ECONOMIA DIGITAL**

Dissertação apresentada na Faculdade
de Direito da Universidade de Lisboa
para a obtenção do grau de Mestre em
Direito Financeiro e Fiscal

Dissertação orientada pelo Prof. Dr. Gustavo Lopes Courinha

**LISBOA
2020**

RESUMO

Uma das temáticas que tem marcado o Direito Fiscal nos últimos anos, tendo vindo a ser alvo de discussão e análise não só por vários académicos, mas também no seio da União Europeia e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), é, sem dúvida, a economia digital, uma nova economia cujo desenvolvimento se tem vindo a verificar ao longo das últimas décadas.

Mais do que uma análise dos principais modelos de negócio, das principais atividades desenvolvidas no seio desta nova economia, ao longo dos últimos anos, muito tem sido o labor desenvolvido no intuito de fazer face aos principais desafios por esta trazidos aos sistemas fiscais tradicionais e ao próprio sistema fiscal internacional como o conhecemos. Os desafios de que se fala podem resumir-se num único e complexo problema, o qual se prende com a impossibilidade de aplicação eficaz das regras que compõem muitos dos sistemas fiscais tradicionais à mesma, circunstância que se deve: por um lado, às características destas regras, das realidades para as quais foram criadas, acima de tudo, ao facto de estas determinarem a existência ou não de direitos de tributação e, a existirem, qual a sua extensão, com base, em larga medida, na existência ou não de presença física em determinado Estado; e, por outro lado, às próprias características dos sujeitos que exercem atividade nesta nova economia, dos modelos de negócio adotados, nomeadamente, ao facto de para o exercício da sua atividade estes pouco ou nada dependerem de uma presença física. Tal impossibilidade de aplicação acaba por se traduzir na não tributação das receitas destes agentes económicos, de uma forma geral, na não tributação da economia digital.

De todo o trabalho que tem vindo a ser desenvolvido, mais precisamente, no seio da União Europeia, resultaram duas Propostas de Diretiva apresentadas a 21 de março de 2018, tendo sido uma delas apresentada como possível solução provisória, e a outra enquanto possível solução a longo prazo para a tributação desta nova economia. A solução provisória apresentada prende-se com a criação de um novo imposto, de um Imposto sobre os serviços digitais (ISD). É precisamente sobre esta que irá versar a nossa análise, a qual passará pelo estudo de todas as especificidades do imposto e da tributação em sua sede, dos principais desafios teórico-práticos que surgirão no contexto da sua criação no nosso país, com o objetivo último de aferir da viabilidade desta solução para Portugal, para a União Europeia globalmente considerada.

Palavras-chave: Economia digital; Tributação da economia digital; União Europeia; “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”; Imposto sobre os serviços digitais (ISD).

ABSTRACT

One of the themes that has been intensively discussed in the past few years, not only by academics but also in the European Union and in the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), is the digital economy, a new economy whose development has been taking place over the past few decades.

Over the past few years, a lot of work has been developed, not only to study the main business models and activities developed in this new economy but also to face the main challenges it has brought to the traditional tax systems and to the international tax system itself. The aforementioned challenges can be summed up in a single and complex challenge, which is linked to the impossibility of efficiently applying the rules that make up several of the traditional tax systems to the digital economy, which is due to the following: firstly, to the characteristics of these rules, of the realities for which they were created, above all, to the fact that these rules rely heavily on physical presence to determine the existence and the extent of taxation rights. Secondly, to the characteristics of the economic operators, of the business models adopted in this new economy, in particular, to the fact that, to make business, they almost don't need, or they actually don't need a physical presence. The above-mentioned impossibility of application leads to the non-taxation of the revenues of the economic operators, in general, of the digital economy.

On the 21st of March 2018, two Directive Proposals were presented as possible solutions for the taxation of the digital economy: one of them as a possible short-term solution, the other potentially long-term. The short-term solution is to create a new tax on Digital Services, which will be the object of our analysis. Our study will focus, more precisely, on the specific features of this new Digital services tax (DST), on the main theoretical and practical challenges that will arise as a result of its creation in our country, with the main objective of assessing the viability of this solution for Portugal and for the European Union as a whole.

Key words: Digital economy; Taxation of the digital economy; European Union; “Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”; Digital services tax (DST).

SIGLAS E ACRÓNIMOS

CIEC - Código dos Impostos Especiais de Consumo

CIRC - Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMODE - Convenção Modelo da OCDE

IEC - Imposto especial de consumo/Impostos especiais de consumo

IRC - Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

IRS - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

ISD - Imposto sobre os serviços digitais

IVA - Imposto sobre o valor acrescentado

LGT- Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

TFUE - Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

ÍNDICE

RESUMO	1
ABSTRACT	3
SIGLAS E ACRÓNIMOS	4
INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I – A ECONOMIA DIGITAL	11
1.1 A economia digital: principais características e modelos de negócio	11
1.2 A tributação da economia digital.....	14
1.2.1 Porquê tributar a economia digital?.....	14
1.2.2 Soluções para a sua tributação.....	17
1.2.3 Os princípios a ter em conta na análise de soluções para a tributação da economia digital	21
CAPÍTULO II – A PROPOSTA DE DIRETIVA DO CONSELHO RELATIVA AO SISTEMA COMUM DE IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS DIGITAIS	24
2.1 Enquadramento da Proposta	24
2.1.1 Base legal e conformidade com os princípios do Direito da União Europeia.....	24
2.1.2 Os objetivos da Proposta	26
2.2 A Incidência subjetiva do ISD.....	27
2.3 A Incidência objetiva do ISD	29
2.3.1 A prestação de serviços de publicidade.....	30
2.3.2 A prestação de serviços de intermediação.....	30
2.3.3 A transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores.....	34
2.4 Os grupos consolidados para efeitos de contabilidade financeira e as suas particularidades.....	35
2.5 A criação de valor pelo utilizador.....	36
2.6 A Incidência territorial.....	38
2.6.1 Os serviços de publicidade	39
2.6.2 Os serviços de intermediação	40
2.6.3 A transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores.....	41
2.7 As obrigações dos sujeitos passivos	41
2.7.1 As obrigações acessórias	43
2.7.1.1 A obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação da condição de devedor	43
2.7.1.2 A apresentação da declaração de ISD.....	44
2.7.2 As obrigações eventuais	45
2.7.2.1 A obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação para efeitos da supressão do registo de identificação.....	45
2.7.2.2 Os deveres de notificação decorrentes da alteração do Estado-Membro de identificação.....	45
2.7.2.3 A obrigação de realização de pagamentos suplementares.....	46
2.7.3 A obrigação de pagamento enquanto obrigação principal.....	47

2.7.4 O caso dos grupos consolidados para efeitos de contabilidade financeira....	48
2.8 O papel do Estado-Membro de identificação	48
2.8.1 Casos em que o ISD é devido em apenas um Estado-Membro	50
2.8.2 Casos em que o ISD é devido em mais do que um Estado-Membro.....	52
2.9 O papel dos Estados-Membros	53
CAPÍTULO III – ANÁLISE DO ISD À LUZ DO DIREITO PORTUGUÊS – PRINCIPAIS DESAFIOS TEÓRICO-PRÁTICOS DA SUA CRIAÇÃO	55
3.1 Será necessária a criação do Imposto sobre os Serviços Digitais no ordenamento jurídico português?	55
3.1.1 Os serviços tributáveis em sede de ISD no IRC	55
3.1.2 Os serviços tributáveis em sede de ISD no IVA	59
3.2 O conceito de entidade: análise e interpretação.....	63
3.3 O Imposto sobre os Serviços Digitais – será este um imposto sobre o rendimento ou um imposto sobre o consumo?	66
3.4 A classificação do Imposto sobre os Serviços Digitais à luz dos restantes critérios relevantes	69
3.5 A base sobre a qual incide o ISD – será este um imposto de base bruta ou de base líquida?	70
3.6 A taxa de ISD – será esta adequada?.....	72
3.7 O mecanismo de simplificação de balcão único e a substituição tributária em sede de ISD	75
3.8 A liquidação do imposto.....	77
3.9 O incumprimento das obrigações	79
3.9.1 Os casos de incumprimento das obrigações por parte do Estado-Membro de identificação.....	79
3.9.1.1 O incumprimento da obrigação principal	79
3.9.1.2 O incumprimento das obrigações acessórias e eventuais	80
3.9.2 Os casos de incumprimento das obrigações por parte dos sujeitos passivos. 81	
3.9.2.1 O incumprimento da obrigação principal	81
3.9.2.2 O incumprimento das obrigações acessórias e eventuais	83
3.10 A relação do ISD com outros impostos existentes no sistema fiscal português. 84	
3.11 O ISD e a dupla tributação jurídica	87
3.12 Posicionamento crítico	89
3.12.1 Será o ISD uma solução viável para a tributação da economia digital?.....	89
3.12.2 A nossa proposta.....	92
CONCLUSÕES.....	95
BIBLIOGRAFIA	97

INTRODUÇÃO

A globalização, o desenvolvimento tecnológico, mais especificamente, das tecnologias de informação e comunicação, acompanhados da digitalização progressiva da economia, contribuíram para o surgimento, desenvolvimento e ascensão de uma nova economia – a economia digital. Tendo sido inicialmente considerada uma alternativa à economia tradicional¹, nos dias de hoje, dado o seu crescimento progressivo, esta nova economia está cada vez mais perto de se converter na economia propriamente dita².

Vista por muitos como positiva³, podendo ser a esta associados muitos benefícios e oportunidades, a digitalização da economia e o conseqüente surgimento da economia digital vieram trazer alterações à forma como as atividades económicas são desenvolvidas, ao próprio leque de atividades desenvolvidas, à forma como o valor é criado⁴ e, conseqüentemente, vários desafios aos Estados e aos seus sistemas fiscais. Tais desafios podem resumir-se ao facto de que, tendo sido concebidos a partir de uma única realidade (i.e. a economia tradicional) e com o intuito de serem exclusivamente aplicáveis à mesma, os sistemas fiscais atualmente existentes – e mais do que isso, o próprio sistema fiscal internacional – serem dotados de um conjunto de regras que não são adequadas a esta nova realidade, não podendo ser aplicadas à mesma de forma eficaz⁵. Mais concretamente, as regras que os compõem foram concebidas para serem aplicadas a determinado tipo de sujeitos passivos, a certos modelos de negócio nos quais a criação de valor seguia determinados padrões, aspetos que sofreram alterações no contexto desta

¹ Cfr. CENTORE, Paolo, e SUTICH, Maria Teresa, “Taxation and Digital Economy: Europe is Ready”, *Intertax*, volume 42, 2014, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2014070>, p. 784.

² Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -2015 Final Report” (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (Site da OCDE), consultado a 27/11/2019, p. 142.

³ No que toca aos aspetos positivos que se podem associar à digitalização da economia, *vide*. CENTORE, Paolo, e SUTICH, Maria Teresa, “Taxation and Digital Economy: Europe is Ready”, *cit.*, p. 1, COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, (COM(2017)547final), <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF>, consultado a 11/12/2019, p. 5, e COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais” (COM (2018) 148 final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148> (Site EUR-Lex), consultado a 18/05/2019, p. 1.

⁴ No que a isto diz respeito, *vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 2.

⁵ Acerca desta questão, *vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 2.

nova economia, estando em causa agentes económicos com características diferentes, formas distintas de exercício das conhecidas atividades da economia tradicional e uma multiplicidade de novas atividades económicas. Além disso, as regras que compõem os sistemas fiscais atualmente existentes têm como grande pilar a presença física, sendo os sujeitos passivos tributados em sede dos impostos existentes, em grande medida, com base na existência ou não de presença física em determinado Estado, não estando assim preparados para tributar esta nova economia à qual aparece associada uma desmaterialização dos negócios, a realização de atividades à distância e, acima de tudo, o facto de a presença física ter deixado de ser um requisito, ter deixado de ser necessária para o desenvolvimento de uma atividade, estando em causa empresas que geram receitas significativas em mercados nos quais têm uma reduzida ou inexistente presença física. A forte ligação das regras atualmente existentes à presença física é visível na legislação referente ao Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas português, o IRC⁶.

Tendo em conta o panorama descrito, múltiplos trabalhos têm vindo a ser desenvolvidos, nomeadamente no seio da OCDE e da União Europeia, com o objetivo último de encontrar uma solução eficaz para a tributação das receitas dos agentes económicos que desenvolvem atividade na economia digital. Nesta sequência, e no que toca à União Europeia, importa dar nota de que a 21 de março de 2018 a Comissão Europeia apresentou duas propostas legislativas, duas Propostas de Diretiva enquanto possíveis soluções para a tributação da economia digital, uma delas enquanto solução provisória e a outra como possível solução a longo prazo^{7/8}.

⁶ Do CIRC resulta, desde logo, que são tributáveis a totalidade dos rendimentos obtidos pelas entidades residentes (artigo 4º/1 do CIRC), ou seja, que possuam sede ou direção efetiva em Portugal (artigo 2º/3 do CIRC). Além disso, tratando-se de entidades que não sejam residentes, estas poderão ser tributadas em Portugal por rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável que tenham no nosso país (artigo 4º/2 e 3, primeira parte do CIRC). Do referido se retira que estas regras de tributação têm como base, em grande parte, a presença física, quer seja corporizada na sede ou direção efetiva (residência), quer na figura do estabelecimento estável. Resta mencionar, que no artigo em questão são ainda adotados outros critérios, os quais, não tendo como base a presença física, partem da existência de uma ligação dos rendimentos a tributar a Portugal, isto é, estão tipificados casos em que determinados rendimentos poderão ser tributados no nosso país por terem o nosso Estado como fonte.

⁷ *Vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa” (COM(2018) 147 final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0147&from=EN> (Site EUR-Lex), consultado a 20/05/2019.

⁸ Neste contexto, importa referir que embora a última constitua a solução de longo prazo da preferência da Comissão Europeia, esta não corresponde à solução internacional que segundo a mencionada instituição se afigura necessária. Quanto ao mencionado, *vide*. Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019 e COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, *cit.*, p. 3.

Após a apresentação das propostas referidas, o debate centrou-se na solução provisória⁹, a qual se prende com a criação de um Imposto sobre os serviços digitais a incidir sobre as receitas das principais atividades digitais que, até à data, não são alvo de tributação¹⁰. No entanto, a ausência de acordo no seio do Conselho impossibilitou a adoção da referida solução, continuando este grande desafio às regras fiscais e à União globalmente considerada por resolver¹¹.

Ainda quanto à Proposta de Diretiva supramencionada, é de sublinhar que a ausência de acordo no sentido da sua adoção não deve ser encarada como um impedimento a que, de futuro, esta volte a ser discutida, analisada e, quem sabe, aprovada enquanto solução provisória ou mesmo definitiva para os desafios da economia digital¹². Perante tal hipótese, consideramos que se afigura relevante a realização de um estudo dessa solução, daquilo que se pretende que seja o Imposto sobre os serviços digitais. É precisamente esse o objetivo da presente dissertação, na qual, após tecermos algumas considerações gerais, introdutórias acerca da economia digital, iremos proceder à análise aprofundada da Proposta de Diretiva em questão. Finda tal análise, e partindo das conclusões que dela se retirem, procederemos à sua transposição para o Direito português, isto é, a um estudo da solução à luz do Direito fiscal português, procurando olhar aos principais desafios teórico-práticos que poderão surgir no contexto da criação de tal imposto no ordenamento jurídico português. Toda a análise a empreender terá como fim aferir da viabilidade da criação do Imposto sobre os serviços digitais, de acordo com o que decorre da Proposta de Diretiva, não só em Portugal, mas no próprio contexto da União Europeia.

⁹ Cfr. CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, “Nota da Presidência para o Comité de Representantes Permanentes/Conselho” (Doc. 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78; 1 de março de 2019), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/pt/pdf>, consultado a 3/12/2019, p. 2, parágrafo 5.

¹⁰ *Vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 3 e seguintes.

¹¹ *Vide*. Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019.

¹² O exposto vai ao encontro da abordagem dual adotada pelo Conselho, nos termos da qual, na impossibilidade de se chegar a acordo sobre uma solução mundial a nível da OCDE até ao final de 2020, se poderá voltar a debater uma abordagem a nível da União Europeia. Quanto a isto, cfr. Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019.

Por fim, resta dar nota de que para a realização do nosso estudo iremos recorrer tanto a fontes nacionais, como a fontes estrangeiras¹³, consoante se afigure pertinente, para que, desta forma, possamos apresentar um produto final o mais desenvolvido, o mais completo possível.

¹³ Relativamente a tais fontes, há que assinalar que o seu conteúdo será, muitas vezes, trazido para o texto da dissertação por meio daquela que consideramos ser a tradução adequada, sem prejuízo da citação completa das fontes para que o leitor possa confrontar a nossa tradução com o texto original.

CAPÍTULO I – A ECONOMIA DIGITAL

1.1 A economia digital: principais características e modelos de negócio

A economia digital como atualmente a conhecemos e entendemos, pode ser vista como o resultado de um processo de transformação potenciado pelo desenvolvimento, pela revolução das tecnologias de informação e comunicação, fenómeno que tornou as tecnologias mais baratas, mais poderosas e amplamente padronizadas, conduzindo assim a uma melhoria dos processos negociais e a um reforço da inovação em todos os setores da economia¹⁴.

Em termos introdutórios, poder-se-ia afigurar essencial a apresentação de uma definição de economia digital. No entanto, dado tratar-se de um “fenómeno” de imensurável dimensão, em constante crescimento e metamorfose, consideramos que tal é prescindível¹⁵, sendo essencial, na verdade, determinar e traçar algumas considerações acerca daquelas que são as suas principais características, daquilo que a distingue da conhecida economia tradicional.

De uma forma genérica, a economia digital tem como traços essenciais, desde logo, o facto de as atividades desenvolvidas no seu seio estarem fortemente ligadas às tecnologias e ao mundo da internet¹⁶. Além disso, esta nova economia é marcada pela constante inovação, potenciada por um desenvolvimento tecnológico também ele constante, e pelo crescimento e mudança permanentes¹⁷.

Feita uma caracterização geral desta economia, iremos em seguida, por via do estudo dos agentes económicos que nela exercem atividade e daquilo que lhes é característico, proceder a uma análise mais realista e pormenorizada da mesma.

¹⁴ No que a isto diz respeito, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 142.

¹⁵ Mais do que isso, é de notar que poderíamos acabar por apresentar uma definição demasiado restritiva e, deste modo, irrealista e desadequada desta nova economia e daquilo a que esta corresponde, daí a nossa opção pelo referido.

¹⁶ Neste âmbito, importa referir que muitas das atividades nela desenvolvidas, muitos dos modelos de negócio existentes na economia digital têm um paralelo na economia tradicional. Todavia, esta nova economia não conduziu apenas a uma digitalização dos modelos de negócio, tendo contribuído também para o surgimento de uma panóplia de novos modelos de negócio. Acerca desta questão, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 54.

¹⁷ O crescimento e mudança permanentes de que se fala, são também eles consequência do referido desenvolvimento tecnológico. No que toca à mudança, à volatilidade que pode ser associada à economia digital, é de notar que esta também se prende com as reduzidas barreiras existentes à entrada de novos agentes económicos nesta economia. Relativamente a este último aspeto, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, pp. 65 e 73.

Em primeiro lugar, há que notar que os agentes económicos, que as empresas que exercem atividade na economia digital, pouco ou nada dependem de uma presença física para tal, tratando-se, muitas vezes, de sujeitos com sede ou direção efetiva num determinado Estado, mas que exercem atividade numa multiplicidade de outras jurisdições nas quais não têm qualquer presença física¹⁸. O referido é possível devido ao facto de os modelos de negócio existentes nesta nova economia dependerem, “(...) em grande medida, da capacidade de realizar atividades à distância (...)”¹⁹. Com isto se prendem ainda outros dois traços essenciais da economia digital: a desmaterialização dos negócios, a qual resulta da estreita ligação das atividades desenvolvidas ao mundo da internet, e da circunstância de as operações realizadas envolverem, muitas vezes, ativos incorpóreos; e a inexistência de fronteiras, pois os agentes económicos conseguem, com modelos de negócio como os adotados na economia digital, exercer atividade em qualquer lugar do globo, mais do que isso, expandir a sua atividade para qualquer Estado, sem para tal necessitarem de presença física.

Para além do exposto, as empresas que exercem atividade na economia digital e a forma como tais atividades são desenvolvidas representam uma grande alteração ao clássico paradigma da criação de valor²⁰, o que se deve, nomeadamente, ao facto de estarem em causa empresas que dependem fortemente dos ativos incorpóreos^{21/22}, dos

¹⁸ É devido a isto que se associa aos modelos de negócio, às atividades desenvolvidas nesta nova economia a expressão “scale without mass”, a qual se prende com a capacidade destas empresas de terem uma presença económica significativa em dado Estado, prestar serviços, fornecer bens, entre outras atividades, sem terem uma presença física significativa, ou até sem terem qualquer presença física. No que a isto diz respeito, cfr. DOURADO, Ana Paula, “Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”, *Intertax*, volume 46, 2018, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2018058>, p. 567, e OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018” (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (Site da OCDE), consultado a 3/12/2019, p. 24.

¹⁹ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, p. 16, considerando 1.

²⁰ Esta temática será abordada com maior pormenor no Capítulo II da presente dissertação.

²¹ Do leque de ativos incorpóreos de que se fala fazem parte os ativos de propriedade intelectual, tais como *softwares* e algoritmos. No que a isto diz respeito, cfr. OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, *cit.*, p. 24.

²² Outra das características da economia digital é precisamente a mobilidade no que toca aos ativos incorpóreos, aos utilizadores e às funções empresariais. A respeito do mencionado, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 64.

dados, em especial dos denominados megadados²³, e da participação dos utilizadores e dos efeitos de rede dela resultantes^{24/25}.

Relacionada com os efeitos de rede está outra das características dos sujeitos que desenvolvem atividade nesta nova economia: a tendência para o monopólio ou oligopólio. Em alguns mercados, especialmente em mercados novos, pouco explorados, nos quais dado agente económico é o primeiro a investir, o primeiro a ganhar clientes, a tornar-se “popular”²⁶, os efeitos de rede de que se fala, aliados a custos marginais baixos²⁷, podem permitir que, num curto espaço de tempo, este consiga alcançar uma posição dominante no mercado²⁸.

Analisados aqueles que são os traços fundamentais da economia digital e dos agentes económicos que nesta se movem, há que atender agora àqueles que são os principais modelos de negócio. Quanto a isto, é de sublinhar que na mesma é desenvolvido um vasto leque de atividades, entre as quais se encontram o conhecido comércio eletrónico, os serviços de pagamento, as lojas de aplicações, a publicidade *online*, o *cloud computing*²⁹,

²³ A dependência, a importância dos dados de que se fala, é visível no papel que estes assumem, por exemplo, na prestação de serviços de publicidade. A prestação de serviços de publicidade, inserindo-se na incidência objetiva do Imposto sobre os Serviços Digitais, será abordada com maior desenvolvimento no Capítulo II, pelo que, para um entendimento mais aprofundado desta questão, aconselhamos a sua leitura.

²⁴ Os efeitos de rede de que se fala, prendem-se, em traços gerais, com o impacto, com o efeito que a utilização de um bem ou serviço por um único indivíduo tem no valor desse serviço ou produto para terceiros. Para uma maior compreensão dos mesmos, *vide*. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, pp. 70 e 71.

²⁵ Quanto aos vários aspetos referidos, *vide*. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, pp. 64, 65, 68 e seguintes, OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, *cit.*, pp. 24 e 25, e COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 2.

²⁶ Neste âmbito, cumpre notar que a titularidade de uma patente ou de determinada propriedade intelectual, que garanta ao sujeito a exclusividade na exploração de uma inovação específica em determinado mercado, pode ser um importante contributo para o sucesso de tais agentes económicos. Sobre o mencionado, *cfr.* OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 73.

²⁷ Acerca dos custos marginais, *vide*. Site da Investopedia, <https://www.investopedia.com/terms/i/incrementalcost.asp>, consultado a 11/03/2020.

²⁸ *Cfr.* OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 73.

²⁹ Segundo TEIXEIRA, Glória, e RODRIGUES, Abílio, “A Tributação do Comércio Eletrónico – novos desafios”, in *Boletim de Ciências Económicas*, organizado por CUNHA, Luís Pedro, QUELHAS, José Manuel, e ALMEIDA, Teresa, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Instituto Jurídico), 2014, p. 3293, “O conceito de *cloud computing* refere-se à utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados através da internet, seguindo o princípio da computação em rede”.

entre outras atividades^{30/31/32}. Todavia, a solução provisória proposta pela União Europeia, a qual será o objeto central da nossa análise, possui um âmbito de aplicação mais restrito, isto é, na incidência objetiva do imposto que se pretende criar, não irão inserir-se todas as atividades efetivamente desenvolvidas nesta nova economia, circunscrevendo-se tal solução a determinadas prestações de serviços, mais especificamente, à prestação de serviços de publicidade, à prestação de serviços de intermediação, e à transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores³³. Consequentemente, várias atividades que podem efetivamente ser desenvolvidas nesta nova economia, e as receitas delas provenientes, continuarão a não ser tributadas.

Em suma, resta reiterar que, em virtude das diversas diferenças existentes entre a economia tradicional e a economia digital, se afigura impossível proceder à tributação dessa nova realidade por via das regras desenhadas para a conhecida economia tradicional. Por conseguinte, a economia digital e o seu crescimento constituem um grande desafio aos sistemas fiscais tradicionais, os quais se deparam com a necessidade de adaptar as regras existentes, ou, sendo isso impraticável, criar novas regras para, dessa forma, garantir que todas as atividades económicas são tributadas, independentemente de serem desenvolvidas *online* ou *offline*. A Proposta de Diretiva a cuja análise pormenorizada se procederá, surge então numa tentativa de criação de novas regras para tributar a economia digital e, desse modo, fazer face aos desafios por ela trazidos.

1.2 A tributação da economia digital

1.2.1 Porquê tributar a economia digital?

Sendo reconhecida, de uma forma generalizada, a necessidade de tributar a economia digital e os agentes económicos que nela se movem, à partida, a questão central do

³⁰ No que toca a estes e outros modelos de negócio, *vide*. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 54 e seguintes.

³¹ Todavia, a solução provisória proposta pela União Europeia, a qual será o objeto central da nossa análise, possui um âmbito de aplicação mais restrito, isto é, na incidência objetiva do imposto que se pretende criar, não irão inserir-se todas as atividades efetivamente desenvolvidas nesta nova economia, circunscrevendo-se tal solução apenas a determinadas prestações de serviços, mais precisamente, à prestação de serviços de publicidade, à prestação de serviços de intermediação, e à transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores. Consequentemente, várias atividades que podem efetivamente ser desenvolvidas na economia digital, e as receitas delas provenientes, ficam por tributar.

³² Neste âmbito, importa sublinhar que à inovação, ao crescimento e mudança permanentes que marcam a economia digital aparece associado, não só o desenvolvimento constante de novos modelos de negócio, mas também o facto de os modelos atualmente existentes, rapidamente, se poderem tornar obsoletos. Quanto a isto, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 54.

³³ *Vide*. artigo 3º/1 da Proposta de Diretiva.

presente tópico não seria merecedora de análise. No entanto, cremos ser essencial traçar algumas considerações quanto ao porquê de tributar a economia digital, isto é, relativamente ao impacto positivo que poderá advir da sua tributação, dado existirem questões que vão além do “domínio do óbvio” e que tornam ainda mais urgente a obtenção de uma solução para a sua tributação.

Começando por algo que se pode considerar inserido “no domínio do óbvio”, há que notar que tributar a economia digital e as receitas arrecadadas pelos agentes económicos que nela operam, até à data, não tributadas, é essencial para o cumprimento da máxima de que todos os agentes económicos devem pagar a sua quota parte de impostos^{34/35}. Além disso, a sua tributação poderá, de certa forma, contribuir para o reforço da equidade social³⁶ e para o restabelecimento de uma justiça fiscal internacional. Mais concretamente, a tributação da economia digital e dos agentes económicos que nela exercem atividade permitirá pôr fim ao tratamento desigualitário atualmente existente entre estes e as empresas que exercem atividade na economia tradicional³⁷, o qual se prende com o facto de, dadas as características dos modelos de negócio e dos agentes económicos que desenvolvem atividade nesta nova economia, no contexto da prestação dos mesmos serviços ou de serviços similares³⁸, muitas vezes, apenas as empresas que

³⁴ Ao apelar à criação de um sistema tributário “(...) eficaz e justo adequado à era digital (...)”, o Conselho Europeu fez desde logo referência à importância de “(...) garantir que todas as empresas paguem a sua quota-parte de impostos (...)” e de “(...) assegurar condições de concorrência equitativas a nível mundial (...)”. O exposto consta de CONSELHO EUROPEU, “Reunião do Conselho Europeu (19 de outubro de 2017) – Conclusões”, <https://www.consilium.europa.eu/media/21621/19-euco-final-conclusions-pt.pdf>, consultado a 2/07/2020, p. 8.

³⁵ Enquanto expressão desta máxima no Direito Português, há que dar nota do facto de o princípio constitucional da igualdade tributária encontrar concretização na generalidade e na uniformidade dos impostos, prendendo-se a primeira com o facto de todos os cidadãos estarem adstritos ao seu pagamento. No que a isto diz respeito, *vide*. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 16/02/2017, Processo 00385/13.9BEPRT (Relator: Pedro Vergueiro), disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/c17cc01c9ee3e787802580f8002d8396>

³⁶ Dado o impacto da ausência de tributação da economia digital na equidade social, nomeadamente “(...) através da erosão dos orçamentos sociais (...)”, como referido em COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, (COM(2017)547final), <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF>, consultado a 11/12/2019, p. 2.

³⁷ Podendo também contribuir para a existência de condições de concorrência equitativas entre os agentes económicos. Sobre o impacto da não tributação da economia digital nas condições de concorrência, *vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, *cit.*, pp. 2 e 7.

³⁸ Neste âmbito, há que esclarecer que recorreremos à expressão “mesmos serviços ou de serviços similares” pois, dependendo do serviço em causa, podem existir mais ou menos diferenças entre a forma como estes são prestados na economia tradicional e a maneira como são agora desenvolvidos na economia digital. No fundo, podem estar em causa serviços que, sendo prestados na economia digital, correspondem aos serviços prestados na economia tradicional, mas com recorrência à tecnologia, prestados *online*, ou, diferentemente, pode tratar-se de serviços cuja prestação na economia digital possui diferenças mais

prestam tais serviços *offline*, que desenvolvem a sua atividade de forma tradicional, serem tributadas³⁹. Mais do que a sua não tributação, estas novas empresas possuem uma série de outras vantagens derivadas da forma como é exercida a sua atividade. Pode dar-se como exemplo o facto de estas conseguirem estar presentes em dados Estados, prestarem serviços e celebrarem contratos com consumidores neles residentes, acabando também por tirar “(...) todo o partido das infraestruturas e das instituições do Estado de direito disponíveis, embora não sejam consideradas presentes para efeitos fiscais”⁴⁰, podendo dizer-se que estas empresas acabam por assumir uma “posição de parasitismo”⁴¹.

Em segundo lugar, importa referir que a ausência de uma solução adequada para a tributação da economia digital contribui para a existência de “(...) mais oportunidades de elisão fiscal (...)”⁴². Sendo adotada uma solução, sendo tributada a economia digital, estas oportunidades poderiam, no mínimo, ser reduzidas.

Em terceiro lugar, e em estreita ligação à União Europeia, a adoção de uma solução para a tributação desta nova economia, mesmo que provisória, irá conduzir, à partida, à cessação da adoção de medidas unilaterais, de medidas descoordenadas por parte dos diferentes Estados-Membros, medidas essas que “(...) representam um risco ainda maior de fragmentação do Mercado Único e de distorção da concorrência, constituindo um obstáculo ao desenvolvimento de novas soluções digitais e à competitividade da União no seu conjunto”⁴³.

Em quarto lugar, a tributação da economia digital poderá contribuir para a concretização do potencial do Mercado Único Digital, na medida em que será um passo importante para a existência do “(...) quadro fiscal moderno e estável (...)”⁴⁴ necessário para tal⁴⁵.

significativas por comparação com a forma como tal atividade é desenvolvida na economia tradicional, sendo mais correto referirmo-nos a eles como similares.

³⁹ O exposto ocorre, nomeadamente, nos casos em que dois agentes económicos, prestadores dos mesmos serviços e residentes num mesmo Estado, decidem prestar tais serviços em outro Estado que não o da sua residência. O A, exercendo a sua atividade *online*, não necessita de uma presença física para tal, acabando, muitas vezes, por não poder ser tributado nesse outro Estado pelas receitas que obtém em virtude da prestação de serviços no mesmo. O B, exercendo atividade *offline*, necessitará, muito provavelmente, de um estabelecimento estável para tal, acabando por poder ser tributado nesse outro Estado.

⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, *cit.*, p. 2.

⁴¹ *Idem, ibidem.*

⁴² *Idem, ibidem.*

⁴³ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 3.

⁴⁴ *Idem*, p. 1.

⁴⁵ Quanto a isto, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p.1.

Por fim, cumpre mencionar que, sendo introduzida uma solução para a tributação da economia digital na forma de um Imposto sobre os Serviços Digitais, serão abertas as portas à criação de um novo recurso próprio da União com base nas receitas desse imposto, o que poderá ser um oportuno contributo para a tão necessitada reforma do sistema de recursos próprios da União Europeia^{46/47}. Mais do que contribuir para a reforma do sistema de recursos próprios da União, de momento, o estabelecimento de um novo recurso da União, na sequência da criação do ISD nos diferentes Estados-Membros, seria um pertinente contributo para que a Europa possa recuperar de todos os danos económicos e sociais causados pela pandemia resultante do Coronavírus⁴⁸.

1.2.2 Soluções para a sua tributação

Após caracterizada a economia digital e os agentes económicos que nela exercem atividade, e abordadas aquelas que são as principais razões pelas quais se afigura necessária, mais do que isso, urgente, a obtenção de uma solução para a sua tributação, há que dar nota do trabalho que tem vindo a ser desenvolvido, quer pela União Europeia, quer pela OCDE, com o intuito de obter tal solução⁴⁹.

No que diz respeito à OCDE, o labor que por esta tem vindo a ser desenvolvido encontra-se corporizado em dois documentos essenciais, sendo o primeiro deles o Relatório da Ação 1 do conhecido Projeto BEPS⁵⁰. No relatório desta ação, a qual tem

⁴⁶ Relativamente à necessidade de reforma do sistema de recursos próprios da União, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios da União Europeia” (COM (2018) 325 final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0325&from=PT> (Site EUR-Lex), consultado a 05/04/2019, p. 2.

⁴⁷ Ao ser criado tal recurso próprio, uma percentagem do ISD cobrado pelos Estados-Membros, das receitas fiscais arrecadadas por via da tributação em sede deste imposto, seria transferida para a União.

⁴⁸ A possibilidade de criação de um imposto digital é analisada pela Comissão Europeia no documento por si elaborado relativo ao financiamento do plano de recuperação para a Europa. Mais concretamente, tal imposto é apresentado como um potencial recurso próprio suplementar a acrescentar numa fase posterior do período financeiro 2021-2027. No que a isto diz respeito, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Financiamento do plano de recuperação para a Europa” (27 de maio de 2020), https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/2020.2139_pt_04.pdf, consultado a 3/07/2020, p. 3.

⁴⁹ Neste contexto, há que salientar que a problemática em questão tem vindo a ser analisada, não só pela União e pela OCDE, mas também por vários académicos. Para uma análise de algum do trabalho que tem vindo a ser desenvolvido, *vide*. DOURADO, Ana Paula, “Editorial Note on the Digital Tax Special Issue”, *Intertax*, volume 46, 2018, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2018049>, p. 461, e DOURADO, Ana Paula, “Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”, *Intertax*, volume 46, 2018, pp. 565-572, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2018058>.

⁵⁰ O Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) foi um projeto iniciado em 2013 com o objetivo último de combater a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação. O trabalho desenvolvido pela OCDE, contando com o apoio político do G20, culminou

como objeto central a economia digital e a sua relação com os fenómenos da erosão de bases tributáveis e da transferência de lucros, a OCDE apresenta e analisa possíveis soluções para a tributação da economia digital, entre as quais: em primeiro lugar, a introdução de um novo nexo baseado no conceito de presença económica significativa; em segundo lugar, a introdução de um *withholding tax* sobre as transações digitais; em terceiro e último lugar, a criação de um *equalization levy*⁵¹. Embora sejam apresentadas e analisadas estas soluções, a OCDE não recomenda a adoção de nenhuma delas em particular⁵².

A este Relatório se seguiu o Relatório Intercalar de 2018, o qual reflete o trabalho desenvolvido, o progresso realizado desde 2015. Mais concretamente, sendo reconhecida a necessidade e, simultaneamente, a dificuldade de obtenção de uma solução consensual para os desafios da economia digital, é neste relatório analisada a possibilidade de adoção de medidas provisórias para a sua tributação⁵³. Contudo, não é recomendada a adoção destas medidas, uma vez que não existe um consenso, quer quanto à necessidade, quer quanto ao mérito das mesmas⁵⁴.

Relativamente à União Europeia, como anteriormente mencionado, a 21 de março de 2018, a Comissão Europeia apresentou o denominado “pacote Tributação Digital”⁵⁵, composto por duas propostas legislativas, duas Propostas de Diretiva enquanto possíveis soluções para a tributação da economia digital.

Em primeiro lugar, e enquanto solução a longo prazo, a primeira iniciativa tinha como objetivo reformar as regras de tributação das sociedades, procedendo a um alargamento do conceito de estabelecimento estável às empresas com uma presença digital significativa num determinado Estado, isto “(...) de forma a que os lucros fossem

na apresentação de 15 ações, cada uma delas relativa a uma temática diferente, mas no seu conjunto relevantes para a prossecução do objetivo último do projeto.

⁵¹ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p.106 e seguintes.

⁵² Sobre isto, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 148.

⁵³ No que a isto diz respeito, *vide*. OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, *cit.*, p. 178 e seguintes.

⁵⁴ Cfr. OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, *cit.*, p. 178.

⁵⁵ Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019.

registados e tributados no local onde as empresas interagem de forma significativa com os utilizadores por via digital”^{56/57}.

Em segundo lugar, e como solução provisória, foi apresentada a Proposta de Diretiva que constitui o objeto central da nossa análise, a qual visa criar um Imposto sobre os serviços digitais. Na sequência dos vários debates levados a cabo acerca desta solução, foi tomada a decisão de que a discussão se deveria passar a focar num “(...) instrumento de âmbito mais restrito, abrangendo exclusivamente uma publicidade digital direcionada”⁵⁸, na possibilidade de criação de um Imposto sobre a publicidade digital (IPD). Contudo, devido à impossibilidade de chegada a um acordo no seio do Conselho, até à data não foi aprovada qualquer das Propostas e, por conseguinte, não foi ainda aplicada qualquer solução para a tributação da economia digital⁵⁹.

Portanto, sendo o panorama atual o descrito, isto é, não tendo sido ainda aplicada qualquer medida concreta, qualquer solução para fazer face aos desafios trazidos pela economia digital, mormente, para garantir que os agentes económicos que nela exercem atividade são efetivamente tributados, os trabalhos continuam, tendo a OCDE anunciado, em maio de 2019, que tem como objetivo apresentar um relatório final quanto à temática em questão até ao fim do presente ano⁶⁰. Além de ter estabelecido tal meta, em maio de 2019, na reunião do Quadro Inclusivo sobre o BEPS, a OCDE adotou um programa de trabalho⁶¹, o qual foi posteriormente aprovado pelos ministros do G20 numa reunião realizada a 9 de junho de 2019⁶². No que toca ao labor que tem vindo a ser desenvolvido

⁵⁶Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019.

⁵⁷ Vide. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa” (COM(2018) 147 final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0147&from=EN> (Site EUR-Lex), consultado a 20/05/2019.

⁵⁸ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, “Nota da Presidência para o Comité de Representantes Permanentes/Conselho” (Doc. 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78; 1 de março de 2019), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/pt/pdf>, consultado a 3/12/2019, p. 2, parágrafo 6.

⁵⁹ Quanto ao mencionado, vide. Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019.

⁶⁰ Sobre o exposto, vide. Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 4/03/2020.

⁶¹ Cujo objetivo, como decorre de CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, “Nota da Presidência para o Comité de Representantes Permanentes/Conselho” (Assunto: Tributação dos serviços digitais – Ponto da situação; 28 de outubro de 2019), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13405-2019-INIT/pt/pdf>, consultado a 4/03/2020, p. 2, é “(...) desenvolver uma solução consensual para os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia”.

⁶² Cfr. CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, “Nota da Presidência para o Comité de Representantes Permanentes/Conselho”, (Assunto: Tributação dos serviços digitais – Ponto da situação; 28 de outubro de 2019) *cit.*, p. 2, parágrafo 4.

no âmbito de tal programa, é de referir que o mesmo se articula em duas vertentes, em dois pilares distintos: um primeiro pilar, o qual “(...) examina as regras relativas à repartição dos lucros e as regras revistas do elemento de conexão”⁶³, sendo a sua orientação primordial a “(...) reafetação de mais direitos de tributação à jurisdição do mercado e/ou do utilizador”⁶⁴; e um segundo pilar, o qual “(...) consiste numa proposta contra a erosão da base tributável a nível mundial (GloBE)”⁶⁵, e irá “(...) explorar a conceção de um sistema destinado a garantir que as empresas multinacionais – na economia digital e não só – pagam um nível mínimo de imposto”⁶⁶. Com o objetivo último de chegar a um consenso quanto à solução a adotar relativamente aos problemas tratados pelo primeiro pilar, o Secretariado da OCDE preparou uma proposta de “abordagem unificada” quanto às questões tratadas no âmbito do mesmo⁶⁷, proposta essa que foi posteriormente divulgada pela Organização ao público para que fosse alvo de comentários⁶⁸. O mesmo foi feito quanto ao segundo pilar, tendo sido realizada a consulta pública com o objetivo de obter contributos, comentários acerca das questões técnicas que se prendem com a proposta contra a erosão da base tributável a nível mundial (GloBE)⁶⁹.

Resta referir que no espaço de tempo em que não se põe em prática uma solução comum para a tributação desta nova economia, solução essa que poderia ser aplicada apenas a nível da União Europeia ou globalmente, tanto Estados-Membros como Estados terceiros têm vindo a adotar soluções unilaterais. Entre eles encontram-se a França⁷⁰, a Áustria, a Itália, a Turquia, entre outros. Para além dos Estados mencionados, existem alguns Estados-Membros da União Europeia como a Espanha e a República Checa, nos

⁶³ *Idem, ibidem* (parágrafo 5).

⁶⁴ *Idem, ibidem* (parágrafo 5).

⁶⁵ *Idem, ibidem* (parágrafo 6).

⁶⁶ *Idem, ibidem* (parágrafo 6).

⁶⁷ *Vide*. OCDE [OECD], “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One – Public consultation document”, <https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm> (Site da OCDE), consultado a 4/03/2020.

⁶⁸ Relativamente à “abordagem unificada”, *vide*. a análise que dela é feita por DOURADO, Ana Paula, “The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution”, *Intertax*, volume 48, 2020, pp. 3-8, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2020001>.

⁶⁹ *Cfr.* OCDE [OECD], “Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBe”) (Pillar Two) – Public consultation document”, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm> (Site da OCDE), consultado a 4/03/2020, p. 3.

⁷⁰ Embora tenha adotado uma solução, é de notar que, recentemente, a França suspendeu a tributação em sede do seu Imposto sobre os serviços digitais. No que a isto diz respeito, *cfr.* Site da Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, consultado a 08/06/2020.

quais já foram propostas soluções para a tributação da economia digital, soluções essas que poderão vir a ser implementadas num futuro próximo⁷¹.

1.2.3 Os princípios a ter em conta na análise de soluções para a tributação da economia digital

Para finalizar o presente capítulo introdutório, neste último tópico iremos tecer algumas considerações acerca daqueles que são os princípios que devem ser respeitados, que devem enformar qualquer solução para a tributação da economia digital e, consequentemente, o ISD. Quanto a estes, importa antes de mais sublinhar que se tratam de princípios que, para além de serem considerados elementos essenciais para a análise da adequação de soluções para a tributação da economia digital⁷², são princípios reconhecidos, comumente aceites pelos diferentes intervenientes na ordem jurídica internacional, entre os quais, os Estados, os agentes económicos e as instituições internacionais, estando na base de vários dos sistemas fiscais atualmente existentes⁷³.

Entre os princípios relevantes encontra-se, desde logo, o princípio da neutralidade. Tal princípio, no que se prende mais diretamente com a economia digital, tem como principal corolário a ideia de que a tributação deve procurar ser neutral e equitativa⁷⁴, de modo que os agentes que operam na conhecida economia tradicional e na nova economia digital, realizando as mesmas operações, prestando os mesmos serviços, só que uns *online* e outros *offline*, sejam tributados da mesma forma, não devendo qualquer um destes sujeitos ser alvo de uma tributação mais benéfica ou mais penalizadora por comparação com a tributação de que os outros serão alvo.

Em segundo lugar, há que ter em conta o princípio da eficiência, de acordo com o qual devem ser reduzidos, na medida do possível, não só os custos administrativos em que irão incorrer os diferentes Estados-Membros na implementação desta solução e na própria

⁷¹ Quanto ao mencionado, *vide*. Site da Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, consultado a 08/06/2020.

⁷² Os princípios da neutralidade, da eficiência, da certeza, da simplicidade, da eficácia, da justiça, e da flexibilidade, os quais serão abordados no presente tópico, fazem parte do conhecido “*Ottawa Taxation Framework*”, tendo estado na base da Conferência Ministerial de Ottawa em 1998, na qual se estabeleceu que estes deveriam ser tidos em conta na procura e na análise de soluções para as questões que se prendiam, naquela época, com o comércio eletrónico. Tais princípios continuam a assumir relevância, devendo, juntamente com o princípio da igualdade, ser tidos em conta na procura de uma solução para fazer face aos desafios da economia digital. Sobre isto, cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, pp. 17, 20 e 21.

⁷³ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 19.

⁷⁴ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 20.

cobrança do tributo após criado, mas também os custos de cumprimento para aqueles que serão os sujeitos passivos do imposto^{75/76}.

Em terceiro lugar, deve olhar-se ao princípio da igualdade⁷⁷, o qual possui dois elementos, duas vertentes essenciais: a igualdade vertical e a igualdade horizontal, podendo falar-se também da igualdade entre-nações⁷⁸. A primeira, a igualdade horizontal, prende-se com o facto de os contribuintes em circunstâncias similares deverem suportar a mesma carga fiscal⁷⁹, ao passo que a segunda, a igualdade vertical, se relaciona com o facto de os contribuintes em melhores circunstâncias deverem suportar uma maior carga fiscal, proporcionalmente aos seus rendimentos⁸⁰.

Em quarto lugar, temos os princípios da certeza e da simplicidade, dos quais decorre que a legislação fiscal, no caso em questão, as normas que irão regular a tributação em sede de ISD, devem ser de fácil compreensão, para que o contribuinte consiga antever as consequências fiscais das operações que realiza, mais do que isso, consiga saber quando, onde e como é que será feita a tributação em sede deste imposto⁸¹.

⁷⁵ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p.20.

⁷⁶ Relativamente aos custos, *vide*. COMISSÃO EUROPEIA (Documento de trabalho dos Serviços da Comissão), “Resumo da avaliação de impacto que acompanha o documento Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa 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”(SWD(2018)82final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0082&from=EN>, consultado a 15/11/2019, p. 2.

⁷⁷ No sistema fiscal português, como referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 16/02/2017, Processo 00385/13.9BEPRT (Relator: Pedro Vergueiro), disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/c17cc01c9ee3e787802580f8002d8396>, o princípio em questão, o princípio da “igualdade tributária” é visto como “(...) expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição) (...)”.

Cumpra ainda referir que o princípio em questão possui duas vertentes: a da “generalidade ou universalidade”, e a da “uniformidade”, prendendo-se a última com a exigência de que o dever de pagar impostos “(...) seja aferido por um mesmo critério - o critério da capacidade contributiva”. O critério, o princípio mencionado, implica “(...) igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”. O exposto consta de NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2015, pp. 152 e 153.

⁷⁸ De acordo com o que decorre de OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 21, a igualdade entre-nações, enquanto teoria, está relacionada com a repartição, com a alocação dos ganhos e perdas nacionais no contexto internacional, visando garantir que cada país receba uma parte equitativa das receitas fiscais provenientes da tributação das transações internacionais.

⁷⁹ Partindo do exposto, e *a contrario sensu*, pode concluir-se que contribuintes em circunstâncias diferentes, com capacidades financeiras diferentes devem ser tributados de forma distinta, devem ser sujeitos a uma carga fiscal diferente.

⁸⁰ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report” *cit.*, p. 21. Nesta sequência, é de notar que, como decorre do texto referido, não existe um consenso quanto à definição da igualdade vertical.

⁸¹ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 17.

Para além dos princípios referidos, devemos atender aos princípios da eficácia e da justiça, dos quais resulta que a tributação deve produzir a quantidade certa de receitas fiscais, no momento certo, procurando, ao mesmo tempo, evitar a dupla tributação e a não tributação. Ademais, devem ser minimizadas as oportunidades de evasão e de elisão fiscal⁸².

Por último, temos o princípio da flexibilidade, de acordo com o qual os sistemas fiscais devem ser flexíveis e dinâmicos o suficiente para garantir que acompanham os desenvolvimentos comerciais e tecnológicos⁸³.

⁸² Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit*, p. 20.

⁸³ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit*, p. 21.

CAPÍTULO II – A PROPOSTA DE DIRETIVA DO CONSELHO RELATIVA AO SISTEMA COMUM DE IMPOSTO SOBRE OS SERVIÇOS DIGITAIS

2.1 Enquadramento da Proposta

2.1.1 Base legal e conformidade com os princípios do Direito da União Europeia

No âmbito de uma análise pormenorizada da Proposta de Diretiva relativa à criação do Imposto sobre os Serviços Digitais, consideramos ser essencial, antes de mais, traçar algumas considerações acerca daquela que é a sua base legal.

Decorre do texto da Proposta, que a sua base legal reside no artigo 113º do TFUE, nos termos do qual “O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência”⁸⁴. No entanto, na sequência de vários debates realizados acerca da Proposta de Diretiva e desta temática propriamente dita, nomeadamente, no seio do Grupo de Alto Nível para as questões fiscais⁸⁵ e nos Parlamentos Nacionais de alguns dos Estados-Membros, veio a levantar-se a questão de saber se a sua base jurídica reside efetivamente no artigo mencionado ou, diferentemente, se deverá residir no artigo 115º do TFUE, de acordo com o qual “Sem prejuízo do disposto no artigo 114.º, o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno”⁸⁶.

De acordo com GEORG KOFLER e JULIA SINNIG, a determinação daquela que deverá ser a base legal da Proposta depende, acima de tudo, da interpretação que se faça

⁸⁴ Quanto à base legal da Proposta, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 5.

⁸⁵ Cfr. CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA [Council of the European Union], “Note from the Presidency to the Permanent Representatives Committee/Council” (Doc. 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78; 29 de outubro de 2018), <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13525-2018-INIT/en/pdf>, consultado a 5/11/2019, p. 3, parágrafo 8.

⁸⁶ Sobre esta discussão, *vide*. KOFLER, Georg e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”, *Intertax*, volume 47, 2019, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2019017>, pp. 190 e 191, nota de rodapé 175.

de dois conceitos que constam do artigo 113º do TFUE: em primeiro lugar, do conceito de “(...) impostos sobre o volume de negócios (...)”; e, em segundo lugar, do conceito de “outros impostos indiretos”. Porém, estes acabam por concluir que a resolução desta questão poderá não ter qualquer consequência legal imediata, desde logo porque ambas as disposições conduziriam ao mesmo processo legislativo, e à emissão do mesmo tipo de instrumento jurídico – a Diretiva⁸⁷.

Partindo das conclusões dos autores referidos, e para efeitos da análise que será empreendida, assumiremos que a base legal de tal Proposta reside efetivamente no artigo 113º do TFUE, como decorre do texto da mesma.

Por fim, importa mencionar que, no contexto da análise da Proposta de Diretiva, outra das questões que tem vindo a ser alvo de debate é a sua relação com os princípios do Direito da União Europeia, mais especificamente, com dois princípios: o princípio da subsidiariedade e o princípio da proporcionalidade. À semelhança da base legal da Proposta, esta temática tem vindo a ser analisada por vários Estados-Membros da União Europeia, mais precisamente, pelos seus Parlamentos Nacionais, podendo dar-se como exemplo a Holanda cuja *House of Representatives* ou Segunda Câmara do Parlamento se veio a pronunciar no sentido da desconformidade de ambas as Propostas com o princípio da subsidiariedade⁸⁸.

No que a nós diz respeito, não sendo a determinação da conformidade da Proposta com os referidos princípios um dos principais objetivos da nossa análise, partiremos do princípio de que esta é conforme aos mesmos, como decorre do seu texto, cabendo-nos apenas dar nota de tal debate, e ater-nos a outros aspetos cujo estudo, neste contexto, se afigura mais pertinente.

⁸⁷ O exposto decorre de KOFLER, George, e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *cit.*, pp. 190 e 191, nota de rodapé 175.

⁸⁸ Cfr. NETHERLANDS HOUSE OF REPRESENTATIVES, “Reasoned opinion of the Netherlands House of Representatives on the proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”(PE622.197),[http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2018/0147/NL_CHAMBER_AVIS-COM\(2018\)0147_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2018/0147/NL_CHAMBER_AVIS-COM(2018)0147_EN.pdf), consultado a 26/11/2019, p. 2.

Como referido, esta problemática tem vindo a ser analisada por vários Estados-Membros, somando-se à Holanda, a Dinamarca e Malta. As conclusões dos respetivos Parlamentos podem ser consultadas nos seguintes documentos: DANISH PARLIAMENT, “Reasoned opinion of the Danish Parliament on the proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”(PE622.193),http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JUR_I/NP/2018/08-29/1153758EN.pdf, consultado a 26/11/2019, e MALTESE PARLIAMENT, “Reasoned opinion of the Maltese Parliament on the proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”(PE622.196),[http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2018/0147/MT_PARLIAMENT_AVIS-COM\(2018\)0147_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2018/0147/MT_PARLIAMENT_AVIS-COM(2018)0147_EN.pdf), consultado a 26/11/2019.

2.1.2 Os objetivos da Proposta

A fim de realizar um enquadramento o mais completo e esclarecedor possível da Proposta de Diretiva, afigura-se relevante olhar aos objetivos que lhe estão subjacentes. Quanto a isto, importa antes de mais sublinhar que a esta subjaz um vasto leque de objetivos, do qual fazem parte, não só um denominado “objetivo específico”⁸⁹, mas também vários outros “objetivos gerais”⁹⁰.

No que concerne ao objetivo específico, é de notar que, ao ser apresentada tal Proposta, se visou disponibilizar uma solução para a tributação das receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais que fosse de fácil implementação, e que garantisse condições equitativas para todas as empresas que atuam na União durante o período que irá anteceder a aplicação da solução abrangente corporizada na “Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa”⁹¹.

A este objetivo específico se somam outros objetivos gerais⁹², entre os quais o de proteger a integridade e garantir o bom funcionamento do Mercado Único Digital. Mais do que isso, a solução em questão poderá contribuir para a existência do “(...) quadro fiscal moderno e estável (...)”⁹³ de que o Mercado Único Digital necessita para concretizar o seu potencial⁹⁴.

Em segundo lugar, outra das finalidades da Proposta é garantir a sustentabilidade das finanças públicas na União Europeia e assegurar que as matérias coletáveis dos diferentes Estados-Membros não são alvo de erosão.

Em terceiro lugar, esta tem em vista, não só combater o planeamento fiscal agressivo e suprir as lacunas existentes nas regras internacionais, as quais possibilitam a evasão fiscal em países onde os agentes económicos efetivamente operam e criam valor, mas também preservar a equidade social.

⁸⁹ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 3.

⁹⁰ *Idem*, p. 4.

⁹¹ Cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, pp. 3 e 4.

⁹² No que diz respeito aos objetivos gerais da proposta, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 4.

⁹³ *Idem*, p.1.

⁹⁴ Relativamente a esta questão, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 1.

Por fim, consideramos que outro dos objetivos da Proposta em questão, embora não seja expressamente mencionado, é, sem dúvida, fazer com que os Estados-Membros cessem a adoção de medidas descoordenadas, as quais “(...) representam um risco ainda maior de fragmentação do Mercado Único e de distorção da concorrência, constituindo um obstáculo ao desenvolvimento de novas soluções digitais e à competitividade da União no seu conjunto”⁹⁵.

Após realizado um enquadramento da Proposta, cabe proceder à análise global e aprofundada do texto da mesma, começando por aquela que se pretende que seja a incidência subjetiva do ISD.

2.2 A Incidência subjetiva do ISD

Decorre da Proposta de Diretiva, mais precisamente do seu artigo 4º, que poderão ser ou serão efetivamente sujeitos passivos de ISD, relativamente a um determinado período de tributação⁹⁶, as entidades^{97/98} que satisfaçam as duas condições, que ultrapassem os dois limiares apresentados nas alíneas a) e b) do nº1 do artigo em questão⁹⁹.

Passando a uma análise de cada um dos limiares, como mencionado, o primeiro consta da alínea a) do nº1 do artigo 4º, e deste resulta que serão sujeitas ao ISD as entidades cujo montante total das receitas mundiais por si comunicadas para o exercício em causa seja superior a 750 000 000 de euros^{100/101}. Este primeiro limiar, o das “receitas mundiais anuais totais”¹⁰², visa, desde logo, limitar a aplicação do ISD a empresas de uma

⁹⁵ *Idem*, p. 3.

⁹⁶ O qual, nos termos do artigo 2º, ponto 7 da Proposta de Diretiva, corresponde ao ano civil.

⁹⁷ Nos termos do artigo 2º, ponto 1, deve entender-se por entidade “(...) qualquer pessoa coletiva ou estrutura jurídica que exerça a sua atividade através de uma empresa ou de uma estrutura jurídica que seja transparente para efeitos fiscais”.

⁹⁸ Tal conceito será analisado de forma mais aprofundada no próximo capítulo da presente dissertação.

⁹⁹ Quanto à incidência subjetiva do imposto, importa dar nota de que segundo KOFLER, George, e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *cit.*, p. 185, existe uma alta probabilidade de tal imposto ser transferido dos contribuintes pretendidos – as empresas que operam na economia digital, para os consumidores europeus, o que se deve, particularmente, ao facto de alguns dos agentes económicos que se movem nesta economia serem quase monopólios. A transferência de que se fala, a qual poderá ser total ou parcial, poderá verificar-se, por exemplo, por via de um aumento dos preços dos serviços.

¹⁰⁰ Nos termos do nº3 do artigo 4º da Proposta de Diretiva, deve entender-se por exercício em causa “(...) o exercício abrangido pelas demonstrações financeiras disponíveis mais recentes emitidas pela entidade antes do termo do período de tributação em causa”.

¹⁰¹ Neste contexto, importa deixar claro que as “receitas mundiais” de que se fala, podem resultar, tanto do desenvolvimento exclusivo de atividades tributáveis em sede de ISD, como do desenvolvimento, não só de atividades tributáveis em sede de ISD, mas também de outras atividades que em nada se prendem com a economia digital.

¹⁰² COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 11.

determinada dimensão, a empresas com uma determinada capacidade económica, excluindo do seu âmbito as “pequenas empresas”¹⁰³ e as “(...) empresas em fase de arranque (...)”^{104/105}, para as quais seriam excessivos os encargos decorrentes da tributação em sede deste imposto, dando origem a um “efeito desproporcionado”¹⁰⁶. O referido limiar tem também como finalidade, não só trazer segurança jurídica, mas também permitir que seja mais fácil e menos oneroso, quer para os sujeitos passivos, para as empresas, quer para as próprias autoridades fiscais, a determinação da obrigação de imposto, principalmente porque as empresas podem não registar de forma separada as suas receitas provenientes de serviços tributáveis em sede ISD¹⁰⁷.

O segundo limiar merecedor de análise consta da alínea b) do n.º1 do artigo 4.º da Proposta de Diretiva, e de acordo com o mesmo, serão sujeitas ao ISD as entidades cujo montante total das receitas tributáveis obtidas na União Europeia durante o exercício em causa seja superior a 50 000 000 de euros¹⁰⁸. Este segundo limiar, o das “(...) receitas tributáveis anuais totais na União (...)”¹⁰⁹, fixado ao nível da União Europeia¹¹⁰, tem em vista limitar a aplicação do ISD “(...) aos casos em que existe uma forte pegada digital a nível da União em relação ao tipo de receitas abrangidas pelo ISD”¹¹¹. Para determinar se as receitas de uma entidade foram ou não obtidas na União Europeia, nos termos do n.º4 do artigo em questão, devemos recorrer à regra que consta do artigo 5.º/1 da Proposta de Diretiva, nos termos do qual, as receitas tributáveis auferidas por uma entidade em dado período de tributação devem considerar-se obtidas num Estado-Membro da União

¹⁰³ *Idem, ibidem.*

¹⁰⁴ *Idem, ibidem.*

¹⁰⁵ O que acaba também por ser feito por via do segundo limiar, o qual consta da alínea b) do n.º1 do artigo 4.º da Proposta de Diretiva.

¹⁰⁶ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais” *cit.*, p. 11.

¹⁰⁷ Em relação a este objetivo, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas de prestação de determinados serviços digitais” *cit.*, p. 11.

¹⁰⁸ Neste âmbito, afigura-se relevante esclarecer que as “receitas tributáveis” de que fala a disposição, devem resultar, exclusivamente, de uma ou mais das atividades elencadas no artigo 3.º/1 da Proposta de Diretiva. Assim sendo, serão tributáveis em sede de ISD, as entidades cujas receitas mundiais comunicadas para o exercício alvo de análise sejam superiores a 750 000 000 EUR, devendo ter sido, pelo menos 50 000 000 EUR (do montante total), obtidos na União e resultantes apenas de atividades tributáveis em sede de ISD.

¹⁰⁹ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 11.

¹¹⁰ De acordo com o que consta de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 11, o limiar em questão é assim fixado “(...) de modo a afastar as diferenças de dimensão dos mercados que possam existir na União”.

¹¹¹ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 11.

Europeia, nesse período, se os utilizadores desse serviço tributável estiverem localizados nesse mesmo Estado-Membro no período de tributação em causa.

Portanto, estando uma entidade acima dos dois limiares analisados, quer esteja estabelecida, seja residente num Estado-Membro da União Europeia, quer num país terceiro, esta será elegível como sujeito passivo de ISD, uma vez que, para efeitos deste imposto, é apenas relevante a localização dos utilizadores envolvidos em tais prestações de serviços, envolvidos na criação de valor ¹¹².

2.3 A Incidência objetiva do ISD

Após determinados aqueles que poderão ser os sujeitos passivos do ISD, cumpre agora proceder à análise da incidência objetiva deste imposto, isto é, determinar, dentro das receitas obtidas pelos sujeitos passivos do mesmo, aquelas que poderão ser efetivamente tributadas.

Em termos gerais, pode dizer-se que o ISD “(...) é um imposto com um âmbito de aplicação específico, cobrado sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais caracterizados pela criação de valor pelos utilizadores” ^{113/114}. Mais precisamente, tal imposto irá incidir sobre o total das receitas brutas decorrentes da prestação de qualquer um dos serviços enumerados nas alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva¹¹⁵, líquidas do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos similares^{116/117}. Sobre estas receitas irá incidir uma taxa única de 3%¹¹⁸.

Partindo do exposto, procederemos em seguida ao estudo individualizado de cada um dos serviços de cuja prestação poderão advir receitas tributáveis em sede de ISD.

¹¹² Assim sendo, e consoante o sujeito passivo esteja estabelecido, tenha residência dentro ou fora da União Europeia, podemos ter os mais diferentes cenários: podemos ter um sujeito passivo estabelecido/residente num país terceiro a pagar o ISD num Estado-Membro; podemos ter um sujeito estabelecido/residente na União que pague o ISD noutro Estado-Membro diferente; e, por fim, podemos estar perante um sujeito que pague o ISD no Estado-Membro onde está estabelecido/tem residência.

¹¹³ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 7.

¹¹⁴ Neste contexto, é de referir que, como decorre de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 7, embora os utilizadores assumam um papel determinante na criação de valor, “(...) o que está sujeito a tributação são as receitas obtidas com a monetização do contributo dos utilizadores e não a própria participação dos utilizadores”.

¹¹⁵ A propósito, é de sublinhar que o imposto em questão visa tributar apenas as receitas provenientes das prestações de serviços referidas nas diferentes alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva, nada indicando que se trate de uma enumeração exemplificativa, mas sim de uma tipologia fechada.

¹¹⁶ *Vide* artigo 3º/2 da Proposta de Diretiva.

¹¹⁷ Nos termos do artigo 4º/5 da Proposta de Diretiva, as receitas de que se fala devem ser reconhecidas “(...) como tendo sido obtidas no momento do respetivo vencimento, independentemente de os montantes em causa terem sido efetivamente pagos”.

¹¹⁸ Isto nos termos do artigo 8º da Proposta de Diretiva.

2.3.1 A prestação de serviços de publicidade

Nos termos do artigo 3º/1, alínea a) da Proposta de Diretiva, são tributáveis as receitas decorrentes da prestação de serviços de publicidade, passando estes pela apresentação de publicidade de um cliente numa interface digital^{119/120}, publicidade essa destinada aos utilizadores de tal interface. Os clientes de que se fala serão os responsáveis pelo pagamento das receitas tributáveis em sede de ISD.

Quanto à atividade destes prestadores de serviços, importa ainda sublinhar que na mesma assumem grande importância os utilizadores, visto que a apresentação de publicidade em dada interface digital é uma forma de monetização do tráfego e dos dados dos mesmos, ou seja, partindo da análise do tráfego e dos dados dos utilizadores, a empresa prestadora de serviços determina qual a publicidade cuja apresentação será mais adequada, mais do interesse do mesmos, transformando assim a participação destes utilizadores, corporizada nos dados e no tráfego referidos, e a sua análise, numa forma de obter receitas.

A prestação de serviços nos moldes expostos é muito comum na atualidade, podendo apresentar-se como exemplo os serviços deste tipo prestados pela conhecida Google. Ao permitir que os utilizadores tenham acesso ao seu motor de busca e recorram ao mesmo para uma grande multiplicidade de fins, esta consegue obter informação variada sobre os mesmos, sobre as suas preferências e interesses, tudo isto através da análise do seu tráfego. A partir de tal informação, a Google consegue determinar qual a publicidade que mais interessa a cada utilizador, consegue adequar a publicidade a apresentar ao perfil de cada um. Em traços gerais, é desta forma que a Google presta serviços de publicidade, ao direcionar publicidade dos seus clientes a determinados utilizadores.

2.3.2 A prestação de serviços de intermediação

De acordo com o artigo 3º/1, b) da Proposta de Diretiva, são tributáveis as receitas provenientes da prestação de serviços de intermediação. A prestação de tais serviços passa pela disponibilização de uma interface digital multilateral¹²¹ na qual os utilizares

¹¹⁹ Para a concretização deste conceito, *vide*. artigo 2º, ponto 3 da Proposta de Diretiva.

¹²⁰ A interface digital em que a publicidade é apresentada pode ser ou não propriedade da entidade responsável pela sua apresentação. No que a isto diz respeito, *vide*. artigo 3º/3 da Proposta de Diretiva. Quanto ao principal objetivo do disposto no artigo referido, *vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 8.

¹²¹ Acerca das interfaces digitais multilaterais, é de referir que, de acordo com o que consta de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 18,

podem, desde logo, encontrar e interagir com outros utilizadores. Mais do que isso, a disponibilização de tal interface pode acabar também por facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os seus utilizadores. Pode então dizer-se que estamos perante serviços que são prestados diretamente aos utilizadores de tais interfaces, e não a terceiros, a outros clientes dos sujeitos passivos do imposto, como acontece nas alíneas a) e c) do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva.

Relativamente à forma como as receitas alvo de tributação são efetivamente arrecadadas, há que distinguir duas situações. Em primeiro lugar, nos casos em que a disponibilização de tal interface pelo prestador de serviços facilita a conclusão de operações subjacentes entre os utilizadores, é da realização de tais operações que provêm as receitas a arrecadar pela entidade que disponibiliza tal interface^{122/123}, uma vez que, por exemplo, por cada operação celebrada entre os utilizadores, o intermediador recebe um determinado valor, uma percentagem das receitas resultantes de tal operação.

Em segundo lugar, não sendo facilitada a realização de operações subjacentes por via da prestação de tais serviços de intermediação, as receitas irão provir, normalmente, “(...) de pagamentos periódicos após o registo ou a criação de uma conta numa interface digital”¹²⁴. Nesta sequência, é de assinalar que, quer sejam concluídas operações subjacentes, quer não, tais utilizadores a quem são prestados os serviços em questão ocupam um papel de grande relevo na criação de valor para a empresa prestadora, visto

considerando 12, “O aspeto distintivo das interfaces digitais multilaterais reside no facto de permitirem uma interação entre os utilizadores que não poderia ocorrer sem que as interfaces estabelecessem a ligação entre esses utilizadores (ou seja, a interface permite aos utilizadores entrar em contacto com outros utilizadores)”.

¹²² Quanto a esta questão, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, pp. 12 e 13.

¹²³ Nesta sequência, e como decorre de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, pp. 8 e 9, é de frisar que as receitas decorrentes dessas operações entre os utilizadores não serão alvo de tributação em sede de ISD. O mesmo se passa com as receitas provenientes de atividades de retalho, ou seja, “(...) as provenientes da venda de bens ou serviços contratados em linha através do sítio WEB do fornecedor desses bens ou prestador desses serviços (...)”, uma vez que nessa situação “(...) a criação de valor para o retalhista depende dos bens fornecidos ou dos serviços prestados e a interface digital é apenas utilizada como meio de comunicação”.

¹²⁴ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 13.

que a sua interação na interface digital multilateral permite ao sujeito passivo beneficiar de “efeitos de rede”^{125/126/127}.

Dos serviços de intermediação versados, tributáveis em sede de ISD, se distinguem os denominados “(...) serviços de comunicação ou de pagamento(...)”¹²⁸, os quais, embora facilitem a interação, não possibilitam o contacto entre os utilizadores, a não ser que estes já o tenham estabelecido por outra via, por exemplo, através de serviços de mensagens instantâneas (SMS’s)¹²⁹. As receitas provenientes da prestação de tais serviços estão excluídas do âmbito de aplicação deste imposto¹³⁰, o que se deve às diferenças existentes no que toca à criação de valor, ou seja, ao contrário do que se passa nos serviços de intermediação tributáveis em sede de ISD, nos serviços em causa, a criação de valor tem como base, não a participação dos utilizadores, mas sim o “(...) desenvolvimento e (...) venda de software de apoio que permite a ocorrência de interação (...)”¹³¹.

Para além dos serviços referidos, a alínea a) do nº4 do artigo 3º exclui da incidência objetiva do imposto os casos em que, ao disponibilizar uma interface digital multilateral, a entidade disponibilizadora tenha como único e principal objetivo fornecer conteúdos digitais aos utilizadores de tal interface^{132/133}. O mencionado é distinto dos casos em que

¹²⁵ *Idem*, p. 8.

¹²⁶ De acordo com o que decorre de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 7, quando existem efeitos de rede “(...) o valor dos serviços aumenta em função do número de utilizadores da interface”. De uma forma geral, pode então dizer-se que os efeitos de rede se prendem com o efeito, com o impacto que a utilização de um bem ou serviço por um único indivíduo tem no valor desse serviço ou produto para terceiros.

¹²⁷ Para tornar ainda mais fácil o entendimento de tal fenómeno, pode apresentar-se um exemplo de tais efeitos, o qual se prende com a rede social Facebook: o valor que um utilizador atribui ao Facebook, a avaliação que este faz da plataforma, depende de quantos amigos, conhecidos ou colegas seus estão na mesma. Ao mesmo tempo, ao registrar-se e ao utilizar tal plataforma, o utilizador torna-a mais valiosa para os seus amigos. Tal exemplo consta de KOFLER, Georg e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”, *cit.*, p. 167.

¹²⁸ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 18.

¹²⁹ Para além de serviços de mensagens instantâneas, temos como exemplos de tais serviços de comunicação ou de pagamento, os serviços de correio e de pagamento eletrónico. Quanto a isto, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 18.

¹³⁰ Isto por via do artigo 3º/4, alínea a) da Proposta de Diretiva.

¹³¹ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 8.

¹³² No que toca ao conceito de conteúdos digitais, *vide*. artigo 2º, ponto 5 da Proposta de Diretiva.

¹³³ Neste contexto, importa referir que, em algumas situações, a entidade disponibilizadora da interface e fornecedora de conteúdos digitais pode permitir algum tipo de interação entre os destinatários desses conteúdos. Contudo, nesses casos, tal interação, de acordo com o que decorre de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 9, “(...) permanece acessória ao fornecimento de conteúdos digitais (...),” continuando as receitas provenientes de tal prestação de serviços a ser excluídas do âmbito de aplicação do imposto.

é disponibilizada uma interface digital multilateral por meio da qual os utilizadores podem carregar e partilhar conteúdos digitais uns com os outros, e das situações em que é disponibilizada uma interface que facilita o “(...) fornecimento subjacente de conteúdos digitais diretamente entre os utilizadores”¹³⁴, cenários nos quais estamos perante verdadeiros serviços de intermediação que se inserem no âmbito da alínea b) do nº1 do artigo 3º.

Outras exceções ao âmbito de aplicação da alínea b) do nº 1 decorrem das alíneas b) e c) do nº4 do artigo 3º, sendo excluídas “ 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”^{135/136}, e a prestação de qualquer um desses serviços referidos no anexo à Diretiva, mas através de uma plataforma de negociação ou de um internalizador sistemático^{137/138/139}. No entanto, e ainda quanto à alínea c) do nº4, é de notar que poderão ser ainda tributadas em sede de ISD as receitas provenientes de serviços prestados pelas plataformas de financiamento coletivo “(...) que não tenham a forma de investimentos ou de concessão de empréstimos e constituam uma intermediação, como o financiamento coletivo através de doação ou recompensa, ou os serviços prestados por essas plataformas que consistam na apresentação de publicidade”¹⁴⁰.

Por fim, resta mencionar que a forma como são geradas as receitas no contexto da prestação de serviços de intermediação varia consoante a interface digital em causa. Para tornar mais clara a forma como são obtidas as receitas na prestação deste tipo de serviços, podemos olhar ao OLX, plataforma detida pelo OLX Group. O OLX é uma plataforma

¹³⁴ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 9.

¹³⁵ Artigo 3º/4, alínea c) da Proposta de Diretiva.

¹³⁶ Para a concretização do conceito de “(...) prestador de serviços de financiamento coletivo regulamentado (...)”, *vide.* artigo 3º/6, alínea b) da Proposta de Diretiva.

¹³⁷ *Vide.* artigo 3º/4, alínea b) da Proposta de Diretiva.

¹³⁸ Quanto aos conceitos de “plataforma de negociação” e “internalizador sistemático”, *vide.* artigo 3º/6, alínea a) da Proposta de Diretiva.

¹³⁹ A Diretiva a que estas alíneas fazem alusão é de 15 de maio de 2014, sendo relativa aos mercados de instrumentos financeiros. A secção A do anexo I da Diretiva, de epígrafe *Serviços e atividades de investimento*, acima mencionada, refere-se às seguintes atividades: “1) Receção e transmissão de ordens relativas a um ou mais instrumentos financeiros; 2) Execução de ordens em nome de clientes; 3) Negociação por conta própria; 4) Gestão de carteiras; 5) Consultoria por investimento; 6) Tomada firme de instrumentos financeiros e/ou colocação de instrumentos financeiros com garantia; 7) Colocação de instrumentos financeiros sem garantia; 8) Exploração de MTF; 9) Exploração de OTF”.

¹⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p.10.

online, acessível aos utilizadores residentes em Portugal desde 2012, que facilita “(...) a divulgação de intenções de venda ou contratação de produtos, serviços ou comunicação interpessoal através de um sistema de classificados”¹⁴¹. O registo e a colocação de anúncios nesta plataforma são, à partida, gratuitos. Todavia, esta estabelece um limite à colocação gratuita de anúncios em determinadas categorias¹⁴², de modo que, para colocar mais anúncios, os utilizadores têm que pagar, têm que comprar mais anúncios. Além disso, existem situações em que à colocação do primeiro anúncio estão associadas taxas. Estas são apenas algumas das formas através das quais a plataforma obtém receitas ao prestar tais serviços de intermediação, existindo ainda outras, associadas, por exemplo, à condição de anunciante profissional, ou a diferentes modalidades de anúncios, como é o caso dos anúncios com destaques pagos.

2.3.3 A transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores

Para além das prestações de serviços já analisadas, poderão ser também tributadas em sede de ISD as receitas provenientes da prestação de serviços que consistam na transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores^{143/144}. Tais dados deverão ser resultantes da participação, da atividade dos utilizadores em interfaces digitais, isto porque os serviços que se enquadram no âmbito de aplicação do ISD “(...) são aqueles que utilizam interfaces digitais como forma de gerar contributo dos utilizadores e não aqueles que utilizam interfaces como forma de transmitir os dados gerados de outro modo”¹⁴⁵.

Do âmbito de aplicação desta alínea, está excluída “(...) a transmissão de dados através de uma plataforma de negociação, de um internalizador sistemático ou de um prestador de serviços de financiamento coletivo regulamentado”¹⁴⁶.

No que diz respeito à prestação de tais serviços na atualidade, pode apresentar-se como exemplo a empresa Twitter e a atividade de *data licensing* desenvolvida por meio da sua

¹⁴¹ Site do OLX, <https://help.olx.pt/hc/pt/articles/204347562/#r2>, consultado a 17/12/2019.

¹⁴² Pode apresentar-se como exemplo o limite de cinco anúncios na categoria de bilhetes para espetáculos.

¹⁴³ Isto nos termos da alínea c) do n.º1 do artigo 3.º da Proposta de Diretiva.

¹⁴⁴ Os serviços em questão, à semelhança do que se passa nos serviços de publicidade, são prestados a terceiros que não os utilizadores, resultando as receitas tributáveis das contraprestações a receber pelos sujeitos passivos em virtude da recolha e transmissão de dados sobre os utilizadores.

¹⁴⁵ Sobre esta questão, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 9.

¹⁴⁶ Artigo 3.º/5 da Proposta de Diretiva.

rede social de mesmo nome¹⁴⁷. O *data licensing* prende-se com a venda de assinaturas para acesso a dados, ou seja, com a oferta de subscrições que permitem aos assinantes aceder, analisar os dados gerados pela atividade dos utilizadores na rede social Twitter. Consideramos que tal atividade poderá ser tributada em sede de ISD uma vez que, embora não se trate concretamente de uma compra e venda, contrato a que geralmente se associa o termo “transmissão”, estamos perante uma operação por meio da qual os subscritores passarão a ter acesso, poderão analisar os dados gerados pela atividade dos utilizadores na plataforma, situação que nos parece poder ser enquadrada nas realidades às quais o legislador europeu pretende fazer referência ao recorrer ao termo “transmissão”.

2.4 Os grupos consolidados para efeitos de contabilidade financeira e as suas particularidades

No contexto da análise das incidências subjetiva e objetiva do ISD, há que tecer algumas considerações acerca de uma figura relevante e com algumas especificidades – os grupos consolidados para efeitos de contabilidade financeira. Decorre da Proposta de Diretiva, mais precisamente do seu artigo 2º, ponto 2, que se considera existir um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira quando temos várias “(...) 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”, isto é, quando temos um conjunto de entidades cujas demonstrações financeiras são apresentadas “(...) como as de uma única entidade económica”¹⁴⁸.

A tributação destas entidades em sede de ISD tem algumas particularidades, desde logo, em termos de incidência subjetiva, ou seja, no que toca a determinar se estas ultrapassam ou não os limiares apresentados nas alíneas a) e b) do nº1 do artigo 4º da Proposta de Diretiva. Quanto a isto, decorre do artigo 4º/6 que, caso estejamos perante uma entidade pertencente a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, os limiares analisados devem ser aplicados ao grupo no seu conjunto, de modo que devem ser tidas em conta as receitas mundiais do grupo, e as receitas tributáveis obtidas pelo grupo globalmente considerado na União Europeia.

¹⁴⁷Relativamente à atividade desta empresa, cfr. Site da Investopedia, <https://www.investopedia.com/ask/answers/120114/how-does-twitter-twtr-make-money.asp>, consultado a 4/01/2020.

¹⁴⁸Artigo 2º, alínea b) do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, o qual aprova o Sistema de Normalização Contabilística.

Outras das especificidades prende-se já com a incidência objetiva. Nos termos do artigo 3º/7 da Proposta de Diretiva, as receitas decorrentes da prestação de qualquer um dos serviços referidos nas alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva por uma entidade pertencente a um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, a outra entidade do mesmo grupo, “(...) não devem ser consideradas receitas tributáveis para efeitos da presente Diretiva”. Contudo, se tais serviços forem prestados por uma dessas entidades a uma entidade exterior ao grupo, tais receitas poderão ser tributáveis em sede deste imposto.

No que toca às receitas provenientes da prestação de serviços em moldes tributáveis pelo ISD, resta mencionar que, caso estas sejam obtidas por outra entidade do grupo que não a prestadora, tais receitas deverão ser consideradas, para efeitos deste imposto, como tendo sido obtidas pela entidade que prestou os serviços^{149/150}.

2.5 A criação de valor pelo utilizador

Uma das máximas do sistema fiscal internacional é a de que as receitas devem ser tributadas no local, no Estado em que são desenvolvidas as atividades que lhes dão origem e onde o valor é criado¹⁵¹. Esta máxima, a qual permite um melhor alinhamento da tributação com a criação de valor¹⁵², foi introduzida pela OCDE, pela primeira vez, em documentos emitidos no âmbito do Projeto BEPS^{153/154}, tendo vindo também a ser respeitada, seguida pela Comissão Europeia¹⁵⁵.

¹⁴⁹ O referido decorre do nº8 do artigo 3º da Proposta de Diretiva.

¹⁵⁰ Resulta de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 11, que a disposição em questão “(...) constitui uma salvaguarda para impedir que uma entidade que presta serviços tributáveis e obtém receitas decorrentes desses serviços através de outra entidade do mesmo grupo fuja à obrigação do ISD”.

¹⁵¹ Cfr. OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 17.

¹⁵² Quanto a isto, *vide*. BECKER, Johannes, e ENGLISCH, Joachim, “Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?”, *Intertax*, volume 47, 2019, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2019015>, p. 162.

¹⁵³ O Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project) foi um projeto iniciado em 2013 com o objetivo último de combater a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação. O trabalho desenvolvido pela OCDE, contando com o apoio político do G20, culminou na apresentação de 15 ações, cada uma delas relativa a uma temática diferente, mas no seu conjunto relevantes para a prossecução do objetivo último do projeto.

¹⁵⁴ Pode dar-se como exemplo OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 3, documento no qual se faz referência à máxima em questão: “(...) it is expected that profits will be reported where the economic activities that generate them are carried out and where value is created”.

¹⁵⁵ Cfr. BECKER, Johannes, e ENGLISCH, Joachim, “Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?”, *cit.*, p. 161.

Desde a sua introdução até aos dias de hoje, várias mudanças se verificaram na economia globalmente considerada, sendo de destacar a ascensão e crescimento constante da economia digital, na qual as empresas e modelos de negócio possuem características bastantes diferentes das empresas e formas de atividade mais tradicionais. As diferenças de que se fala acabam por se refletir na forma como o valor é criado, podendo dizer-se que esta nova economia e tudo o que com ela se prende vieram trazer uma grande alteração ao clássico paradigma da criação de valor. Mais concretamente, a alteração de tal paradigma prende-se, desde logo, com aspetos como a capacidade destas novas empresas de realizarem atividades à distância, com a grande importância dos ativos incorpóreos e, acima de tudo, com o contributo dos utilizadores para a criação de valor¹⁵⁶.

As mudanças, as novidades trazidas pela economia digital, principalmente, a importância do papel dos utilizadores na criação de valor, foram reconhecidas e analisadas pela OCDE¹⁵⁷, por países que dela fazem parte, como o Reino Unido¹⁵⁸, e pela própria Comissão Europeia, acabando o referido papel desempenhado pelos utilizadores por estar patente na “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”¹⁵⁹. Neste contexto, é de notar que uma das ideias essenciais a reter quanto ao ISD é a de que este visa tributar as entidades em cuja atividade, em cujos modelos de negócio a participação dos utilizadores assume extrema importância, mais do que isso, visa tributar negócios cuja viabilidade depende do valor criado pelo utilizador, pois é através dessa criação de valor que são geradas as receitas dessas entidades, de modo que estas “(...) não poderiam existir na sua forma atual sem a participação dos utilizadores”¹⁶⁰. No entanto, importa realçar que “(...) o que está sujeito a tributação são

¹⁵⁶ *Vide*. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 2.

¹⁵⁷ *Vide*. OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, *cit.*, p. 54 e seguintes.

¹⁵⁸ *Vide*. HM TREASURY, “Corporate tax and the digital economy: position paper update” (março de 2018), https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf, consultado a 3/12/2019, p. 7 e seguintes.

¹⁵⁹ Neste âmbito, é de referir que autores como Johannes Becker e Joachim Englisch não seguem esta linha de pensamento, considerando que o melhor caminho a seguir é recalibrar o sistema fiscal internacional com base no conceito de “sustained user relationships”. O exposto consta de BECKER, Johannes, e ENGLISH, Joachim, “Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?”, *cit.*, p. 161.

¹⁶⁰ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 7.

as receitas obtidas com a monetização do contributo dos utilizadores e não a própria participação dos utilizadores”¹⁶¹.

Resta mencionar que a participação dos utilizadores pode contribuir para a criação de valor de uma empresa de diferentes formas, que a sua participação na cadeia de valor pode assumir diferentes graus de intensidade¹⁶², o que depende, desde logo, das atividades efetivamente desenvolvidas pelo sujeito passivo. Pode apresentar-se como exemplo deste contributo o facto de as empresas serem capazes de “produzir dados”¹⁶³ a partir das atividades dos utilizadores nas interfaces digitais, dados esses que poderão, por exemplo, vir a ser transmitidos a título oneroso¹⁶⁴.

2.6 A Incidência territorial

Para a determinação do Estado-Membro ou Estados-Membros onde devem ser tributadas as receitas decorrentes da prestação de um ou vários dos serviços referidos nas alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva, e a proporção das receitas a serem tributadas, devemos olhar às regras que constam do artigo 5º da Proposta de Diretiva¹⁶⁵.

Em conformidade com o conceito de criação de valor pelos utilizadores, o qual está na base “(...) do âmbito de aplicação objetivo do ISD (...)”¹⁶⁶, o nº1 do artigo referido determina, desde logo, que o imposto é devido no Estado-Membro ou nos Estados-Membros onde os utilizadores estiverem localizados no período de tributação em causa¹⁶⁷.

Posto isto, há que começar por analisar a forma como deve ser determinada a localização dos utilizadores. Para tal, devemos olhar a um conjunto de regras específicas, aplicáveis em função do serviço(s) em causa, que nos são fornecidas pelas alíneas do nº2

¹⁶¹ *Idem, ibidem.*

¹⁶² Cfr. OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, *cit.*, p. 55.

¹⁶³ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 7.

¹⁶⁴ Outros exemplos de formas de contribuição dos utilizadores para a criação de valor encontram-se em COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, pp. 7 e 8, e BECKER, Johannes, e ENGLISCH, Joachim, “Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?”, *cit.*, p. 166.

¹⁶⁵ Neste contexto, cumpre notar que, nos termos do artigo 6º da Proposta de Diretiva, o imposto será devido no Estado ou Estados-Membros definido(s) nos termos do artigo 5º no dia útil seguinte a contar do termo do período de tributação em causa.

¹⁶⁶ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 12.

¹⁶⁷ O disposto no primeiro parágrafo do nº1 do artigo 5º é aplicável, quer os utilizadores tenham contribuído em dinheiro para a geração das receitas tributáveis, quer não. O referido resulta do disposto no segundo parágrafo do nº1 do artigo em questão.

do artigo 5º da Proposta de Diretiva, e que têm como denominador comum o facto de a utilização de um dispositivo ser feita em dado Estado-Membro^{168/169}.

Estando em causa a prestação de um ou mais dos serviços tributáveis em sede do imposto, na qual estão envolvidos utilizadores localizados em Estados distintos (dois ou mais Estados), devemos atender às várias “chaves de repartição”¹⁷⁰ que nos são fornecidas pelas diferentes alíneas do nº3 do artigo referido, as quais nos permitirão determinar a proporção das receitas tributáveis a serem tributadas por cada Estado-Membro ou Estados-Membros envolvidos.

Partindo do exposto, procederei em seguida a uma análise minuciosa das regras que constam do artigo 5º da Proposta de Diretiva, atendendo ao tipo de serviço tributável a que dizem respeito.

2.6.1 Os serviços de publicidade

No contexto da prestação de serviços de publicidade, para a determinação da existência de direito a tributar de um ou mais Estados-Membros, dever-se-á verificar se tal publicidade foi efetivamente apresentada aquando da utilização de um dispositivo nesse Estado ou Estados-Membros¹⁷¹.

Se tal se confirmar, caso a prestação de tais serviços envolva utilizadores localizados em diferentes Estados, devemos ainda determinar qual a proporção das receitas a tributar pelos Estados-Membros envolvidos. Para tal, deve atender-se ao número de vezes em que essa publicidade foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores no período de tributação em questão¹⁷². Em função do referido, pode dizer-se que determinado Estado-Membro terá direito a tributar uma maior proporção das receitas obtidas por uma entidade prestadora de tais serviços de publicidade, se a mensagem publicitária tiver sido apresentada mais vezes nos dispositivos dos utilizadores localizados nesse Estado-

¹⁶⁸ Neste âmbito, é de mencionar que de acordo com o que decorre do nº5 do artigo 5º da Proposta de Diretiva, “(...) o Estado-Membro onde seja utilizado o dispositivo de um utilizador deve ser determinado por referência ao endereço IP (protocolo Internet) do dispositivo ou, caso seja mais exato, a qualquer outro método de geolocalização”. Além disso, decorre ainda do texto da Proposta, p. 13 que “(...) caso o sujeito passivo tenha conhecimento por outros meios de geolocalização de que o utilizador não está localizado no Estado-Membro indicado pelo endereço IP, esse sujeito passivo continuará a poder utilizar esse outro meio de geolocalização para determinar o local de tributação”.

¹⁶⁹ Existem também elementos que não devem ser tidos em conta para a determinação da incidência territorial, os quais constam do nº4 do artigo 5º da Proposta de Diretiva.

¹⁷⁰ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 12.

¹⁷¹ *Vide.* artigo 5º/2, alínea a) da Proposta de Diretiva.

¹⁷² *Vide.* artigo 5º/3, alínea a) da Proposta de Diretiva.

Membro, por comparação com o número de vezes em que foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores localizados no outro ou outros Estados-Membros que também poderão tributar.

2.6.2 Os serviços de intermediação

No que diz respeito aos serviços de intermediação, determinado Estado ou Estados-Membros terão direito a tributar as receitas provenientes da sua prestação em dois cenários distintos.

Em primeiro lugar, se estiver em causa uma interface digital multilateral que, para além de permitir que os utilizadores encontrem e interajam com outros utilizadores, facilite o fornecimento de bens ou a prestação de serviços entre eles, dado Estado-Membro terá o direito de tributar as receitas provenientes da prestação desses serviços de intermediação, se a utilização do dispositivo para acesso à interface digital for feita nesse mesmo Estado-Membro, e forem realizadas na mesma, nesse período de tributação, as referidas operações subjacentes^{173/174}.

Em segundo lugar, tratando-se de uma interface digital multilateral de diferente natureza, ou seja, que não facilite a realização de operações subjacentes entre os utilizadores, dado Estado-Membro poderá tributar as receitas decorrentes da prestação desses serviços de intermediação, se o utilizador, por meio da utilização de um dispositivo no Estado-Membro em questão, tiver criado uma conta para esse período de tributação integral ou parcial, conta essa que lhe permite aceder à interface digital^{175/176}.

Relativamente à determinação da proporção das receitas que poderão ser tributadas, o que se afigurará relevante nas situações em que a prestação de tais serviços envolva utilizadores localizados em diferentes Estados, no primeiro caso, isto é, estando em causa uma interface digital multilateral que facilite o fornecimento de bens ou a prestação de

¹⁷³ Vide. artigo 5º/2, alínea b), parágrafo i) da Proposta de Diretiva.

¹⁷⁴ É de notar que, neste caso, a atribuição de direitos de tributação aos Estados-Membros onde estão localizados os utilizadores ocorre, quer estes sejam vendedores, quer sejam compradores de tais bens ou serviços subjacentes, isto porque, como decorre de COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 13: “(...) através da sua participação, ambos geram valor para a interface digital multifacetada (...)”.

¹⁷⁵ Vide. artigo 5º/2, alínea b), parágrafo ii) da Proposta de Diretiva.

¹⁷⁶ A conta em causa pode ter sido criada no ano fiscal em questão ou num ano fiscal anterior, sendo o aspeto preponderante “(...) o número de utilizadores nesse período de tributação com uma conta criada utilizando um dispositivo no Estado-Membro em causa (...)”. Quanto a isto, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 13.

serviços entre os utilizadores, dever-se-á ter em conta o “ (...) número de utilizadores que realizaram operações subjacentes na interface digital nesse período de tributação”¹⁷⁷. No segundo cenário, o que se deverá ter em consideração é o número de utilizadores que têm uma conta nos moldes acima expostos¹⁷⁸.

2.6.3 A transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores

No que toca à transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores, determinado Estado ou Estados-Membros poderão tributar as receitas provenientes da prestação desses serviços, caso os dados transmitidos nesse período de tributação tenham sido gerados pelo utilizador ao operar um dispositivo nesse mesmo Estado ou Estados-Membros, com o intuito de aceder a uma interface digital. A utilização de que se fala poderá ter ocorrido, quer no período de tributação sob análise, quer num período de tributação anterior¹⁷⁹.

Nos casos em que a prestação destes serviços envolva utilizadores localizados em mais do que um Estado, para a determinação da extensão do direito a tributar, nos termos do artigo 5º/3, alínea c) da Proposta de Diretiva, dever-se-á ter em conta o número de utilizadores cujos dados alvo de transmissão nesse período de tributação foram gerados a partir da utilização de determinado dispositivo nesse Estado-Membro¹⁸⁰. A utilização de que se fala, a qual deve ter como objetivo o acesso a uma interface digital, poderá ter ocorrido, quer no período de tributação em causa, quer num período de tributação anterior¹⁸¹.

2.7 As obrigações dos sujeitos passivos

Do capítulo 3 da Proposta de Diretiva, composto pelos artigos 9º a 19º, constam uma série de obrigações que deverão ser cumpridas pelos sujeitos passivos do imposto alvo de análise¹⁸², as quais podem ser divididas em três grupos distintos.

O primeiro grupo é o das obrigações acessórias, entre as quais se encontram a obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação da condição de devedor, e a obrigação de apresentação de uma declaração de imposto. O segundo grupo é o das

¹⁷⁷ Artigo 5º/3, alínea b), parágrafo i) da Proposta de Diretiva.

¹⁷⁸ *Vide.* artigo 5º/3, alínea b), parágrafo ii) da Proposta de Diretiva.

¹⁷⁹ *Vide.* artigo 5º/2, alínea c) da Proposta de Diretiva.

¹⁸⁰ De forma mais simples, pode dizer-se que quanto maior for o número de utilizadores cujos dados transmitidos foram gerados a partir da utilização de um dispositivo num determinado Estado-Membro, maior será a proporção das receitas a tributar por esse Estado-Membro onde o dispositivo foi utilizado.

¹⁸¹ *Vide.* artigo 5º/3, alínea c) da Proposta de Diretiva.

¹⁸² *Vide.* artigo 9º/1 da Proposta de Diretiva.

obrigações eventuais, sendo composto pela obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação para efeitos da supressão do registo de identificação, pelos deveres de notificação decorrentes da alteração do Estado-Membro de identificação, e, por fim, pela obrigação de realização de pagamentos suplementares¹⁸³. O último grupo é composto apenas por uma obrigação, a obrigação principal, sendo esta a obrigação de pagamento do imposto devido.

Partindo do exposto, e antes de procedermos a uma análise individualizada de cada uma das obrigações referidas, importa deixar claro que a divisão apresentada foi inspirada, não só na forma como o legislador português procede à classificação das obrigações dos sujeitos passivos em sede de impostos como o IRC, o IRS e o IVA¹⁸⁴, mas também nas diferenças existentes entre as obrigações parte de cada um dos grupos. A primeira e mais notória dessas diferenças prende-se com a importância de cada uma delas, ou seja, sendo a arrecadação de receitas “(...) o objetivo principal do sistema fiscal”¹⁸⁵ e, conseqüentemente, a “finalidade principal ou secundária”¹⁸⁶ de todos os impostos, consideramos que a obrigação de pagamento do imposto deve assumir um lugar de destaque, mais precisamente, que deve assumir o papel de obrigação principal, sendo as obrigações acessórias e eventuais remetidas a uma posição mais secundária, embora o seu cumprimento não deixe de ser essencial. Ademais, cremos ser necessário dividir as restantes obrigações em acessórias e eventuais devido às diferenças que existem entre as duas em termos da frequência da sua ocorrência, isto é, ao contrário das obrigações acessórias, e da própria obrigação principal, que irão sempre existir na esfera dos sujeitos passivos do imposto, as obrigações eventuais, como o próprio nome indica, só irão surgir mediante a verificação de determinado circunstancialismo específico, de modo que, consideramos ser importante inseri-las num grupo distinto. Contudo, é de notar que, verificando-se todo o circunstancialismo necessário ao seu surgimento, a relação das obrigações eventuais com aquela que é a obrigação principal será igual à relação da última

¹⁸³ Neste contexto, importa referir que, dentro do leque de obrigações eventuais, a obrigação de realizar pagamentos suplementares é a mais relevante, dada a sua relação com a obrigação de pagamento do imposto devido e, conseqüentemente, com o principal objetivo do nosso sistema fiscal – a arrecadação de receitas.

¹⁸⁴ No caso do IRC, no Capítulo VI do CIRC temos os artigos relativos à obrigação principal, a obrigação de pagamento, e no capítulo VII temos os artigos relativos às obrigações acessórias. No IRS, do Capítulo V do CIRS constam os artigos que se prendem com a obrigação de pagamento, e do Capítulo VI os artigos relativos às obrigações acessórias. Por fim, e no que toca ao IVA, na segunda secção do Capítulo V do CIVA encontram-se os artigos relativos à obrigação de pagamento, e na secção III do mesmo Capítulo, os artigos que se prendem com outras obrigações dos contribuintes, sendo daí que resultam as obrigações acessórias dos sujeitos passivos do imposto.

¹⁸⁵ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal–Lições*, Coimbra: Almedina, 2019, p. 46.

¹⁸⁶ *Idem, ibidem*.

com as obrigações acessórias, prendendo-se todas elas com aspetos cujo cumprimento será essencial para que o sujeito passivo seja tributado, pague o imposto devido e, conseqüentemente, se alcance o objetivo último do nosso sistema fiscal – a arrecadação de receitas.

2.7.1 As obrigações acessórias

2.7.1.1 A obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação da condição de devedor

A primeira das obrigações acessórias dos sujeitos passivos de ISD consta do artigo 10º da Proposta de Diretiva, mais precisamente do seu nº1, nos termos do qual o sujeito passivo deve notificar o Estado-Membro de identificação de que está obrigado ao ISD em um ou mais Estados-Membros. Nesta sequência, assume importância, desde logo, tecer algumas considerações acerca da figura do Estado-Membro de identificação.

Começando por aquilo que se prende com a determinação do Estado-Membro de identificação, há que analisar dois cenários distintos. Estando em causa um sujeito passivo devedor de ISD num único Estado-Membro, será esse Estado no qual está obrigado ao pagamento do imposto para o primeiro período de tributação, o seu Estado-Membro de identificação¹⁸⁷. Diferentemente, caso estejamos perante um sujeito passivo que, no período de tributação alvo de análise, é devedor de ISD em mais de um Estado-Membro, o seu Estado-Membro de identificação será o Estado por si escolhido de entre os Estados-Membros em que está obrigado ao pagamento do imposto¹⁸⁸. Quanto a este segundo cenário, é de notar que o sujeito passivo ficará vinculado pela sua escolha “(...) para o primeiro período exigível que seja objeto de notificação ao abrigo do artigo 10º e para os dois períodos de tributação subsequentes”^{189/190/191}. Será no Estado-Membro de identificação, determinado nos termos expostos, que os sujeitos passivos do imposto

¹⁸⁷ Vide. artigo 10º/3, alínea a) da Proposta de Diretiva.

¹⁸⁸ Vide. artigo 10º/3, alínea b) da Proposta de Diretiva.

¹⁸⁹ Artigo 13º/1 da Proposta de Diretiva. Estando vinculado à sua escolha por três anos, consideramos que, após esse período, o sujeito passivo poderá proceder à alteração do seu Estado-Membro de identificação, uma vez que nada em contrário decorre do texto da Proposta.

¹⁹⁰ Caso o sujeito passivo obrigado ao pagamento de ISD em mais do que um Estado-Membro deixe de estar obrigado a tal no Estado-Membro de identificação por si escolhido, nos termos do artigo 13º/2 da Proposta de Diretiva, “(...) o sujeito passivo deve alterar o respetivo Estado-Membro de identificação em conformidade com os requisitos constantes do artigo 10º”. De acordo com o que resulta dos números 3 e 4 do artigo 13º da Proposta de Diretiva, o antigo Estado-Membro de identificação e o novo Estado-Membro de identificação deverão ser notificados desta alteração, devendo o primeiro proceder à supressão do sujeito passivo do registo de identificação (artigo 12º/2 da Proposta de Diretiva).

¹⁹¹ Neste âmbito, é de sublinhar que a obrigação de notificação que decorre dos números 3 e 4 do artigo 13º irá existir em qualquer situação em que se proceda à alteração do Estado-Membro de identificação.

deverão proceder ao cumprimento de todas as suas obrigações, funcionando este Estado-Membro como “(...) um ponto de contacto único (...)”¹⁹². Mais do que isso, ao ser estabelecido que todos os sujeitos passivos de ISD deverão ter esse Estado-Membro de referência, o que se pretende é disponibilizar “(...) a todos os sujeitos passivos um mecanismo de simplificação de balcão único (BU)”¹⁹³.

Voltando ao que diz respeito à notificação, é de assinalar que esta deve incluir, “no mínimo”¹⁹⁴, as informações que constam das diferentes alíneas do nº4 do artigo 10º, e deve ser apresentada “(...) por via eletrónica no prazo máximo de 10 dias úteis a contar do termo do primeiro período de tributação em relação ao qual o sujeito passivo está obrigado ao ISD (...)”¹⁹⁵. Caso se verifiquem alterações às informações fornecidas pelo sujeito passivo na notificação ao Estado-Membro de identificação, o primeiro deve notificá-lo¹⁹⁶.

2.7.1.2 A apresentação da declaração de ISD

A outra obrigação acessória dos sujeitos passivos de ISD prende-se com a necessidade de, em cada período de tributação, procederem à apresentação de uma declaração de ISD ao seu Estado-Membro de identificação¹⁹⁷. A declaração de que se fala, segundo o que resulta do artigo 14º da Proposta de Diretiva, deve ser apresentada por via eletrónica, no prazo de 30 dias úteis a contar do termo do período de tributação por esta abrangido. Desta declaração devem constar as informações referidas nas alíneas a) a c) do nº1 e do nº2 do artigo 15º da Proposta de Diretiva.

Resta referir que, caso os sujeitos passivos pretendam fazer alterações aos valores incluídos na declaração apresentada, nos termos do artigo 17º/1 da Proposta de Diretiva, devem fazê-lo por via da introdução de alterações à declaração apresentada, e “(...) não mediante regularizações efetuadas numa declaração posterior”¹⁹⁸. As modificações de que se fala, devem ser apresentadas ao Estado-Membro de identificação, “por via eletrónica”¹⁹⁹, “(...) no prazo de três anos a contar da data em que deveria ser apresentada

¹⁹² COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas de prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p.14.

¹⁹³ *Idem*, pp. 13 e 14.

¹⁹⁴ *Vide.* artigo 10º/4 da Proposta de Diretiva.

¹⁹⁵ Artigo 10º/2 da Proposta de Diretiva.

¹⁹⁶ *Vide.* artigo 10º/5 da Proposta de Diretiva.

¹⁹⁷ *Vide.* artigo 14º da Proposta de Diretiva.

¹⁹⁸ Artigo 17º/1 da Proposta de Diretiva.

¹⁹⁹ Artigo 17º/2 da Proposta de Diretiva.

a declaração inicial”^{200/201}. Nesta sequência, importa ainda deixar claro que das alterações realizadas pode resultar o dever de proceder a pagamentos suplementares, ou, diferentemente, um direito dos sujeitos passivos a ser reembolsados, obrigações dos sujeitos passivos e dos Estados-Membros, respetivamente, que serão posteriormente analisadas.

2.7.2 As obrigações eventuais

2.7.2.1 A obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação para efeitos da supressão do registo de identificação

Outra das obrigações dos sujeitos passivos de ISD será, em determinadas circunstâncias, podendo dizer-se que se trata de uma obrigação eventual, notificar o Estado-Membro de identificação, por via eletrónica, para que este os suprima do registo de identificação²⁰². Tal notificação deverá ser feita em qualquer das circunstâncias referidas nas diferentes alíneas do nº1 do artigo 12º: em primeiro lugar, caso o sujeito passivo deixe “(...) de obter receitas tributáveis tratadas nos termos da presente diretiva como sendo obtidas na União”²⁰³; em segundo lugar, se o sujeito passivo deixar de ser elegível como tal, ou seja, se deixar de poder ser considerado sujeito passivo do imposto²⁰⁴; em terceiro lugar, se este deixar de existir²⁰⁵; em quarto e último lugar, tal notificação deverá ser realizada se o sujeito passivo deixar de “(...) estar obrigado ao ISD na União por qualquer outro motivo”^{206/207}.

2.7.2.2 Os deveres de notificação decorrentes da alteração do Estado-Membro de identificação

Como anteriormente exposto, todos os sujeitos passivos de ISD terão um Estado-Membro de identificação, no qual deverão cumprir todas as obrigações decorrentes da sua condição de sujeitos passivos. Relativamente à determinação de qual será o Estado-

²⁰⁰ Artigo 17º/2 da Proposta de Diretiva.

²⁰¹ Passados os três anos, nos termos do artigo 17º/2, as alterações devem ser “(...) regidas pelas regras e pelos procedimentos aplicáveis em cada Estado-Membro, respetivamente, onde o ISD é devido”.

²⁰² Vide. artigo 12º da Proposta de Diretiva.

²⁰³ Artigo 12º/1, alínea a) da Proposta de Diretiva.

²⁰⁴ Vide. artigo 12º/1, alínea b) da Proposta de Diretiva.

²⁰⁵ Vide. artigo 12º/1, alínea c) da Proposta de Diretiva.

²⁰⁶ Artigo 12º/1, alínea d) da Proposta de Diretiva.

²⁰⁷ Neste contexto, é de notar que tal supressão do registo de identificação também deverá ser realizada pelo Estado-Membro de identificação em vigor nos casos em que um sujeito passivo proceda à alteração do seu Estado-Membro de identificação. Quanto a isto, vide. artigo 13º/3 da Proposta de Diretiva.

Membro de identificação de cada sujeito passivo, consoante os casos, tal Estado-Membro poderá ou não resultar de uma escolha dos mesmos²⁰⁸.

Tendo sido os sujeitos passivos a escolher o seu Estado-Membro de identificação, o que será possível quando o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro²⁰⁹, estes ficarão vinculados à escolha realizada por um período de três anos²¹⁰. Após esse período, verificando-se que continuam a ser devedores de ISD em mais do que um Estado-Membro, consideramos que estes poderão eleger um novo Estado-Membro de identificação. cremos que tal escolha também poderá ser realizada nas situações em que, sendo inicialmente devedor de imposto em apenas um Estado-Membro, o sujeito passivo passe a ser devedor de imposto em pelo menos mais um Estado-Membro.

As alterações ao Estado-Membro de identificação poderão igualmente ocorrer sem terem na sua génese uma escolha dos sujeitos passivos do imposto, o que sucederá, por exemplo, nos casos em que estes deixem de ser devedores de ISD no Estado-Membro de identificação por si escolhido. Verificada tal situação, para a determinação daquele que será o novo Estado-Membro de identificação, devemos mais uma vez atender ao disposto no artigo 10^o²¹¹.

Realizada a alteração ao Estado-Membro de identificação, independentemente dos motivos, das circunstâncias que lhe estejam subjacentes, deverão ser notificados o Estado-Membro de identificação em vigor, e aquele que será o novo Estado-Membro de identificação^{212/213}, constituindo estes deveres de notificação obrigações eventuais dos sujeitos passivos do ISD. Após ser notificado, o Estado-Membro de identificação em vigor deverá proceder à supressão de tal sujeito passivo do registo de identificação, em conformidade com o disposto no artigo 12^o/2 da Proposta de Diretiva²¹⁴.

2.7.2.3 A obrigação de realização de pagamentos suplementares

Após apresentar a sua declaração de imposto, o sujeito passivo poderá introduzir alterações à mesma, devendo tais modificações ser realizadas de acordo com o preceituado no artigo 17^o.

²⁰⁸ *Vide.* artigo 10^o/3 da Proposta de Diretiva.

²⁰⁹ *Vide.* artigo 10^o/3, alínea b) da Proposta de Diretiva.

²¹⁰ O que resulta do disposto no artigo 13^o/1 da Proposta de Diretiva.

²¹¹ Isto nos termos do artigo 13^o/2 da Proposta de Diretiva.

²¹² O que decorre do disposto no artigo 13^o/3 e 4 da Proposta de Diretiva.

²¹³ A alteração de que se fala será aplicável “(...) a partir do período de tributação subsequente ao período de tributação em que essa informação é notificada” ao Estado-Membro de identificação em vigor. O referido resulta do disposto no artigo 13^o/3 da Proposta de Diretiva.

²¹⁴ Isto nos termos do artigo 13^o/3 da Proposta de Diretiva.

Caso por via das alterações introduzidas se conclua que, na realidade, o valor de imposto efetivamente devido é superior ao valor inicialmente liquidado e pago pelos sujeitos passivos, estes deverão realizar pagamentos suplementares, isto é, proceder ao pagamento do restante valor de ISD em dívida, constituindo esta obrigação de pagamento uma obrigação eventual dos sujeitos passivos do ISD²¹⁵.

Neste contexto, importa ainda notar que a obrigação eventual alvo de análise poderá surgir, não só na decorrência e como consequência da introdução de alterações à declaração de imposto por parte dos sujeitos passivos, mas também na sequência do controlo realizado pelas próprias Administrações Tributárias, pelas entidades competentes dos diferentes Estados-Membros. Se ao realizarem um controlo da declaração apresentada e do valor de imposto liquidado, tais entidades chegarem à conclusão de que o valor liquidado, o valor pago, ou os dois, não correspondem ao valor do imposto realmente devido, os sujeitos passivos deverão então proceder ao pagamento do restante valor em dívida.

2.7.3 A obrigação de pagamento enquanto obrigação principal

A última das obrigações que cumpre analisar é a obrigação de pagamento do imposto devido. No caso do ISD, tal pagamento deve ser feito ao Estado-Membro de identificação, “(...) o mais tardar no prazo de 30 dias a contar do termo do período de tributação em causa (...)”²¹⁶, por via do depósito da quantia devida numa conta bancária por este indicada^{217/218}. A quantia depositada deve corresponder à totalidade do ISD em dívida, ou seja, deve incluir o montante de imposto devido no Estado-Membro de identificação do sujeito passivo e em outros Estados-Membros, caso seja essa a situação²¹⁹.

²¹⁵ Tais pagamentos suplementares deverão ser feitos pelo sujeito passivo ao seu Estado-Membro de identificação, isto nos termos do artigo 17º/3 da Proposta de Diretiva.

²¹⁶ Artigo 16º/2 da Proposta de Diretiva.

²¹⁷ *Vide.* artigo 16º/4 da Proposta de Diretiva.

²¹⁸ Ao realizar o pagamento do imposto devido, nos termos do artigo 16º/2 da Proposta de Diretiva, o sujeito passivo deve referir o número de declaração de ISD que lhe foi atribuído pelo seu Estado-Membro de identificação. Quanto aos casos em que não é feita referência a este número ou em que não se verifica a correspondência do mesmo com uma declaração pendente, remetemos para o disposto no artigo 16º/3 da Proposta de Diretiva.

²¹⁹ *Vide.* artigo 16º/1 da Proposta de Diretiva.

2.7.4 O caso dos grupos consolidados para efeitos de contabilidade financeira

Como já tivemos oportunidade de referir, existem algumas especificidades na Proposta de Diretiva que se prendem com os grupos consolidados para efeitos de contabilidade financeira. Uma dessas especificidades está relacionada com as obrigações dos sujeitos passivos de ISD quando estes são entidades integradas nesses grupos.

Caso estejamos perante entidades pertencentes a um desses grupos, as obrigações constantes do capítulo 3 da Proposta de Diretiva poderão vir a ser cumpridas por uma única entidade desse grupo, uma vez que, nos termos do artigo 9º/2 da Proposta de Diretiva, as entidades a ele pertencentes estão autorizadas a designar uma única entidade que será responsável pelo cumprimento de todas as obrigações associadas ao imposto, em nome de todos os elementos do grupo que sejam sujeitos passivo de ISD²²⁰.

Quanto às obrigações propriamente ditas, há que dar nota de que, no que toca à obrigação de notificação do Estado-Membro de identificação, mais precisamente às informações que devem constar de tal notificação, de acordo com o que resulta do nº6 do artigo 10º da Proposta de Diretiva, ao fornecer informações sobre cada um dos sujeitos passivos do grupo, tal entidade deve fornecer também informações a si relativas, as quais se devem prender com os aspetos enumerados nas alíneas a) a g) do nº4 do artigo 10º da Proposta de Diretiva.

2.8 O papel do Estado-Membro de identificação

Tal como os sujeitos passivos de ISD, os Estados-Membros de identificação, mais especificamente, as entidades desses Estados que serão responsáveis por tudo aquilo que se prenda com este imposto²²¹ estarão adstritas ao cumprimento de um conjunto de obrigações estabelecidas nos capítulos 3 e 4 da Proposta de Diretiva. Dentro dessas obrigações, muitas delas serão comuns aos casos em que o ISD seja devido apenas num ou em mais do que um Estado-Membro, no entanto, algumas delas serão exclusivas dos casos em que o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro.

Antes de procedermos à análise individualizada de cada uma dessas obrigações, cumpre deixar claro que, à semelhança do que se passa com as obrigações dos sujeitos passivos, estas podem ser divididas em três grupos distintos, isto com base nas diferenças

²²⁰ *Vide.* artigo 9º/2 da Proposta de Diretiva.

²²¹ *Vide.* artigo 19º da Proposta de Diretiva. Em Portugal, tal entidade será a Autoridade Tributária e Aduaneira. Quanto à sua missão e atribuições, *vide.* artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro, o qual aprova a orgânica da Autoridade Tributária.

existentes entre cada uma destas obrigações, ou seja, partindo daquela que é a sua relação com o “objetivo principal”²²² do nosso sistema fiscal, com a “finalidade principal ou secundária”²²³ de todos os impostos – a arrecadação de receitas, e tendo em conta os aspetos relativos à frequência da sua ocorrência.

Em primeiro lugar, temos as obrigações acessórias, entre as quais, a obrigação de atribuição de um número de identificação individual aos sujeitos passivos, e a obrigação de atribuição de um número de declaração de ISD aos mesmos, após apresentada a sua declaração de imposto. A estas obrigações acessórias se somarão as que decorrem do disposto nos artigos 20º a 22º da Proposta de Diretiva, à exceção das obrigações que resultam dos artigos 20º/3, 21º/1 (na parte que diz respeito às alterações às declarações de ISD apresentadas) e 22º/1.

Em segundo lugar, temos as obrigações eventuais, entre as quais, a de proceder à supressão de sujeitos passivos do registo de identificação, a obrigação de reembolsar os sujeitos passivos na sequência da realização de um pagamento de valor superior ao ISD efetivamente devido, e, enquanto obrigações eventuais específicas dos casos em que o ISD seja devido em mais do que um Estado-Membro, temos a obrigação de informar cada Estado-Membro onde o imposto é devido de qualquer supressão no registo de identificação efetuada, e a obrigação de transmitir aos restantes Estados-Membros em que o imposto é devido quaisquer alterações que sejam efetuadas às declarações de imposto apresentadas.

Por fim, temos aquela que consideramos ser a obrigação principal do Estado-Membro de identificação – a obrigação de distribuição aos restantes Estados-Membros em que o imposto é devido das receitas fiscais que lhes correspondem. Nesta sequência, importa sublinhar que esta obrigação só existirá nos casos em que o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro, de modo que, mesmo sendo esta a obrigação principal, devido àquela que é a sua relação com o objetivo principal do nosso sistema fiscal, esta possui, de certa forma, “elementos de eventualidade”. Todavia, dada a sua extrema relevância, e as diferenças existentes entre esta e aquelas que cremos serem verdadeiramente as obrigações eventuais, não podemos inseri-la neste último grupo²²⁴.

²²² DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições, cit.*, p. 46.

²²³ *Idem, ibidem.*

²²⁴ Tais “elementos de eventualidade” existem também nas obrigações acessórias que resultam do disposto nos artigos 20º a 22º da Proposta de Diretiva, uma vez que estas são obrigações que só existirão nos casos em que o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro. No entanto, sendo o imposto devido em mais do que um Estado-Membro (o que, atendendo ao tipo de empresas que o ISD visa tributar – as grandes empresas digitais, ocorrerá, provavelmente, na maioria dos casos), à semelhança da obrigação

2.8.1 Casos em que o ISD é devido em apenas um Estado-Membro

Sendo o ISD devido em apenas um Estado-Membro, o Estado-Membro de identificação, a autoridade nacional responsável pela gestão de todos os aspetos que se prendam com o imposto terá que cumprir o conjunto de obrigações que serão analisadas em seguida.

A primeira dessas obrigações prende-se com a notificação feita pelos sujeitos passivos de ISD, na sequência da qual o Estado-Membro de identificação deverá atribuir aos mesmos um número de identificação individual para efeitos do imposto e, seguidamente, notificar os sujeitos de tal número, por via eletrónica, “(...) no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi recebida a notificação (...)”^{225/226/227}.

Outra das obrigações da entidade competente do Estado-Membro de identificação está relacionada com os casos de supressão dos sujeitos passivos do registo de identificação. Sendo o Estado-Membro de identificação notificado de alguma das circunstâncias referidas nas alíneas do nº1 do artigo 12º da Proposta de Diretiva, ou verificando-se uma alteração à sua condição de Estado-Membro de identificação por qualquer outro motivo, deixando este de o ser²²⁸, esse Estado-Membro deve proceder à supressão do sujeito passivo do registo de identificação “(...) no final do período de 60 dias úteis a contar do termo do período de tributação (...)”²²⁹ em que foi notificado.

Em terceiro lugar, após receber a declaração de ISD a apresentar pelos sujeitos passivos do imposto²³⁰, o Estado-Membro de identificação deve atribuir, de imediato, um número de declaração de ISD^{231/232}.

Por último, cumpre fazer referência a uma obrigação eventual dos Estados-Membros de identificação – a obrigação de reembolsar os sujeitos passivos do imposto na sequência

que resulta do artigo 22º/1, estas obrigações existirão sempre, ao contrário do que se passa com as obrigações eventuais referidas.

²²⁵ Artigo 11º/1 da Proposta de Diretiva.

²²⁶ Quanto à composição do número de identificação, *vide.* artigo 11º/2 da Proposta de Diretiva.

²²⁷ Neste âmbito, importa referir que, nos termos do artigo 11º/3, e em ligação com os números de identificação que devem ser atribuídos aos sujeitos passivos do imposto, os Estados-Membros devem, não só adotar as medidas necessárias para que através dos seus sistemas de identificação se possam efetivamente identificar os sujeitos passivos do imposto, mas também manter um registo com todos os números de identificação por si atribuídos.

²²⁸ *Vide.* artigo 13º/3 da Proposta de Diretiva.

²²⁹ Artigo 12º/2 da Proposta de Diretiva.

²³⁰ *Vide.* artigo 14º da Proposta de Diretiva.

²³¹ *Vide.* artigo 15º/4 da Proposta de Diretiva.

²³² Neste contexto, cumpre mencionar que, como resulta do artigo 15º/5 da Proposta de Diretiva, os Estados-Membros devem adotar medidas para assegurar que os seus sistemas de identificação realmente permitem a identificação das declarações de ISD dos sujeitos passivos, e manter um registo de identificação das declarações com todos os números de declarações de ISD individuais por si atribuídos.

da realização de um pagamento superior ao ISD devido. Quanto a isto, é de notar que tal se poderá verificar em três cenários distintos. Num primeiro cenário, tal reembolso pode aparecer associado à realização de um pagamento em valor superior ao indicado na declaração apresentada pelo sujeito passivo²³³. Nestes casos, o Estado-Membro de identificação deve reembolsar diretamente o sujeito passivo do montante pago em excesso^{234/235}. Num segundo cenário, o reembolso pode aparecer associado à realização de alterações, por parte dos sujeitos passivos, à declaração de imposto inicialmente apresentada, na sequência das quais se chegou à conclusão de que o valor de imposto devido era inferior ao efetivamente pago. Nestes casos, uma de duas situações se pode verificar: em primeiro lugar, sendo o imposto devido em mais do que um Estado-Membro, e tendo o Estado-Membro de identificação procedido à distribuição do montante a cada Estado-Membro onde o imposto também é devido, deverão ser esses Estados a reembolsar os sujeitos passivos do montante pago em excesso²³⁶; em segundo lugar, sendo o imposto devido apenas no Estado-Membro de identificação ou, não sendo esse o caso, não tendo tal Estado procedido ainda à distribuição das receitas fiscais aos restantes Estados-Membros, deverá ser o Estado-Membro de identificação a proceder a tal reembolso, considerando nós que tal deve ser assim, partindo de uma interpretação *a contrario* do artigo 16º/7 da Proposta de Diretiva. Por fim, é de notar que o reembolso também pode aparecer associado ao controlo realizado pelas entidades competentes dos diferentes Estados-Membros, mais especificamente, aos casos em que estas verificarem que o valor liquidado e efetivamente pago, ou apenas o valor de imposto pago, não corresponde ao valor de imposto efetivamente devido, tendo sido realizado um pagamento de valor superior.

²³³ *Vide.* artigo 16º/6 da Proposta de Diretiva.

²³⁴ O que resulta do disposto no artigo 16º/6 da Proposta de Diretiva.

²³⁵ Partindo ainda do mesmo cenário, ou seja, da realização de um pagamento em valor superior ao indicado na declaração apresentada pelo sujeito passivo, caso o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro e o Estado-Membro de identificação já tenha procedido à distribuição das receitas fiscais pelos restantes Estados-Membros, cremos que, seguindo a lógica do disposto no artigo 16º/7 da Proposta de Diretiva, serão esses Estados-Membros a ter que reembolsar os sujeitos passivos dos montantes pagos em excesso.

²³⁶ O que decorre do disposto no artigo 16º/7 da Proposta de Diretiva. Neste contexto, devemos olhar também ao disposto no artigo 22º/6 da Proposta de Diretiva.

2.8.2 Casos em que o ISD é devido em mais do que um Estado-Membro

No que diz respeito aos casos em que o ISD é devido em mais do que um Estado-Membro, importa referir, desde logo, que a entidade competente do Estado-Membro de identificação terá, para além das obrigações acima analisadas²³⁷, um conjunto de obrigações que, caso o imposto fosse devido num único Estado-Membro, não existiram. Estas obrigações, as quais constam do capítulo 4 da Proposta de Diretiva, composto pelos artigos 20º a 23º, estão relacionadas, de uma forma geral, com a cooperação administrativa que deverá existir entre o Estado-Membro de identificação e os restantes Estados-Membros em que o imposto é devido. A cooperação de que se fala passará, em grande medida, pela troca de informações, devendo estas e outros documentos ser transmitidos por via eletrónica²³⁸.

Passando para a análise das obrigações propriamente ditas, a primeira delas decorre da notificação que, nos termos do artigo 10º da Proposta de Diretiva, deve ser realizada pelos sujeitos passivos do imposto. Sendo notificado, o Estado-Membro de identificação deve transmitir a notificação recebida às autoridades competentes de cada um dos outros Estados-Membros em que o imposto é devido, o que deve ser feito “(...) no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi recebida a notificação”²³⁹. Além disso, os outros Estados-Membros onde o ISD é devido têm que ser informados, não só do número de identificação atribuído ao sujeito passivo²⁴⁰, mas também de qualquer supressão no registo de identificação efetuada^{241/242}.

Outra das obrigações do Estado-Membro de identificação prende-se com as declarações de ISD apresentadas pelos sujeitos passivos do imposto. Tais declarações ou posteriores alterações às mesmas devem ser transmitidas aos restantes Estados-Membros onde o imposto é devido, obrigação que decorre do artigo 21º/1 da Proposta de

²³⁷ Estas obrigações, nos casos em que o ISD seja devido em mais do que um Estado-Membro, deverão ser cumpridas pelo Estado-Membro de identificação, agindo em nome dos restantes Estados-Membros em que o imposto é devido. Quanto a isto, *vide*. artigo 18º/4 da Proposta de Diretiva.

²³⁸ *Vide*. artigo 23º/1 da Proposta de Diretiva.

²³⁹ Artigo 20º/1 da Proposta de Diretiva.

²⁴⁰ Número esse atribuído ao abrigo do artigo 11º da Proposta de Diretiva.

²⁴¹ *Vide*. artigo 20º/2 e 3 da Proposta de Diretiva.

²⁴² Nos termos do nº3 do artigo 20º da Proposta de Diretiva, os restantes Estados-Membros onde o ISD é devido devem ser informados da supressão no registo de identificação “(...) no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi efetuada a supressão”.

Diretiva^{243/244}. Ademais, devem ser fornecidas às autoridades competentes destes Estados quaisquer outras informações de que precisem para associar os pagamentos efetuados às declarações de ISD que lhes correspondem²⁴⁵.

Por fim, o Estado-Membro de identificação, no qual será realizado o pagamento do valor total de ISD devido em todos os Estados-Membros, deve assegurar que é transferido para as autoridades competentes de cada um dos restantes Estados o montante de imposto que lhes corresponde^{246/247}. Esta transferência deve ser realizada “(...) no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foi recebido o pagamento”²⁴⁸, e deve ser feita em euros para a conta bancária designada por cada um dos outros Estados em que o imposto é devido²⁴⁹.

2.9 O papel dos Estados-Membros

Passando a solução alvo de análise pela criação de um novo imposto, é natural que da Proposta de Diretiva em que esta se encontra corporizada resultem algumas obrigações para os Estados-Membros da União Europeia, as quais se virão somar à normal necessidade de transposição do texto da Diretiva (caso esta venha a ser emitida), e cujo cumprimento será essencial para que a solução possa ser implementada de forma eficaz.

Em primeiro lugar, os Estados-Membros deverão nomear uma autoridade nacional que será responsável por tudo aquilo que se prenderá com o ISD²⁵⁰.

Em segundo lugar, estes Estados deverão estabelecer obrigações ligadas à contabilidade, à manutenção de registos contabilísticos, mas também de outra natureza,

²⁴³ As declarações e alterações de que se fala devem ser transmitidas “(...) no prazo de 10 dias úteis a contar da data em que foram recebidas” pelo Estado-Membro de identificação, isto nos termos do artigo 21º/1.

²⁴⁴ Caso a declaração de ISD tenha sido apresentada pelo sujeito passivo numa moeda que não o euro, de acordo com o disposto no nº2 do artigo 21º da Proposta de Diretiva, o Estado-Membro de identificação deverá proceder à conversão e transmitir essa informação aos restantes Estados-Membros em que o imposto é devido, juntamente com as informações que lhes tem que transmitir nos termos do nº1 do mesmo artigo.

²⁴⁵ *Vide.* artigo 21º/3 da Proposta de Diretiva.

²⁴⁶ *Vide.* artigo 22º/1 da Proposta de Diretiva.

²⁴⁷ Tal transferência também deve ser realizada nos casos em que o sujeito passivo pague apenas uma parcela do total do imposto devido, devendo ser feita de forma proporcional ao imposto devido em cada Estado-Membro. Além disso, o Estado-Membro de identificação deve informar as autoridades competentes de tais Estados-Membros do facto de tal transferência se referir apenas a uma parcela do imposto devido. O referido resulta do disposto no artigo 22º/5 da Proposta de Diretiva.

²⁴⁸ Artigo 22º/1 da Proposta de Diretiva.

²⁴⁹ Isto nos termos do artigo 22º/2. Assim sendo, nos casos em que o sujeito passivo realize o pagamento numa moeda que não o euro, o Estado-Membro de identificação deverá converter, o que resulta do disposto no nº4 do mesmo artigo.

²⁵⁰ Esta obrigação está expressamente prevista no artigo 19º da Proposta de Diretiva. Em Portugal, será responsável a Autoridade Tributária e Aduaneira. Quanto à missão e às atribuições da mesma, *vide.* artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro, o qual aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

com o objetivo último de garantir que o imposto devido é efetivamente pago²⁵¹. Ademais, estes poderão adotar medidas para evitar a evasão, a elisão e o abuso fiscais em sede de ISD^{252/253}.

Quanto às restantes obrigações, as quais irão assumir particular relevância nos casos em que um Estado-Membro assumira o papel de Estado-Membro de identificação, é de referir que, nos termos do artigo 11º/3 da Proposta de Diretiva, e em ligação com os números de identificação que devem ser atribuídos aos sujeitos passivos do imposto²⁵⁴, os Estados-Membros deverão não só adotar as medidas necessárias para que através dos seus sistemas de identificação se possam efetivamente identificar os sujeitos passivos do imposto, mas também manter um registo com todos os números de identificação por si atribuídos.

Um pouco à semelhança do exposto, resulta do artigo 15º/5 da Proposta de Diretiva, que os Estados-Membros deverão adotar medidas para assegurar que os seus sistemas de identificação realmente permitem a identificação das declarações de ISD dos sujeitos passivos, e manter um registo de identificação das declarações com todos os números de declarações de ISD individuais por si atribuídos.

Por último, cumpre dar nota de que os Estados-Membros onde o ISD seja devido, e que não assumam o papel de Estados-Membros de identificação, terão também outras obrigações, nomeadamente, a que decorre do disposto no artigo 22º/3 e, eventualmente, a que resulta do disposto no nº 6 do artigo mencionado.

²⁵¹ *Vide.* artigo 18º/1 da Proposta de Diretiva.

²⁵² *Vide.* artigo 18º/3 da Proposta de Diretiva.

²⁵³ No que toca às medidas de auditoria fiscal e de controlo, *vide.* artigo 18º/5 da Proposta de Diretiva.

²⁵⁴ *Vide.* artigo 11º/1 da Proposta de Diretiva.

CAPÍTULO III – ANÁLISE DO ISD À LUZ DO DIREITO PORTUGUÊS – PRINCIPAIS DESAFIOS TEÓRICO-PRÁTICOS DA SUA CRIAÇÃO

3.1 Será necessária a criação do Imposto sobre os Serviços Digitais no ordenamento jurídico português?

Após realizada uma análise minuciosa da Proposta de Diretiva, e antes de procedermos a um estudo dos principais desafios teórico-práticos que poderão surgir no contexto da criação de um imposto como o ISD no ordenamento jurídico português, assume relevância verificar se um imposto nestes moldes é efetivamente necessário no nosso ordenamento jurídico, ou seja, é fundamental determinar se os sujeitos passivos e as respetivas receitas que com o ISD se pretendem tributar, não serão já tributáveis pela Autoridade Tributária portuguesa por via de impostos existentes no nosso ordenamento jurídico²⁵⁵. Para tal, iremos olhar ao funcionamento da tributação das pessoas coletivas no ordenamento jurídico português, mais precisamente, à sua tributação em sede de IRC e em sede de IVA.

3.1.1 Os serviços tributáveis em sede de ISD no IRC

Começando pelo IRC, para aferirmos da possibilidade de tributação em sua sede das receitas que o ISD visa tributar, há que dividir a nossa análise em três cenários distintos, nos quais a entidade prestadora de serviços, pessoa coletiva, poderá ser sempre tributada em sede de ISD em Portugal²⁵⁶: em primeiro lugar, analisaremos a forma como tal entidade será tributada em sede de IRC se for residente em Portugal²⁵⁷; em segundo lugar, iremos estudar o modo como se procederá à tributação de tal prestadora de serviços caso esta não seja residente em Portugal²⁵⁸, mas possua aqui um estabelecimento estável para o exercício da sua atividade; em terceiro e último lugar, iremos analisar a forma como se procederá à tributação de uma entidade prestadora de serviços tributáveis em sede de ISD que não tenha residência, nem estabelecimento estável em Portugal, situação que,

²⁵⁵ O que, caso se verifique, tornará desnecessária a criação deste imposto no nosso ordenamento jurídico.

²⁵⁶ O que se verificará porque, prestando um ou mais dos serviços presentes nas alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva, e ultrapassando os limiares que constam das alíneas do nº1 do artigo 4º, estão envolvidos nos serviços por ela prestados, utilizadores localizados em Portugal (isto para efeitos do artigo 5º/1 da Proposta de Diretiva).

²⁵⁷ Nos termos do artigo 2º/3 do CIRC, serão consideradas residentes em Portugal “(...) as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português”.

²⁵⁸ *Vide.* artigo 2º/3 do CIRC *a contrario sensu*.

atendendo às características das empresas, dos modelos de negócio adotados na economia digital, nos parece que será a mais comum, a mais recorrente.

No primeiro cenário, tratando-se de uma entidade prestadora de serviços, residente, esta será tributada numa “base mundial ou global”²⁵⁹, ou seja, pela totalidade dos seus rendimentos, quer sejam de fonte nacional, quer sejam de fonte estrangeira, obtidos fora de Portugal²⁶⁰. Serão então tributáveis em sede de IRC as receitas decorrentes da sua atividade de prestação de serviços já tributáveis em sede de ISD.

No segundo cenário, estando em causa uma entidade não residente, possuidora de um estabelecimento estável em Portugal, esta será tributada numa “base real ou limitada”²⁶¹, isto é, apenas quanto aos rendimentos que tenham fonte nacional, mais precisamente, pelos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável que possui em Portugal²⁶². À semelhança do que se verificou no cenário anterior, poderão então ser tributadas em sede de IRC receitas que já o seriam em sede de ISD.

No terceiro cenário, à semelhança do referido quanto ao segundo, tal entidade poderá ser tributada pelos rendimentos obtidos em Portugal, mesmo não sendo residente, e não tendo aqui um estabelecimento estável²⁶³. Tal será possível se os rendimentos por si obtidos puderem ser inseridos na letra de alguma das alíneas do n.º3 do artigo 4.º do CIRC²⁶⁴. Olhando ao artigo referido, consideramos que na sua alínea c), na qual é feita recorrência ao “(...) critério da *fonte de pagamento* (...)”²⁶⁵, números 6) e 7) poderão ser inseridas receitas decorrentes da prestação de alguns dos serviços tributáveis em sede de ISD, merecendo as disposições referidas uma análise minuciosa.

Resulta do disposto na alínea c) do n.º3 do artigo 4.º do CIRC, números 6) e 7) que serão considerados obtidos em território português e, conseqüentemente, poderão ser tributados em sede de IRC, os rendimentos “(...) provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos”, e os rendimentos “(...) derivados de outras prestações

²⁵⁹ MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, p. 298.

²⁶⁰ Vide artigos 2.º/1, alínea a), 3.º/1, alínea a) e n.º4, e 4.º/1 do CIRC.

²⁶¹ MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, *cit.*, p. 298.

²⁶² O referido resulta do disposto nos artigos 2.º/1, alínea c), 3.º/1, alínea c) e n.º3, e 4.º/2 e n.º3, primeira parte, do CIRC.

²⁶³ Isto nos termos dos artigos 2.º/1, alínea c), 3.º/1, alínea d), e 4.º/2 do CIRC.

²⁶⁴ Artigo que, como referido por MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, *cit.*, p. 299, “(...) faz apelo a elementos de conexão com o território português que variam consoante o tipo de rendimentos em questão. Assim, os critérios utilizados são os seguintes: i) o da fonte produtora; ii) o da localização dos bens (*locus rei sitae*); iii) o da fonte pagadora”.

²⁶⁵ *Idem*, p. 300.

de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras”, devendo tratar-se de rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português, ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável situado em Portugal.

No número 6) poderão ser inseridas as receitas provenientes das prestações de serviços tributáveis por via do artigo 3º/1, alínea b) da Proposta de Diretiva, mais precisamente, as provenientes da prestação de serviços de intermediação nos casos em que esta facilite o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores, situações em que se poderá verificar a celebração de contratos a que se refere esta disposição do CIRC²⁶⁶. As receitas em questão poderão então, não só ser tributadas em sede de ISD em Portugal, mas também em sede de IRC, se tais rendimentos provenientes da intermediação na celebração de contratos forem imputáveis a um estabelecimento estável aqui localizado, ou se o seu devedor tiver residência, sede ou direção efetiva em Portugal. Todavia, é de notar que tais rendimentos, de acordo com o disposto no nº4 do artigo em questão, não serão considerados obtidos em Portugal caso constituam encargo de estabelecimento estável situado fora do país, relativo à atividade exercida por seu intermédio, ou seja, a disposição referida exclui os rendimentos que, sendo devidos por um sujeito residente em território português, sejam, na verdade, imputáveis, relativos à atividade desenvolvida por intermédio de um estabelecimento estável do mesmo situado fora de Portugal. Para um melhor entendimento desta exceção, devemos olhar ao seguinte exemplo: “(...) a sociedade A, instituição bancária, residente em território português, tem um estabelecimento estável em Espanha, o qual, no âmbito da atividade aí desenvolvida, paga juros de depósitos a clientes residentes em Espanha. Tais juros, embora devidos pela sociedade A, residente (o estabelecimento estável não tem personalidade jurídica), não são passíveis de tributação em Portugal”^{267/268}.

No que diz respeito ao número 7), neste poderão ser inseridas as restantes prestações de serviços tributáveis em sede de ISD, isto é, a prestação de serviços de publicidade, a transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores²⁶⁹, e também os casos em que,

²⁶⁶ Contudo, estes não são os únicos casos tributáveis em sede de ISD, pois o sujeito passivo prestador de tais serviços poderá ser ainda tributado em sede deste imposto se, por via da disponibilização de uma interface digital multilateral, permitir apenas que os seus utilizadores encontrem e interajam com outros utilizadores (sem facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre eles). *Vide.* artigo 3º/1, alínea b) da Proposta de Diretiva.

²⁶⁷ MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, *cit.*, pp. 300 e 301.

²⁶⁸ O referido é também aplicável ao número 7) e aos restantes números da alínea c).

²⁶⁹ *Vide.* artigo 3º/1, alíneas a) e c) da Proposta de Diretiva.

sendo prestados serviços de intermediação, dos mesmos não resulte a celebração de quaisquer contratos²⁷⁰, na medida em que tais serviços sejam realizados ou utilizados em território português. Ademais, o devedor dos rendimentos decorrentes da prestação desses serviços deve ter residência, sede ou direção efetiva em Portugal, ou tal pagamento deve poder ser imputado a um estabelecimento estável situado em território português. Nesta sequência, importa sublinhar que, dadas as dificuldades que poderão surgir no contexto da determinação do local da realização das prestações de serviços tributáveis em sede de ISD, o que se deve às suas características, acima de tudo, à desmaterialização que às mesmas está associada, à sua forte ligação ao mundo da internet, para a aplicação deste número 7), devemos recorrer ao requisito da utilização das prestações de serviços em território português, e não ao da realização.

Partindo do referido, há que analisar em que medida um serviço prestado pode ser considerado utilizado em Portugal. Para tal, iremos recorrer à segunda parte do nº4 do artigo em questão, disposição que “(...) concretiza o conceito de “utilização” previsto no nº7) da alínea c) do nº3, restringindo-o”²⁷¹. De acordo com a disposição mencionada, poderão ser considerados utilizados em Portugal os serviços prestados que respeitem a bens situados em Portugal²⁷². Olhando às prestações de serviços tributáveis em sede de ISD e às suas características, não consideramos ser possível tributar os rendimentos delas provenientes por via do preenchimento do requisito da utilização em território português, uma vez que tais prestações de serviços não se irão prender propriamente com bens na aceção em que tal termo é utilizado na mencionada disposição do CIRC, mas sim, maioritariamente, com ativos atingíveis, com dados, aos quais, ao contrário do que acontece com os bens corpóreos (a que tais regras são aplicáveis), não pode ser associada uma localização física. Posto isto, a única forma de tributar as receitas provenientes de tais prestações de serviços, seria por meio da aplicação do que consta da parte final do nº4 do artigo 4º do CIRC. Da parte final deste número, decorre que, estando em causa a prestação de serviços que são integralmente realizados fora do território português, e que não respeitem a bens situados em território nacional, os mesmos poderão ser tributados em sede de IRC, se estiverem relacionados com “(...) estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização,

²⁷⁰ Vide artigo 3º/1, alínea b) da Proposta de Diretiva.

²⁷¹ MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, *cit.*, p. 300.

²⁷² O que resulta de uma leitura *a contrario sensu* do disposto no artigo 4º/4, segunda parte, do CIRC.

investigação e desenvolvimento em qualquer caso”²⁷³, sendo estas situações em que “(...) devido à dificuldade de determinar o efetivo local de realização do serviço, o rendimento se considera sempre obtido em território português”²⁷⁴. No entanto, os serviços tributáveis em sede de ISD não podem ser associados a nenhuma dessas realidades, de modo que, não poderão, por essa via, ser tributadas em sede de IRC as receitas deles provenientes.

Em suma, embora em determinadas circunstâncias se afigure possível tributar em sede de IRC os rendimentos provenientes da prestação de serviços de intermediação tributáveis em sede de ISD, o mesmo não se verifica quanto aos rendimentos provenientes das restantes prestações de serviços tributáveis em sede deste novo imposto, sendo necessário criar um imposto como o ISD em Portugal, um imposto adaptado, adequado para fazer face aos desafios trazidos pela nova realidade que é a economia digital.

3.1.2 Os serviços tributáveis em sede de ISD no IVA

Relativamente ao IVA, para aferirmos da possibilidade de tributação em sua sede das receitas tributáveis pelo ISD, há que dividir a nossa análise, mais uma vez, nos três cenários utilizados para o estudo da tributação em sede de IRC, nos quais a entidade prestadora de serviços poderá ser sempre tributada em Portugal em sede de ISD²⁷⁵.

Antes de procedermos à análise de cada um dos cenários, há que fazer um breve exame das incidências objetiva e subjetiva do IVA. Nos termos do artigo 1º/1, alínea a) do CIVA, poderão ser tributadas em sua sede as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso. A fim de determinar em que situações se poderá considerar que uma prestação de serviços foi efetuada em território nacional, isto é, para concretizar o que decorre da disposição referida, devemos atentar ao disposto no artigo 6º/6 do CIVA²⁷⁶.

De acordo com o que resulta do nº6 do artigo mencionado, determinada prestação de serviços poderá ser tida como realizada em território nacional em duas situações distintas: em primeiro lugar, sendo os sujeitos a quem os serviços são prestados eles próprios sujeitos passivos de IVA, tais prestações de serviços serão consideradas realizadas em território nacional, caso o sujeito a quem são prestados tenha “(...) sede, estabelecimento

²⁷³ Artigo 4º/4 do CIRC.

²⁷⁴ MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, *cit.*, p. 300.

²⁷⁵ O que se verificará porque, prestando um ou mais dos serviços presentes nas alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva, e ultrapassando os limiares que constam das alíneas do nº1 do artigo 4º, estão envolvidos nos serviços por ela prestados, utilizadores localizados em Portugal (isto para efeitos do artigo 5º/1 da Proposta de Diretiva).

²⁷⁶ *Vide.* artigo 6º/7 e 8 do CIVA.

estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados(...)²⁷⁷ em território nacional; em segundo lugar, sendo os serviços prestados a uma entidade, a uma pessoa que não é sujeito passivo de IVA, tais prestações de serviços serão consideradas realizadas em território nacional, caso a entidade prestadora tenha, em território nacional, “(...) a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados”²⁷⁸.

No que toca à incidência subjetiva, é de notar que, prendendo-se os cenários que iremos analisar com uma entidade que presta serviços de modo independente e com carácter de habitualidade, no caso, os serviços tributáveis em sede de ISD, esta pode ser inserida na incidência subjetiva do imposto²⁷⁹.

Passando à análise de cada um dos cenários, no que diz respeito ao primeiro, tratando-se de uma entidade residente, a qual presta serviços de modo independente e com carácter de habitualidade, esta poderá, à partida, ser tributada em sede de IVA²⁸⁰. Resta aferir se os serviços por si prestados podem ser considerados prestados em território nacional, para que, deste modo, se possam efetivamente inserir na incidência objetiva do imposto²⁸¹. Quanto a isto, tratando-se de uma entidade residente, isto é, sendo esta uma pessoa coletiva que tem a sede da sua atividade em Portugal, será sempre possível tributar as receitas decorrentes da sua atividade em sede de IVA, pois caso não seja possível tributar a prestação desses serviços por via do disposto na alínea a), ou seja, caso a entidade a quem os serviços são prestados, os clientes, não sejam sujeitos passivos de IVA, poderemos, mesmo assim, tributar tais prestações de serviços devido ao facto de o prestador ter em Portugal a sede da sua atividade, aplicando assim o disposto na alínea b)²⁸². Todavia, há que sublinhar que existem algumas exceções ao âmbito de aplicação desta alínea, exceções em que se podem inserir os serviços tributáveis em sede de ISD.

²⁷⁷ Artigo 6º/6, alínea a) do CIVA.

²⁷⁸ Artigo 6º/6, alínea b) do CIVA.

²⁷⁹ *Vide.* artigo 2º/1, alínea a) do CIVA.

²⁸⁰ Isto nos termos dos artigos 1º/1, alínea a), e 2º/1, alínea a) do CIVA.

²⁸¹ *Vide.* artigo 1º/1, alínea a) do CIVA.

²⁸² Neste âmbito, há que olhar ainda do disposto no nº10, alínea h) do artigo 6º do CIVA, nos termos do qual, não obstante o disposto na alínea analisada, poderão ser tributadas em Portugal as “ Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional”. Por meio dessa disposição (na qual, como será analisado no presente tópico, consideramos poder ser inseridas as prestações de serviços tributáveis em sede de ISD), estando nós perante um cliente que não seja sujeito passivo de IVA, desde que este seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada em Portugal, consideramos que os serviços que lhe são prestados poderão ser tributados em sede de IVA, mesmo que o prestador não tenha em Portugal a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio a partir do qual tais serviços são prestados.

Nos termos do nº 9, alínea h), do artigo 6º do CIVA, o disposto na alínea b) do nº6 não se aplica a “Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional”. Consideramos que na prestação de serviços por via eletrónica, podem ser inseridos os serviços tributáveis em sede de ISD, mais precisamente, olhando ao anexo D para o qual a disposição remete, cremos que, consoante as características dos sítios informáticos e dos programas, ao seu fornecimento, ao qual se faz referência nos números 1 e 2, respetivamente, do anexo D, irão corresponder os serviços de intermediação referidos no artigo 3º/1, alínea b) da Proposta de Diretiva. No que diz respeito aos restantes serviços tributáveis em sede de ISD, tratando-se de uma enumeração exemplificativa, pensamos ser possível inserir os mesmos na letra do artigo e, consequentemente, aplicar aos serviços tributáveis em sede de ISD o disposto nesta alínea h) do nº 9 do artigo 6º do CIVA. Portanto, de acordo com a disposição analisada, sendo os serviços prestados a um cliente estabelecido ou domiciliado fora do território nacional, mesmo que o prestador dos serviços tenha em território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou o domicílio a partir do qual os serviços são prestados, tais prestações de serviços não poderão ser tributadas em sede de IVA em Portugal.

Antes de procedermos à análise do segundo e terceiro cenários, cumpre ainda tecer algumas considerações quanto à localização do destinatário dos serviços, mais concretamente, afigura-se essencial proceder ao estudo das situações em que este esteja estabelecido ou domiciliado fora da União Europeia. Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa domiciliada ou estabelecida fora da União Europeia, nos termos do número 11, alíneas b) e d), não poderão ser tributadas em sede de IVA a prestação de serviços de publicidade, e o “Tratamento de dados e fornecimentos de informações”²⁸³, atividades que consideramos corresponder à prestação de serviços de publicidade e à recolha e transmissão de dados sobre os utilizadores, tributáveis em sede de ISD^{284/285}. Contudo, de acordo com o disposto na alínea d) do nº12 do artigo em questão, poderão ser tributadas as “Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, cujo destinatário seja uma

²⁸³ Artigo 6º/11, alínea d) do CIVA.

²⁸⁴ Isto na medida em que se possa associar o tratamento de dados à sua recolha, e o fornecimento de informações à transmissão dos dados recolhidos.

²⁸⁵ *Vide.* artigo 3º/1, alíneas a) e c) da Proposta de Diretiva.

pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados, e a utilização e exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional”. Tendo em conta o que decorre desta disposição, pode concluir-se que, mesmo que o destinatário dos serviços tributáveis em sede de ISD esteja estabelecido ou domiciliado fora do território nacional, ou mesmo fora da União Europeia²⁸⁶, se o prestador dos serviços tiver a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou o domicílio a partir do qual os serviços são prestados em território nacional, e a utilização e exploração dos serviços prestados for feita no território nacional, poderá haver tributação em sede de IVA^{287/288}.

Voltando à análise dos exemplos, no que diz respeito ao segundo, estando em causa uma entidade que, não tendo em Portugal a sede da sua atividade, possui aqui um estabelecimento estável, poderemos aplicar o mesmo raciocínio exposto quanto ao primeiro cenário, podendo ser tributadas em sede de IVA as receitas decorrentes das prestações de serviços tributáveis em sede do ISD.

No terceiro cenário, estando em causa uma entidade que não tem a sede da sua atividade, nem um estabelecimento estável em Portugal, será possível proceder à tributação dos rendimentos provenientes da sua atividade, caso os sujeitos a quem os serviços são prestados, sendo sujeitos passivos do IVA, tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio, para o qual os serviços são prestados, em território nacional²⁸⁹. Além do referido, é de notar que se poderão ainda tributar as receitas provenientes dos serviços em questão por via do que decorre do n.º10, alínea h) deste artigo, isto se o destinatário, não sendo sujeito passivo do imposto, for “(...) uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional”.

Em síntese, embora alguns dos cenários tributáveis em sede de ISD possam sê-lo também em sede de IVA, existem determinadas situações que ficam por tributar, podendo

²⁸⁶ O que ocorre nas situações abrangidas pelo número 9, alínea h), e no número 11, alíneas b) e d) do artigo 6.º do CIVA, respetivamente.

²⁸⁷ Neste contexto, importa deixar claro que, fazendo a alínea d) do número 12 referência a casos em que o destinatário dos serviços é uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade (sendo o disposto neste número aplicável não obstante o que decorre dos números 6 a 11 do artigo 6.º do CIVA), consideramos que esta poderá ser aplicada às situações em que o destinatário dos serviços esteja domiciliado ou estabelecido fora de Portugal, mas ainda dentro da União, situações a que se poderá referir a alínea h) do número 9, isto numa lógica de que se a disposição se aplica “ao mais”, aos casos em que o destinatário está domiciliado fora da Comunidade, também faz sentido que se aplique “ao menos”, às situações em que, estando domiciliado fora de Portugal, o esteja ainda dentro da União Europeia.

²⁸⁸ *Vide.* artigo 6.º/14 e 15 do CIVA.

²⁸⁹ *Vide.* artigo 6.º/6, alínea a) do CIVA.

apresentar-se a título de exemplo, o caso em que, tanto o destinatário dos serviços, o cliente, como a entidade prestadora dos serviços, não têm sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, situação em que as receitas decorrentes dos serviços prestados poderão ser tributadas em sede de ISD em Portugal, na medida em que os serviços prestados envolvam utilizadores localizados em território nacional, mas não em sede de IVA. Assim sendo, e como concluído no tópico anterior, uma solução como o ISD, mais adaptada à economia digital e às atividades nela desenvolvidas, será necessária no nosso ordenamento jurídico para fazer face, de forma eficaz, aos desafios trazidos por esta nova economia, nomeadamente, para garantir que as receitas provenientes das atividades nela desenvolvidas são efetivamente tributadas.

Verificada a necessidade de criação do Imposto sobre os Serviços Digitais em Portugal, procederemos em seguida ao estudo dos principais desafios teórico-práticos que poderão surgir, começando pela análise e interpretação de alguns dos conceitos empregues no texto da Proposta de Diretiva.

3.2 O conceito de entidade: análise e interpretação

À semelhança de outros textos legais, de outros atos legislativos da União Europeia, na Proposta alvo de análise são empregues determinados conceitos cuja compreensão é essencial a um entendimento generalizado da mesma, a uma aplicação correta das suas disposições. Um destes conceitos é o conceito de entidade, cuja definição nos é apresentada no artigo 2º, ponto 1 da Proposta de Diretiva. Embora nos seja fornecida tal definição, esta acaba por não ser muito esclarecedora, uma vez que recorre a termos, eles próprios, pouco precisos, necessitando assim de ser concretizados. São estes os de “pessoa coletiva”²⁹⁰, “estrutura jurídica”²⁹¹ e de “(...) estrutura transparente para efeitos fiscais (...)”²⁹², a cuja análise e concretização procederemos em seguida.

Antes de mais, importa referir que, atendendo àquilo que caracteriza o processo de transposição, àquela que é a sua natureza²⁹³, tais conceitos devem ser concretizados

²⁹⁰ Artigo 2º, ponto 1 da Proposta de Diretiva.

²⁹¹ Artigo 2º, ponto 1 da Proposta de Diretiva.

²⁹² Artigo 2º, ponto 1 da Proposta de Diretiva.

²⁹³ Consistindo este numa passagem do conteúdo de uma Diretiva para a realidade de um ordenamento jurídico, a uma espécie de adaptação da mesma à realidade do ordenamento jurídico de um Estado-Membro, nomeadamente, a nível conceitual. Além disso, importa deixar claro que, como decorre do artigo 288º do TFUE, e como referido por CAMPOS, João Mota de, CAMPOS, João Luís Mota de, e PEREIRA, António Pinto, *Manual de Direito da União Europeia – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 325, as Diretivas vinculam os Estados-Membros destinatários quanto ao resultado a atingir, existindo liberdade para que estes possam escolher

olhando ao interior do nosso ordenamento jurídico, trazendo a Diretiva e, mais especificamente, os termos em questão, para o Direito Português, tendo em consideração a forma como estes são entendidos, interpretados em Portugal.

Passando à concretização dos conceitos propriamente dita, o primeiro conceito que desta necessita é o de pessoa coletiva. Para começar, cumpre notar que as “(...) pessoas coletivas podem ser de vários tipos(...)”²⁹⁴, encontrando-se dentro das pessoas coletivas “de direito privado”²⁹⁵, as únicas cuja análise se afigura pertinente²⁹⁶, as seguintes: “(...) as associações, as fundações, as sociedades, os agrupamentos complementares de empresas, os agrupamentos europeus de interesse económico e as cooperativas”²⁹⁷. As sociedades de que se fala podem ser “(...) sociedades civis simples, sociedades anónimas, sociedades por quotas, sociedades em nome colectivo e sociedades em comandita”²⁹⁸. Atendendo às características do ISD e das pessoas coletivas mencionadas, consideramos que com a utilização do termo “pessoa coletiva” na Proposta de Diretiva, o legislador visa fazer referência às sociedades, aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.

Em segundo lugar, e no que diz respeito ao conceito de estrutura jurídica, cremos que com a sua utilização se pretende fazer referência a formas de colaboração entre pessoas singulares, pessoas coletivas ou, quem sabe, as duas realidades, às quais não é atribuída personalidade jurídica, ao contrário do que se passa com as realidades referidas. Mais concretamente, entendemos que tal termo visa fazer referência a realidades meramente contratuais, a contratos de colaboração entre pessoas singulares, coletivas, ou ambas, realizados para que estas cooperem no exercício de uma atividade²⁹⁹, mantendo estas, no entanto, as suas personalidades jurídicas individuais, e garantindo a separação entre estas e a atividade realizada em conjunto.

“(...) os meios e as formas mais adequadas-do ponto de vista do direito interno, da realidade nacional ou dos seus interesses próprios - para alcançar o objectivo visado”.

²⁹⁴ VASCONCELOS, Pedro Pais de, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra: Almedina, 2012, p. 127.

²⁹⁵ *Idem, ibidem*.

²⁹⁶ Isto atendendo às características do ISD, aos sujeitos e atividades que visa tributar.

²⁹⁷ VASCONCELOS, Pedro Pais de, *Teoria Geral do Direito Civil, cit.*, p. 127.

²⁹⁸ *Idem, ibidem*.

²⁹⁹ Tais contratos serão atípicos, isto porque, como decorre de CADETE, Duarte, *Contratos atípicos: dos contratos mistos em especial* (aspectos do regime aplicável), Relatório de Estágio de Mestrado em Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011, p. 42, não se podem “(...) reconduzir à regulação de um tipo legalmente ou socialmente fixado”.

Em terceiro lugar, sendo claro o conceito de empresa³⁰⁰, cabe olhar àquelas que são as estruturas transparentes para efeitos fiscais, as quais, nos termos do artigo 2º, ponto 1 da Proposta Diretiva, podem ser o veículo através do qual as estruturas jurídicas exercem a sua atividade. Para tal devemos recorrer ao artigo 6º do CIRC, uma vez que é neste que se encontra consagrado o único regime de transparência fiscal existente no Direito português. Olhando ao mesmo, mais precisamente ao seu nº1, pode dizer-se que são transparentes para efeitos fiscais: em primeiro lugar, as “Sociedades civis não constituídas sob a forma comercial”^{301/302}; em segundo lugar, as “Sociedades de profissionais”³⁰³; em terceiro e último lugar, as “Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público”³⁰⁴. Para além das sociedades referidas, nos termos do artigo 6º/2 do CIRC, são transparentes para efeitos fiscais os agrupamentos complementares de empresas (ACE’s) e os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE’s). Nesta sequência, é de sublinhar que, optando os sujeitos passivos por exercer a sua atividade por via de uma das estruturas transparentes referidas, com sede ou direção efetiva em território português, a matéria coletável das mesmas será imputada diretamente aos seus sócios ou membros³⁰⁵.

Em suma, tendo em conta tudo o que se referiu quanto ao artigo 2º, ponto 1 da Proposta de Diretiva, e atendendo às incidências subjetiva e objetiva do ISD, consideramos que poderão assumir o papel de sujeitos passivos de ISD: em primeiro lugar, quaisquer sociedades, agrupamentos complementares de empresas ou agrupamentos europeus de interesse económico; em segundo lugar, podemos estar perante uma estrutura jurídica cujos sujeitos envolvidos, sejam estas pessoas singulares, coletivas ou ambas, tenham optado por criar uma empresa para através da mesma exercerem atividade; em terceiro lugar, pode tratar-se de uma estrutura jurídica que exerça a sua atividade através de uma

³⁰⁰ Consideramos que o termo “empresa” é empregue na disposição em questão para fazer referência aos tipos societários que constam do artigo 1º/2 do Código das Sociedades Comerciais.

³⁰¹ Artigo 6º/1, alínea a) do CIRC.

³⁰² As sociedades civis não constituídas sob a forma comercial de que se fala neste artigo são as “sociedades civis simples” de que fala Pedro Pais de Vasconcelos, e a que outros autores chamam sociedades civis puras ou sociedades sob a forma civil, contrapondo-se estas às sociedades civis sob forma comercial e às sociedades comerciais. Quanto a isto, *vide*. PRATA, Ana, TRINDADE, Cláudia, COELHO, Cristina Pimenta, *et alli*, *Código Civil – Anotado* (Volume I), Coimbra: Almedina, 2017, p. 1209.

³⁰³ Artigo 6º/1, alínea b) do CIRC.

³⁰⁴ Artigo 6º/1, alínea c) do CIRC.

³⁰⁵ O que resulta do disposto no artigo 6º/1 e 2 do CIRC.

sociedade civil não constituída sob a forma comercial³⁰⁶, de um agrupamento complementar de empresas ou de um agrupamento europeu de interesse económico³⁰⁷; em quarto e último lugar, poderemos ter como sujeito passivo de ISD uma estrutura jurídica composta apenas por pessoas singulares que tenha optado por levar a cabo a sua atividade através de uma sociedade de profissionais.

3.3 O Imposto sobre os Serviços Digitais – será este um imposto sobre o rendimento ou um imposto sobre o consumo?

No ordenamento jurídico português são reconhecidas três categorias de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições financeiras, sendo o ISD, como o próprio nome indica, um imposto³⁰⁸.

Estando determinada a categoria do tributo, é essencial classificá-lo a partir das suas especificidades. Antes de mais, há que referir que, segundo ANA PAULA DOURADO, os impostos podem ser classificados: em primeiro lugar, quanto ao “(...) objeto sobre que recaem (impostos sobre o rendimento, o consumo e o património) (...)”³⁰⁹; em segundo lugar, quanto à “(...) função que desempenham no ordenamento jurídico-constitucional (impostos reais e impostos pessoais; impostos proporcionais, progressivos e regressivos) (...)”³¹⁰; em terceiro lugar, no que respeita ao “(...) modo como atingem (incidem sobre) o objeto e o sujeito (impostos diretos e indiretos) (...)”³¹¹; em quarto e último lugar, quanto ao “(...) período temporal de nascimento e extinção (impostos de obrigação única e impostos periódicos)”³¹². Partindo da primeira classificação, e excluindo, desde logo, a possibilidade de o ISD ser um imposto sobre o património, cabe determinar se este é um imposto sobre o rendimento ou, diferentemente, um imposto sobre o consumo.

Olhando à Proposta de Diretiva, o primeiro aspeto a ser analisado deve ser a sua base legal. Decorre do texto da Proposta que esta reside no artigo 113º do TFUE, disposição

³⁰⁶ Quanto a estas, *vide*. artigo 980º e seguintes do Código Civil.

³⁰⁷ No que diz respeito a estas duas últimas estruturas, é de sublinhar que, embora seja possível a sua adoção para a prossecução de uma atividade económica, nenhuma delas possui, diretamente, em primeira linha, um escopo lucrativo. Quanto a isto, *vide*. *Códigos Anotados & Comentados – CIRC e Legislação Complementar* (Coordenação por AMORIM, José de Campos, e AZEVEDO, Patrícia Anjos; Co-coordenação por CARVALHO, Ana Sofia), Porto: Ginocar Produções, 2016, pp. 42 e 43.

³⁰⁸ Tais categorias de tributos resultam do disposto nos artigos 3º/2 da LGT e 165º/1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa. Para um estudo mais aprofundado das diferentes categorias de tributos, nomeadamente, dos impostos, *vide*. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, Coimbra: Almedina, 2019, p. 42 e ss.

³⁰⁹ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, *cit.*, p. 52.

³¹⁰ *Idem*, *ibidem*.

³¹¹ *Idem*, *ibidem*.

³¹² *Idem*, *ibidem*.

respeitante à “(...) harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas a outros impostos indiretos (...)”³¹³. Consideramos que tal base legal é um dado de extrema relevância, pois no ordenamento jurídico português, os impostos sobre o rendimento são classificados, no que diz respeito à forma como incidem sobre o objeto e o sujeito, como impostos diretos, uma vez que incidem sobre “(...) manifestações diretas ou imediatas da riqueza e da capacidade contributiva (...)”³¹⁴, ao passo que os impostos sobre o consumo e a despesa são classificados como impostos indiretos, visto que “(...) incidem sobre manifestações indiretas ou mediatas da riqueza e da capacidade contributiva (...)”³¹⁵. O exposto leva-nos a crer que o ISD não pode ser classificado como um imposto sobre o rendimento, como um imposto direto, visto que na base legal da Proposta – o artigo 113º do TFUE, se faz referência à harmonização das legislações relativas a impostos indiretos.

Não podendo ser classificado como um imposto sobre o rendimento, iremos proceder agora à análise da possibilidade de este ser considerado um imposto sobre o consumo. Em Portugal, o mais conhecido imposto sobre o consumo é o IVA, um “(...) imposto geral que incide sobre o consumo de bens e serviços (...)”³¹⁶, “indireto”³¹⁷ e “(...) plurifásico, na medida em que incide em todas as fases do circuito económico (...)”³¹⁸. Porém, mesmo sendo plurifásico, o ónus do imposto é “(...) suportado integralmente pelo consumidor final aquando da aquisição do bem ou serviço”³¹⁹, o que acontece por via “(...) da repercussão sobre os preços (...)”³²⁰, através do conhecido mecanismo da repercussão.

Atendendo às características do IVA e do próprio ISD, mais precisamente, ao objetivo subjacente a cada um destes impostos, sendo o do IVA tributar os consumidores e o do ISD tributar as empresas que desenvolvem atividade na economia digital, à partida, poderíamos concluir que o ISD não pode ser classificado como um imposto sobre o consumo. No entanto, à semelhança do IVA, este imposto visa tributar as receitas decorrentes da prestação de serviços³²¹. Mais do que isso, em sede de ISD existe a possibilidade de, à semelhança do que se passa no IVA, haver uma transferência da carga

³¹³ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas de prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 5.

³¹⁴ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, *cit.*, p. 61.

³¹⁵ *Idem, ibidem.*

³¹⁶ LANÇA, Cidália, “O Imposto sobre o Valor Acrescentado”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, p. 375.

³¹⁷ *Idem*, p. 376.

³¹⁸ *Idem*, p. 375.

³¹⁹ *Idem*, p. 376.

³²⁰ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2018, p. 217.

³²¹ *Vide* artigo 3º/1 da Proposta de Diretiva.

fiscal das empresas para os consumidores³²². Posto isto, cremos que o ISD pode ser considerado um imposto sobre o consumo, mais especificamente, um imposto especial de consumo (IEC) uma vez que a sua incidência objetiva é mais específica, visando tributar apenas determinadas prestações de serviços, aquelas que se prendem com serviços de publicidade, de intermediação e com a recolha e transmissão de dados sobre os utilizadores^{323/324}.

No nosso sistema fiscal, temos como impostos especiais de consumo, desde logo, o Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes (IABA)³²⁵, o Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP)³²⁶, e o Imposto sobre o tabaco (IT)³²⁷. Para além destes, existe ainda o Imposto sobre veículos (ISV)^{328/329}. Quanto aos impostos mencionados, importa ainda referir que são “impostos indiretos”³³⁰, tal como o IVA, e “monofásicos”³³¹, “(...) dado que incidem apenas na fase da *declaração para consumo*(...)”^{332/333}.

Por fim, resta reiterar que a classificação do ISD como um IEC é não só a mais conforme à sua incidência objetiva, e àquele que poderá vir a ser o seu funcionamento, como também está de acordo com a base legal da Proposta de Diretiva – o artigo 113º do TFUE, dado serem os IEC impostos indiretos. Sendo-lhe atribuída tal classificação, a

³²² No que a isto diz respeito, *vide*. KOFLER, George, e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *cit*, p. 185. Nesta sequência, importa notar que tal transferência se pode verificar por via de um aumento dos preços dos serviços.

³²³ *Vide*. artigo 3º/1 da Proposta de Diretiva.

³²⁴ Mesmo podendo ser visto como um imposto especial de consumo (IEC), é de notar que existem claras diferenças entre o ISD e os impostos especiais de consumo atualmente existentes em Portugal.

³²⁵ *Vide*. artigo 1º, alínea a) do CIEC.

³²⁶ *Vide*. artigo 1º, alínea b) do CIEC.

³²⁷ *Vide*. artigo 1º, alínea c) do CIEC.

³²⁸ O regime jurídico deste imposto consta do Código do Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei nº22-A/2007, de 29 de junho.

³²⁹ Em sentido contrário, considerando que o ISV é um imposto sobre o património, *vide*. TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2016, pp. 222 e 223.

³³⁰ AFONSO, António Brigas, e AFONSO, Sérgio Brigas, “Impostos Especiais de Consumo (IEC)”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, p. 480.

³³¹ *Idem, ibidem*.

³³² *Idem*, p. 481.

³³³ Sendo estes impostos monofásicos, à partida, os seus sujeitos passivos deveriam ser os consumidores finais. Contudo, e como referido em VASQUES, Sérgio, e PEREIRA, Tânia Carvalhais, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra: Almedina, 2016, pp. 106 e 107, estes são exigidos a outros operadores económicos envolvidos no circuito económico, contando o legislador, ao estabelecer um sistema nestes moldes, “(.) com a repercussão do imposto para o consumidor e, a produzir-se esta, a oneração do operador económico é transitória apenas”.

base constitucional deste imposto residirá no artigo 104º/4 da Constituição da República Portuguesa³³⁴.

3.4 A classificação do Imposto sobre os Serviços Digitais à luz dos restantes critérios relevantes

Após determinado que o ISD é um imposto especial de consumo, o qual incide sobre as receitas provenientes da prestação de determinados serviços digitais, cabe classificá-lo à luz dos restantes critérios preconizados por ANA PAULA DOURADO³³⁵.

Em primeiro lugar, classificando o ISD quanto ao modo como atinge, incide sobre o objeto e os sujeitos passivos, reiterando o que de certa forma já foi exposto, pode dizer-se que, à semelhança dos impostos especiais de consumo existentes no nosso ordenamento jurídico, o ISD é um imposto indireto, na medida em que o consumo é considerado uma manifestação indireta ou mediata da riqueza e da capacidade contributiva dos sujeitos passivos³³⁶.

Em segundo lugar, no que respeita à função que este poderá vir a desempenhar no ordenamento jurídico-constitucional português, podemos considerá-lo um imposto real, uma vez que se centra “(...) na manifestação da riqueza, sem considerar outros elementos diferenciadores ligados à capacidade económica do sujeito: são irrelevantes a situação conjugal ou familiar do sujeito, as despesas de saúde, educação ou outras ligadas a uma conceção de Estado social ou de justiça”³³⁷. Além disso, o ISD é um imposto proporcional dado que este tem uma “(...) taxa ou alíquota fixa sob a forma de uma percentagem(...)”³³⁸, sendo esta de 3%, como decorre do artigo 8º da Proposta de Diretiva.

Finalmente, e quanto ao período temporal de nascimento e extinção da obrigação de imposto, o ISD deve ser visto como um imposto de obrigação periódica, visto que o “(...) facto tributário se renova por diferentes períodos fiscais, dando origem a obrigações

³³⁴ Como decorre de CANOTILHO, J.J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada – Volume I*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 1101 e 1102, “Não impondo a Constituição um imposto único sobre o consumo, a lei pode criar paralelamente ao IVA (ou cumulativamente com ele) outros impostos sobre o consumo, incidentes sobre o consumo de certos bens ou serviços”.

³³⁵ Os critérios de que se fala são desenvolvidos em DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, cit., p. 52 e seguintes.

³³⁶ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, cit., p. 61.

³³⁷ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, cit., p. 57.

³³⁸ *Idem*, p. 59.

declarativas, enquanto não se informa a administração tributária da extinção desse facto (...) ou da atividade económica”^{339/340}.

3.5 A base sobre a qual incide o ISD – será este um imposto de base bruta ou de base líquida?

No âmbito de uma análise minuciosa do ISD, das suas características, no fundo, do modo como, de uma forma geral, se processará a tributação em sua sede, é essencial determinar se este é um imposto de base bruta ou líquida, isto é, se o mesmo irá incidir sobre rendimentos brutos ou líquidos. Em Portugal, temos como exemplos de impostos sobre o rendimento líquido, o qual é calculado com base “(...) na diferença entre proveitos e gastos da atividade”³⁴¹, o IRC e o IRS.

Resulta da Proposta de Diretiva, mais precisamente do seu artigo 3º/2, que o ISD visa tributar o total das receitas brutas provenientes da prestação de um ou mais dos serviços enumerados nas diferentes alíneas do nº1 do artigo em questão, líquido do IVA e de outros impostos similares³⁴². Assim sendo, e antes de procedermos à apresentação de quaisquer conclusões acerca da questão alvo de análise, afigura-se relevante determinar quais são os “outros impostos similares” a que se refere o artigo mencionado. Para tal, iremos começar por olhar às características do IVA e por classificar este imposto à luz dos critérios preconizados por ANA PAULA DOURADO para a classificação dos impostos, anteriormente aplicados para a classificação do ISD. Em seguida, partindo desses dados, iremos determinar, dentro do leque de impostos existentes no sistema jurídico português, quais podem ser considerados similares ao IVA.

Como exposto no tópico 3.3 do presente trabalho, o IVA é um imposto sobre o consumo e, deste modo, um imposto indireto, dado ser o consumo considerado uma manifestação indireta ou mediata da riqueza e da capacidade contributiva dos sujeitos

³³⁹ *Idem*, p. 62.

³⁴⁰ O referido está patente, desde logo, no facto de os sujeitos passivos do imposto terem um número de identificação individual e fazerem parte de um registo de identificação (artigo 11º da Proposta de Diretiva), do qual, mediante a verificação de determinadas circunstâncias, estes devem ser suprimidos. Para que se proceda a tal supressão, o sujeito passivo deve notificar o seu Estado-Membro de identificação de alguma das circunstâncias presentes no artigo 12º da Proposta de Diretiva.

³⁴¹ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, *cit.*, p. 55.

³⁴² Neste âmbito, importa notar que o disposto no artigo 3º/2 tem como objetivo o combate a uma possível dupla tributação jurídica das receitas, uma vez que as receitas tributáveis em sede de ISD poderão ser também tributadas, por exemplo, em sede de IVA (isto nos termos dos artigos 1º/1, alínea a) e 2º/1, alínea a) do CIVA). Quanto à dupla tributação jurídica, *vide*. XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 33 e seguintes.

passivos³⁴³. Para além disso, o IVA é um imposto real, de obrigação única, uma vez que “(...) o facto tributário nasce e se extingue com um ato ou negócio jurídico (...)”³⁴⁴. No entanto, é de notar que, em alguns casos, mesmo incidindo o IVA “(...) sobre cada transmissão, os deveres declarativos e de liquidação do imposto são periódicos”³⁴⁵.

Partindo das características do IVA, e tendo em conta aquela que é a composição do sistema fiscal português, entendemos que poderão ser considerados similares a este imposto, outros impostos indiretos existentes em Portugal, mais especificamente, aqueles que, atendendo às suas incidências objetiva e subjetiva, possam vir a onerar os sujeitos tributáveis em sede de ISD. Nesta sequência, cremos que à expressão “outros impostos similares” deve ser então associado o Imposto do Selo³⁴⁶, uma vez que são em sua sede tributáveis, por exemplo, os sujeitos que recorram ao crédito, os mutuários, na medida em que não tenham recorrido ao crédito junto de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades legalmente equiparadas³⁴⁷, o que consideramos poder ocorrer no contexto do exercício das atividades tributáveis em sede de ISD.

Voltando à questão central do presente tópico, consideramos que o ISD é um imposto de base bruta pois, embora vá incidir sobre o valor total das receitas, líquido do IVA e do Imposto do Selo, ao contrário do que se passa, por exemplo, no IRC³⁴⁸, não decorre da Proposta de Diretiva a possibilidade de os sujeitos passivos deduzirem os gastos e perdas incorridos ou suportados para a obtenção das receitas tributáveis em sede deste imposto, de modo que, no contexto da sua tributação, serão tidos em conta apenas os proveitos e não os gastos da atividade. Portanto, resta sublinhar que em sede de ISD poderão ser

³⁴³ Quanto a isto, cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições, cit.*, p. 61.

³⁴⁴ *Idem*, p. 62.

³⁴⁵ *Idem, ibidem*.

³⁴⁶ O Imposto do Selo, nos termos do artigo 1º do Código do Imposto do Selo, incide sobre uma multiplicidade de realidades, sobre um vasto leque de operações. Consequentemente, algumas divergências existem quanto à sua classificação como imposto direto ou indireto. Analisando a sua incidência objetiva, é notório que, ao incidir sobre transmissões gratuitas de bens móveis e imóveis, podemos ser levados a classificá-lo como um imposto sobre o património e, deste modo, direto. Quanto a isto, vide. TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal, cit.*, pp. 222 e 223, e DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições, cit.*, pp. 55 a 57.

Todavia, este também incide sobre outras operações financeiras, tais como a recorrência ao crédito, realidades bastante diferentes das referidas, que em nada se prendem com o rendimento e o património, com manifestações diretas da capacidade contributiva, da riqueza. Assim sendo, e em consonância com o que decorre do Decreto-Lei nº26/2002, de 14 de fevereiro, o qual estabelece o regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas, bem como a estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a administração central, consideramos que este também pode ser visto como um imposto indireto. No fundo, o Imposto do Selo, tal como referido por VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal, cit.*, p. 219, nota de rodapé 21, é um “(...) genuíno *borderline case*”.

³⁴⁷ O que decorre dos artigos 1º/1 (nº17 da Tabela Geral) e 2º/1, alínea d) do Código do Imposto do Selo.

³⁴⁸ Vide. artigo 23º do CIRC.

tributados da mesma forma sujeitos passivos com margens de lucro diferentes, com capacidades contributivas diferentes, no fundo, em situações económicas distintas³⁴⁹, o que é claramente contrário ao que resulta do princípio da igualdade, anteriormente analisado. Desta forma, iremos ter, por exemplo, empresas com um elevado volume de negócios, e com gastos e custos associados à sua atividade igualmente elevados, a serem tributadas a par de outras empresas que, tendo um volume de negócios igual ou próximo ao seu, não têm tantos gastos quanto as primeiras, de modo que, as suas margens de lucro e, conseqüentemente, as suas capacidades contributivas são diferentes.

3.6 A taxa de ISD – será esta adequada?

Nos termos do artigo 8º da Proposta de Diretiva, sobre as receitas tributáveis em sede de ISD irá incidir uma taxa de 3%, “única taxa (...) a nível da União para evitar distorções no Mercado Único”³⁵⁰. A fixação de uma taxa nestes moldes, tem também como finalidade proporcionar “(...) um equilíbrio adequado entre as receitas geradas pelo imposto e a contabilização do impacto distintivo do ISD em empresas com diferentes margens de lucro”³⁵¹.

Mesmo tendo sido definida com objetivos claros e legítimos, cremos que a taxa em questão e a respetiva viabilidade merecem uma análise mais atenta e minuciosa. No âmbito de tal análise, e com o objetivo último de nos pronunciarmos sobre a viabilidade, sobre a adequação da taxa em questão, iremos olhar àquele que poderá ser o impacto do ISD nos sujeitos passivos, nos Estados-Membros, no fundo, na União Europeia globalmente considerada.

O primeiro aspeto a que devemos atentar são os custos de implementação do imposto nos diferentes Estados-Membros. Ao ser implementada esta solução, as administrações fiscais dos diferentes Estados-Membros terão “(...) de suportar custos iniciais relativos à implementação do novo sistema, nomeadamente em matéria de TI e de formação do pessoal”³⁵². Perante tais custos, é imprescindível ter em conta o facto de que a tributação

³⁴⁹ O problema em questão é também abordado em KOFLER, George, e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *cit.*, pp. 197 e 198.

³⁵⁰ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 23, considerando 35.

³⁵¹ *Idem, ibidem.*

³⁵² COMISSÃO EUROPEIA (Documento de trabalho dos Serviços da Comissão), “Resumo da avaliação de impacto que acompanha o documento Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa e Proposta de diretiva do

em sede deste imposto irá potenciar a arrecadação de receitas na ordem de apenas “(...) 5 mil milhões de EUR, por ano (...)”³⁵³ para todos os Estados-Membros da União Europeia combinados³⁵⁴. Embora não tenhamos dados precisos quanto aos gastos em que irão incorrer os diferentes Estados-Membros na implementação deste novo imposto, consideramos que a arrecadação de receitas na ordem dos valores referidos deve ser acompanhada de custos de implementação baixos, isto para que a relação entre os custos e as receitas fiscais a obter seja equilibrada, mais do que isso, para que as receitas sejam superiores a tais custos. Caso contrário, não se afigurará viável a tributação em sede de ISD à taxa estabelecida. Para além dos custos de implementação, as receitas fiscais a obter devem ser suficientes para fazer face a custos que irão surgir após implementada esta solução, custos ligados, nomeadamente, à cobrança de tal tributo.

Em segundo lugar, e no que diz respeito aos sujeitos passivos do imposto, há que notar que a existência de uma taxa única irá contribuir para que sujeitos passivos com margens de lucro, mais do que isso, com capacidades contributivas díspares, sejam tributados da mesma forma. Portanto, embora um dos objetivos da fixação de uma taxa nos moldes analisados seja ter em conta o impacto que a tributação poderá ter em empresas com diferentes margens de lucro, mesmo sendo a taxa de imposto uma taxa proporcional de apenas 3%³⁵⁵, e sendo salvaguardadas as pequenas e médias empresas por via dos limiares estabelecidos no artigo 4º/1, alíneas a) e b) da Proposta de Diretiva, acaba por ser preterida a garantia de uma tributação diferente de sujeitos passivos com capacidades contributivas diferentes, uma vez que a aplicação de uma taxa única a todos os sujeitos passivos cujas receitas ultrapassem os limiares das alíneas do nº1 do artigo 4º, não permite tal diferenciação. O referido é expressamente contrário ao que resulta do princípio da igualdade.

Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 2.

³⁵³ COMISSÃO EUROPEIA, “Tributação da economia digital: Comissão propõe novas medidas a fim de garantir um regime fiscal justo para todas as empresas na UE” (Comunicado de imprensa – Bruxelas, 21 de março de 2018), https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_18_2041, consultado a 15/11/2019.

³⁵⁴ Quanto a esta questão, *vide*. KOFLER, George, e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *cit.*, p. 182. Os autores consideram que o facto de a Comissão Europeia ter apresentado como solução para a tributação da economia digital um imposto que irá potenciar a arrecadação de receitas na ordem de apenas 5 mil milhões de euros, se pode prender com o facto de a União Europeia querer mostrar à comunidade internacional que se compromete verdadeiramente a agir a fim de garantir a tributação justa da economia digital.

³⁵⁵ Sendo a proporcionalidade, segundo DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, *cit.*, p. 59, “(...) suficiente para assegurar o princípio da igualdade”.

Para além do exposto, importa sublinhar que um imposto nestes moldes, com uma taxa como a em questão, não contribuirá para a efetiva existência de condições de concorrência equitativas, dado que, nos países em que a taxa do imposto que irá tributar o rendimento das pessoas coletivas seja superior a 3% (a taxa do ISD), as empresas que exerçam atividade *online*, e que só possam ser tributadas em sede de ISD, serão sujeitas a uma carga fiscal inferior, serão tributadas de forma mais favorável por comparação com a forma como serão tributadas as empresas que exercem as mesmas atividades, realizam as mesmas operações, mas *offline*. Para uma maior compreensão do exposto, pode apresentar-se o seguinte exemplo: as empresas X e Y exercem a mesma atividade, a X *online*, atividade que envolve utilizadores localizados no Estado A, e a Y *offline*, necessitando de um estabelecimento estável para o exercício da sua atividade no Estado A. O Estado em questão, um Estado-Membro, poderá tributar a empresa X por via do ISD. Contudo, esta empresa não poderá ser tributada em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas desse Estado. Diferentemente, a empresa Y poderá ser tributada por via do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas desse Estado, e apenas por este. No entanto, a taxa desse imposto é superior a 3%³⁵⁶, taxa à qual poderá ser tributada a empresa X. O apresentado é notoriamente contrário ao que decorre do princípio da neutralidade, visto que sujeitos que prestam os mesmo serviços serão tributados de forma diferente, serão sujeitos a uma carga fiscal diferente.

Em suma, mesmo não tendo nós dados concretos que nos permitam dizer, *a priori*, que as receitas fiscais a arrecadar pelo ISD serão inferiores aos custos decorrentes da sua implementação e aos custos relativos à própria cobrança do tributo, cremos que a demonstrada contrariedade de uma taxa nestes moldes aos princípios da igualdade e da neutralidade³⁵⁷, é fundamento suficiente para que possamos, desde já, considerar que uma taxa única de 3% não é a melhor opção, de modo que sugerimos que sejam feitas algumas alterações à Proposta de Diretiva neste campo. Aquela que é a nossa proposta de alteração será abordada no final da presente dissertação, aquando da apresentação do nosso posicionamento crítico quanto ao Imposto sobre os Serviços Digitais como solução para a tributação da economia digital.

³⁵⁶ O que acontece em vários países, nomeadamente, em Portugal, na Espanha, na Itália. Quanto à taxa portuguesa, *vide*. artigo 87º do CIRC. No que diz respeito às taxas espanhola e italiana, *vide*. Site da PWC, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Corporate-Taxes-on-corporate-income>, consultado a 01/02/2020, e Site da PWC, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Corporate-Taxes-on-corporate-income>, consultado a 01/02/2020, respetivamente.

³⁵⁷ Relativamente a estes princípios remetemos para a análise realizada no Capítulo I.

3.7 O mecanismo de simplificação de balcão único e a substituição tributária em sede de ISD

A relação jurídica tributária, relação de Direito Público, é composta por um lado ativo, por um sujeito ativo, muitas vezes o Estado³⁵⁸, “(...) que é titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante”³⁵⁹, e por um sujeito passivo “(...) que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”³⁶⁰. No que diz respeito ao lado passivo da relação, como referido, poderemos ter como sujeito um substituto tributário, sendo precisamente sobre a substituição tributária e sobre a possibilidade da sua ocorrência em sede de ISD que irá versar o presente tópico.

A substituição tributária é um importante instituto do Direito Fiscal português que consiste numa “(...) modificação, determinada por intermédio da lei, na configuração subjetiva normal da relação jurídica tributária”^{361/362}. Em vez de termos como sujeito passivo o contribuinte que pratica o facto tributário, teremos um terceiro que será responsável, não só pelo pagamento do montante devido, mas também pelo cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei³⁶³. No fundo, por meio da substituição passamos a ter na relação jurídica um sujeito que “(...) assumirá as vestes de um colaborador da Administração Fiscal (...)”³⁶⁴, tornando a cobrança dos tributos mais simples e menos onerosa para o sujeito ativo.

No que toca ao seu funcionamento, geralmente, este passa pelo mecanismo da retenção na fonte³⁶⁵. Contudo, a substituição pode funcionar de forma diferente, sem a ocorrência de retenção na fonte, como acontece no caso da contribuição para o audiovisual que é incluída na fatura da eletricidade, situação em que não há retenção na fonte, mas sim a liquidação e cobrança por parte da entidade prestadora de serviços aos seus clientes³⁶⁶. Neste contexto, cumpre ainda notar que a substituição tributária é mais comum nos

³⁵⁸ Embora, grande parte das vezes, o sujeito ativo da relação jurídica tributária seja o Estado, podemos ter outras entidades a assumir esse papel.

³⁵⁹ Artigo 18º/1 da LGT.

³⁶⁰ Artigo 18º/3 da LGT.

³⁶¹ FEIO, Diogo, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 40.

³⁶² Como mencionado, o seu funcionamento resulta de uma imposição legal, o que decorre do artigo 20º/1 da LGT.

³⁶³ Quanto a isto, cfr. FEIO, Diogo, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, cit., p. 40.

³⁶⁴ FEIO, Diogo, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, cit., p. 11.

³⁶⁵ Vide artigo 20º/2 da LGT.

³⁶⁶ No que a isto diz respeito, cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, cit., p. 93.

impostos diretos, apesar de também se poder verificar nos impostos indiretos³⁶⁷. Partindo do exposto, do facto de a substituição poder ocorrer nos impostos indiretos, o caso do ISD, e de poder operar por meio de outros mecanismos que não o da retenção na fonte, há que aferir se, com o mecanismo de simplificação de balcão único, o que se pretende é permitir o funcionamento da substituição tributária em sede de ISD.

Como analisado no capítulo anterior, os sujeitos passivos devedores de ISD num ou mais Estados-Membros terão sempre um Estado-Membro de identificação³⁶⁸, no qual deverão cumprir todas as suas obrigações em relação ao imposto, desde as declarativas ao próprio pagamento do imposto devido. O Estado-Membro que assuma este papel estará adstrito ao cumprimento de um conjunto de obrigações, entre as quais, nos casos em que o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro, a de transmitir as declarações de imposto entregues pelos sujeitos passivos aos restantes Estados-Membros em que o imposto é devido³⁶⁹. A esta se soma a obrigação de, após os sujeitos passivos procederem ao pagamento do imposto, distribuir aos restantes Estados-Membros as receitas fiscais que lhes correspondem³⁷⁰. O referido, numa primeira análise, parece corresponder ao funcionamento da substituição tributária em sede de ISD. No entanto, não consideramos ser verdadeiramente esse o caso, dado que, o que o Estado-Membro de identificação faz ao transmitir as declarações de ISD aos outros Estados-Membros, e ao distribuir-lhes o montante de imposto que lhes corresponde, não é substituir-se ao sujeito passivo no cumprimento das suas obrigações³⁷¹, mas sim cumprir as suas próprias obrigações legais enquanto Estado-Membro de identificação³⁷².

³⁶⁷ Sobre esta questão, *vide*. FEIO, Diogo, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, *cit.*, p. 53.

³⁶⁸ Relativamente à determinação e à alteração do Estado-Membro de identificação, *vide*. artigos 10º e 13º da Proposta de Diretiva, respetivamente.

³⁶⁹ *Vide*. artigo 21º/1 da Proposta de Diretiva.

³⁷⁰ Esta obrigação resulta do disposto no artigo 22º/1 da Proposta de Diretiva. Nesta sequência, importa sublinhar que tal obrigação deverá ser cumprida, quer os sujeitos passivos tenham procedido ao pagamento do valor total de imposto devido, quer ao pagamento de apenas uma parcela do valor total (*vide*. artigo 22º/5 da Proposta de Diretiva).

³⁷¹ Pois as obrigações do sujeito passivo já são cumpridas por este ao apresentar a sua declaração de ISD no Estado-Membro de identificação (*vide*. artigo 14º da Proposta de Diretiva), e ao proceder ao pagamento, nesse mesmo Estado-Membro, do imposto devido (*vide*. artigo 16º/1 da Proposta de Diretiva).

³⁷² Cumprimento esse que, na verdade, acaba por depender do próprio cumprimento das obrigações por parte dos sujeitos passivos do imposto.

3.8 A liquidação do imposto

No título que agora se inicia, abordaremos um dos aspetos essenciais do funcionamento de qualquer tributo – a liquidação.

A liquidação é a operação realizada com vista à determinação do valor do imposto devido, a qual passa pela aplicação da taxa do imposto à matéria coletável^{373/374}. Quanto à sua realização, cumpre dar nota de que um de três cenários se pode verificar: em primeiro lugar, esta pode ser realizada pela Administração Tributária, tratando-se de uma “*liquidação administrativa*”³⁷⁵; em segundo lugar, esta pode ser efetuada pelos particulares, mais concretamente, pelo próprio sujeito passivo, sendo uma “*autoliquidação*”³⁷⁶, ou por um terceiro, tratando-se de uma “*liquidação em substituição*”³⁷⁷. Nesta sequência, importa sublinhar que os casos de liquidação administrativa “(...) são cada vez menos comuns no que diz respeito aos grandes impostos, nos quais, com a exceção do IRS, se tem vindo a impor como regra a autoliquidação”^{378/379/380}. Relativamente aos casos de autoliquidação, pode apresentar-se como exemplo o que acontece em sede de IRC³⁸¹.

No que diz respeito ao ISD, cremos que o mais conforme ao princípio da eficiência, será a liquidação ser realizada pelos próprios sujeitos passivos do imposto, ou seja, que o mesmo seja um imposto de autoliquidação, visto que, desse modo, serão minimizados os

³⁷³ Neste âmbito, cumpre mencionar que, como decorre de AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual de IRC)*, Lisboa: AT, 2016, p. 379, a liquidação pode ser entendida em sentido estrito e em sentido lato, correspondendo a definição apresentada à liquidação em sentido estrito. Em sentido lato, a liquidação “(...) abrange as operações administrativas conducentes à identificação do sujeito passivo e à determinação da matéria coletável, bem como à liquidação propriamente dita (aplicação da taxa à matéria coletável)”.

³⁷⁴ No que toca à liquidação, vide ainda NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário – Volume I*, Coimbra: Almedina, 2017, p.75 e seguintes, e NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2015, p. 297 e seguintes.

³⁷⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal, cit.*, p. 296.

³⁷⁶ *Idem, ibidem.*

³⁷⁷ *Idem, ibidem.*

³⁷⁸ NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário – Volume I, cit.*, p. 75.

³⁷⁹ *Vide.* artigo 75º do CIRS.

³⁸⁰ No entanto, como consta de NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário – Volume I, cit.*, p. 75, “(...) a liquidação administrativa ainda se revela importante em certos domínios, designadamente em sede de IMI, como resulta do artigo 113º, nº 1 do Código do IMI, de IMT, nos termos do artigo 21º, nº1 do Código do IMT, embora a iniciativa da liquidação seja dos interessados, nos termos do artigo 19º, nº1 do mesmo diploma”. A estes se soma o que ocorre em sede do imposto sobre veículos (no qual, nos termos do artigo 25º do Código do Imposto sobre Veículos, a liquidação é realizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira), e em sede dos restantes impostos especiais de consumo regulados no CIEC, nos quais, como resulta de AFONSO, António Brigas, e AFONSO, Sérgio Brigas, “Impostos Especiais de Consumo (IEC)”, *cit.*, p. 498, a liquidação “(...) é efetuada pela alfândega com jurisdição na área onde se encontra localizado o operador”.

³⁸¹ *Vide.* artigo 89º do CIRC.

custos associados à cobrança do tributo, os custos administrativos em que irão incorrer os diferentes Estados-Membros, acabando por ficar tudo mais equilibrado, isto é, por ficarem melhor distribuídos os encargos entre a Administração e os sujeitos passivos do imposto³⁸². Outra das razões pelas quais consideramos dever funcionar a autoliquidação, prende-se com o facto de que, a partir da análise da Proposta de Diretiva, entendermos ser isso o que o legislador tinha em vista, como passaremos a explicar. Resulta do disposto no artigo 15º da Proposta de Diretiva, que deve constar da declaração de imposto a apresentar pelos sujeitos passivos, o valor de ISD devido em cada Estado-Membro, bem como em todos os Estados-Membros de uma forma geral³⁸³, acabando por ser os sujeitos passivos “(...) a calcular (...) o valor do imposto devido, sem qualquer intervenção da Administração Tributária”³⁸⁴, tratando-se de uma “declaração-liquidação”^{385/ 386}, o que nos leva a adotar o entendimento acima exposto.

Sendo feita a liquidação pelos sujeitos passivos, a esta deve seguir-se um controlo por parte da Administração Tributária, a qual deverá fiscalizar a correção, não só da declaração apresentada, como da própria liquidação realizada. Quanto a isto, é de mencionar que, nos termos do artigo 18º/5 da Proposta de Diretiva, as “(...) medidas de auditoria fiscal e de controlo por parte dos Estados-Membros destinadas a analisar todas as informações e ações relevantes para o cálculo da obrigação do ISD de um sujeito passivo nesse Estado-Membro devem ser regidas pelas regras e pelos procedimentos aplicáveis nesse Estado-Membro”. Resta referir, que da realização de tal controlo poderá surgir uma obrigação dos sujeitos passivos de efetuar pagamentos suplementares, isto nos casos em que se chegue à conclusão de que o valor de imposto devido é superior ao liquidado, ao valor pago, ou a ambos, devendo os sujeitos passivos proceder ao pagamento do restante valor em dívida³⁸⁷. No entanto, em vez da obrigação de efetuar pagamentos suplementares, é possível que de tal controlo surja um direito dos sujeitos

³⁸² Desta forma, teremos então os sujeitos passivos a efetuar a liquidação, e um controlo posterior a ser realizado pela Administração Tributária.

³⁸³ *Vide.* artigo 15º/1, alíneas b) e c) da Proposta de Diretiva.

³⁸⁴ NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário – Volume I, cit.*, p. 76.

³⁸⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal, cit.*, p. 505.

³⁸⁶ Em relação à declaração, cumpre ainda mencionar que, nos termos do artigo 15º/6 da Proposta de Diretiva “A Comissão pode adotar atos de execução para definir um formato comum para a declaração de ISD e o número de declaração de ISD. Esses atos de execução devem ser adotados em conformidade com o procedimento a que se refere o artigo 24.º, n.º 2º”.

³⁸⁷ No Direito Fiscal português, nomeadamente, em sede de IRC, quando seja de exigir imposto superior ao efetivamente liquidado, é feita recorrência às denominadas liquidações adicionais (*vide.* artigo 99º do CIRC).

passivos a serem reembolsados, na medida em que se verifique que o valor liquidado e pago, ou apenas o valor pago, é superior ao valor de imposto efetivamente devido.

3.9 O incumprimento das obrigações

Uma das temáticas merecedoras de análise no âmbito do estudo aprofundado do ISD, é a do incumprimento das obrigações, mais concretamente, o incumprimento das obrigações por parte dos sujeitos passivos do imposto, e também pelos Estados-Membros que assumam o papel de Estado-Membro de identificação.

A análise que se segue será dividida em dois grandes grupos, indo nós começar pelo exame dos casos de incumprimento por parte do Estado-Membro de identificação, seguindo-se o estudo do incumprimento pelos sujeitos passivos. Ademais, dentro dos grupos mencionados, a nossa análise será fragmentada em dois tópicos distintos, um deles relativo ao incumprimento da obrigação principal, e o outro ao incumprimento das obrigações acessórias e eventuais.

3.9.1 Os casos de incumprimento das obrigações por parte do Estado-Membro de identificação

3.9.1.1 O incumprimento da obrigação principal

Iniciaremos o estudo do incumprimento por parte do Estado-Membro de identificação, pela análise das situações em que se verifica o incumprimento daquela que é a sua obrigação principal – a obrigação de distribuição das receitas fiscais aos restantes Estados-Membros onde o imposto é devido³⁸⁸.

Resulta do disposto no artigo 18º/4 da Proposta de Diretiva que, embora o Estado-Membro de identificação deva agir em nome de todos os outros Estados-Membros em que o imposto é devido para efeito do cumprimento das obrigações estabelecidas no capítulo 3 da Proposta de Diretiva, “(...) o ISD é devido pelo sujeito passivo diretamente a cada Estado-Membro onde o ISD é devido. Por conseguinte, cada Estado-Membro onde o ISD é devido tem o direito de executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo em causa. Nessa medida, devem ser aplicáveis as regras e os procedimentos de cada Estado-Membro, incluindo as regras e os procedimentos relativos às sanções, aos juros e a outros encargos por pagamento tardio ou não pagamento do ISD, bem como as regras e os procedimentos relativos à execução de dívidas”³⁸⁹. Do exposto, tal como

³⁸⁸ Esta obrigação resulta do disposto no artigo 22º/1 da Proposta de Diretiva.

³⁸⁹ Artigo 18º/4 da Proposta de Diretiva.

fazem GEORG KOFLER e JULIA SINNIG³⁹⁰, consideramos que se pode retirar a seguinte conclusão: perante o incumprimento da obrigação principal por parte do Estado-Membro de identificação, o direito conferido pelo artigo 18º/4, permite aos Estados-Membros credores executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo. Deste modo, mesmo tendo cumprido as suas obrigações, tendo já procedido ao pagamento do ISD devido, os sujeitos passivos sujeitam-se a ter que proceder novamente ao pagamento do imposto, sendo assim responsabilizados pelo incumprimento das obrigações por parte do Estado-Membro de identificação.

Resta referir que consideramos que o panorama descrito deve ser alterado, de forma a que, perante o incumprimento das suas obrigações, o Estado-Membro de identificação seja o único responsável, ou seja, cremos que, após cumprir a obrigação de pagamento, o sujeito passivo deve ficar desonerado de qualquer responsabilidade, devendo ser o Estado-Membro de identificação o único responsável por não ter distribuído aos restantes Estados-Membros as receitas que lhes correspondem³⁹¹. A possibilidade de serem efetuadas alterações ao texto da Proposta de Diretiva nesse sentido, será abordada na parte final da presente dissertação.

3.9.1.2 O incumprimento das obrigações acessórias e eventuais

Como anteriormente exposto, para além da obrigação principal, os Estados-Membros de identificação serão responsáveis pelo cumprimento de um conjunto de obrigações acessórias, às quais se poderá somar um leque de obrigações eventuais³⁹².

Partindo de uma análise global do texto da Proposta de Diretiva, consideramos que ao incumprimento destas obrigações se deve aplicar a lógica que resulta do disposto no artigo 18º/4, de modo que, à partida, os sujeitos passivos do ISD deveriam ser responsáveis por garantir o cumprimento destas obrigações, quando os seus Estados-Membros de identificação não o façam³⁹³. No entanto, atendendo à natureza de algumas das obrigações acessórias e eventuais em causa, cremos que tal lógica não poderá, na prática, ser aplicada a todas elas. Concretizando, caso se trate do incumprimento das

³⁹⁰ *Vide*. KOFLER, Georg e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”, *cit.*, p. 199.

³⁹¹ Tal lógica é aplicável no Direito português nos casos de substituição tributária, resultando do disposto no artigo 28º/1 da LGT. Mesmo não agindo os Estados-Membros de identificação como substitutos dos sujeitos passivos do imposto, consideramos que a lógica a aplicar deve ser a exposta.

³⁹² Para um estudo aprofundado das mesmas, recomendamos a leitura do tópico 2.8.

³⁹³ Isto à semelhança do que sucederá nos casos em que os Estados-Membros de identificação não procedam ao cumprimento da sua obrigação principal.

obrigações que resultam do disposto no artigo 21º/1 da Proposta de Diretiva, as quais só existirão quando o imposto seja devido em mais do que um Estado-Membro, julgamos que talvez possam ser os sujeitos passivos a proceder ao seu cumprimento, verificando-se que tal não foi feito pelos seus Estados-Membros de identificação. Contudo, cremos que o mesmo não será possível quanto às restantes obrigações, visto que estas se prendem com tarefas que só faz sentido serem desempenhadas, e que só o podem ser efetivamente pela entidade de cada Estado-Membro responsável por tudo aquilo que se prenda com o ISD, desde logo, porque a sua realização passa, maioritariamente, pelo acesso aos sistemas das Autoridades Tributárias nacionais, o qual é interdito aos sujeitos passivos.

Por fim, importa frisar que o exposto é o que nos parece ser mais conforme à Proposta de Diretiva e à lógica que dela decorre. Todavia, não consideramos ser o mais adequado, não cremos que os sujeitos passivos do imposto devem ser responsáveis pelo incumprimento das obrigações por parte dos seus Estados-Membros de identificação. Assim sendo, à semelhança do referido quanto ao incumprimento da obrigação principal, julgamos que, tendo cumprido as suas obrigações, o sujeito passivo não deve ser responsabilizado pela atuação indevida do seu Estado-Membro de identificação, sendo então necessária a introdução de alterações à Proposta de Diretiva neste campo.

3.9.2 Os casos de incumprimento das obrigações por parte dos sujeitos passivos

3.9.2.1 O incumprimento da obrigação principal

Em sede de ISD, à semelhança do que se passa noutros impostos, a obrigação principal dos sujeitos passivos é a de proceder ao pagamento do imposto por estes devido³⁹⁴. Verificando-se um incumprimento desta obrigação, julgamos que se deve seguir, aplicar o que decorre da parte final do artigo 18º/4 da Proposta de Diretiva, de modo que as consequências de tal incumprimento devem ser determinadas à luz do que resulta das regras e procedimentos do Direito português³⁹⁵.

Olhando ao interior do sistema fiscal português e às regras que o compõem, cremos que a esta situação é aplicável o disposto no artigo 44º da LGT. Antes de procedermos à análise desta disposição, há que tecer algumas considerações acerca da Lei Geral Tributária e respetivo âmbito de aplicação. Em termos gerais, pode dizer-se que a Lei em

³⁹⁴ *Vide.* artigo 16º da Proposta de Diretiva.

³⁹⁵ Decorre da parte final do artigo 18º/4 da Proposta de Diretiva, o seguinte: “Nessa medida, devem ser aplicáveis as regras e os procedimentos de cada Estado-Membro, incluindo as regras e os procedimentos relativos às sanções, aos juros e a outros encargos por pagamento tardio ou não pagamento do ISD, bem como as regras e os procedimentos relativos à execução de dívidas”.

em causa “(...) clarifica os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da administração tributária”³⁹⁶, sendo aplicável a todo o sistema fiscal³⁹⁷, e considerada um diploma basilar do Direito Fiscal português³⁹⁸. Em termos mais específicos, e como decorre do seu artigo 1º/1, a Lei Geral Tributária “regula as relações jurídico-tributárias”, considerando-se como tal “(...) aquelas em que Administração Tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas, estabelecem um relacionamento em função de tributos (impostos), de taxas ou de quaisquer outras formas de arrecadação de receitas por parte do Estado ou de outras Administrações Públicas”³⁹⁹.

Passando agora à análise do artigo 44º, nos termos do seu número 1, caso o sujeito passivo não proceda ao pagamento do imposto devido no prazo legal, sendo este, no caso do ISD, de 30 dias úteis “(...) a contar do termo do período de tributação em causa (...)”⁴⁰⁰, este terá que pagar juros de mora, os quais serão devidos “(...) até à data do pagamento da dívida”⁴⁰¹. No que diz respeito aos juros de mora, importa ainda referir que a sua taxa “(...) é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas, excepto no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data do pagamento da dívida relativamente ao imposto que deveria ter sido pago por decisão judicial transitada em julgado, em que será aplicada uma taxa equivalente ao dobro daquela”⁴⁰².

Por último, resta esclarecer que o incumprimento da obrigação principal por parte dos sujeitos passivos do ISD pode revestir diferentes contornos. Em determinadas situações, este incumprimento pode verificar-se *ab initio*, isto é, os sujeitos passivos podem não ter sequer efetuado o pagamento do imposto devido. Diferentemente, os sujeitos passivos do imposto podem ter já cumprido aquela que é a sua obrigação principal, no entanto, o seu Estado-Membro de identificação não procede à distribuição das receitas fiscais pelos

³⁹⁶ *Códigos Anotados & Comentados – Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário* (Coordenação por AMORIM, José de Campos, e AZEVEDO, Patrícia Anjos; Co-coordenação por Carvalho, Ana Sofia), Porto: Ginocar Produções, 2016, p. 16.

³⁹⁷ Cfr. VALDEZ, Vasco, “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, p. 182.

³⁹⁸ Cfr. VALDEZ, Vasco, “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, *cit.*, p. 182.

³⁹⁹ *Idem*, p. 183.

⁴⁰⁰ Artigo 16º/2 da Proposta de Diretiva.

⁴⁰¹ Artigo 44º/2 da LGT.

⁴⁰² Artigo 44º/3 da LGT.

diferentes credores, o que os leva a executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo. Neste cenário, caso os sujeitos passivos não procedam ao pagamento do imposto devido, estaremos, mais uma vez, perante uma situação de incumprimento.

3.9.2.2 O incumprimento das obrigações acessórias e eventuais

Para além da obrigação de pagamento do imposto devido, os sujeitos passivos do ISD deverão proceder ao cumprimento de um conjunto de obrigações acessórias, às quais se poderão vir a somar algumas obrigações eventuais, como anteriormente exposto. Embora as obrigações acessórias e eventuais se encontrem expressamente estabelecidas no texto da Proposta de Diretiva, nada em concreto se diz quanto às consequências do seu incumprimento. Por conseguinte, resta-nos, mais uma vez, seguir o que resulta do disposto na parte final do artigo 18º/4 da Proposta de Diretiva, devendo nós olhar às regras e procedimentos do Direito Português para determinar quais serão as consequências legais de tal incumprimento.

Da análise da legislação fiscal portuguesa, se retira a conclusão de que a Lei Geral Tributária, lei aplicável a todo o sistema fiscal, nada estabelece quanto a esta temática, encontrando-se as consequências do incumprimento das obrigações acessórias nos diplomas legais específicos de cada um dos impostos em sede dos quais são estabelecidas. Na tentativa de determinar quais poderão ser as consequências do incumprimento das obrigações em causa, procederemos então a um estudo atento dos impostos existentes no sistema fiscal português, mais precisamente, ao estudo do IRC e das consequências legais do incumprimento das obrigações acessórias estabelecidas em sua sede.

Aplicando a lógica que decorre do CIRC às situações de incumprimento das obrigações acessórias e eventuais dos sujeitos passivos de ISD, julgamos que, verificando-se um incumprimento, os sujeitos passivos não deverão ser propriamente sancionados. Diferentemente, devem ser estabelecidas formas de intervenção das entidades competentes⁴⁰³, para que estas possam colmatar as falhas em causa e garantir que os sujeitos passivos são efetivamente tributados. A título de exemplo, caso os sujeitos passivos não apresentem uma declaração de imposto ao seu Estado-Membro de identificação⁴⁰⁴, declaração na qual deveriam proceder à liquidação do imposto⁴⁰⁵, deverá ser a entidade competente do seu Estado-Membro de identificação ou, quem sabe, cada

⁴⁰³ Em Portugal, a Autoridade Tributária e Aduaneira. *Vide.* artigo 2º do Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro, o qual aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁴⁰⁴ *Vide.* artigo 14º da Proposta de Diretiva.

⁴⁰⁵ Tratando-se, como já referido, de uma declaração-liquidação.

uma das entidades competentes dos diferentes Estados-Membros em que o imposto é devido, a proceder à liquidação do imposto⁴⁰⁶. cremos também que a intervenção das entidades competentes será suficiente para resolver os problemas causados pelo incumprimento das restantes obrigações acessórias e eventuais dos sujeitos passivos do ISD, a menos que se trate do incumprimento da obrigação de realização de pagamentos suplementares. A colmatação das falhas resultantes do incumprimento de tais obrigações, poderá ser feita por via da troca de informações entre os Estados-Membros da União, e através de um forte controlo das empresas tributáveis e das atividades por elas desenvolvidas, para garantir, desde logo, que todos os Estados-Membros em que o imposto é devido têm conhecimento de tal circunstância, e, em última linha, assegurar que estes agentes económicos são efetivamente tributados.

3.10 A relação do ISD com outros impostos existentes no sistema fiscal português

Após feita uma análise do ISD, de todas as suas características e especificidades, assume relevância proceder ao estudo daquela que será a sua relação com o restante sistema fiscal português, com os restantes impostos existentes em Portugal, caso este venha a ser criado. Antes de mais, é de notar que, com a utilização do termo “relação”, pretendemos fazer referência, mais concretamente, à possível dedutibilidade dos gastos com o ISD em sede de outros impostos, e vice-versa, sendo precisamente isso que iremos aferir.

No que respeita à relação do ISD com outros impostos indiretos existentes no nosso ordenamento jurídico, importa reiterar que o valor total das receitas brutas a serem tributadas em sede deste imposto, será líquido de IVA e de “outros impostos similares”⁴⁰⁷, crendo nós que o Imposto do selo pode ser considerado, para este efeito, um imposto similar⁴⁰⁸. Todavia, o inverso não se verifica, ou seja, os sujeitos passivos de IVA e do imposto do selo não poderão deduzir, em sede destes impostos, as despesas com o pagamento do ISD⁴⁰⁹.

⁴⁰⁶ O exposto é o que ocorre em sede de IRC, nas situações em que o sujeito passivo não proceda à entrega da sua declaração periódica de rendimentos. Quanto a isto, *vide*. artigo 89º do CIRC, e AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual de IRC)*, Lisboa: AT, 2016, p. 379.

⁴⁰⁷ Artigo 3º/2 da Proposta de Diretiva.

⁴⁰⁸ Para um estudo mais aprofundado desta questão remetemos para o tópico 3.5 do presente trabalho.

⁴⁰⁹ Relativamente ao IVA, tal não será possível devido ao facto de as despesas com o ISD não serem subsumíveis à letra dos artigos 19º e seguintes do CIVA, respeitantes às deduções.

Quanto à relação do ISD com o Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas português – o IRC, é feita referência na Proposta de Diretiva, ao facto de se esperar que os Estados-Membros permitam às empresas cujas receitas sejam sujeitas aos dois impostos, deduzir os custos ligados ao pagamento do ISD da matéria coletável do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas⁴¹⁰.

Partindo do referido, e olhando ao CIRC, cabe determinar se será efetivamente possível a dedução das despesas ligadas ao pagamento do ISD, em sede de IRC. Para aferir de tal possibilidade, devemos atender, mais concretamente, a dois artigos do CIRC, e aos requisitos de dedutibilidade dos gastos que deles se podem extrair: em primeiro lugar, ao artigo 23º do CIRC, do qual resulta um critério geral, uma “(...) cláusula geral de dedução de gastos (...)”^{411/412}; e, em segundo lugar, ao artigo 23º-A do CIRC, disposição que, para além de nos fornecer alguns dos requisitos de dedutibilidade, “(...) elenca taxativamente os gastos e perdas não dedutíveis”⁴¹³ para efeitos fiscais⁴¹⁴. Ainda quanto à cláusula geral, é de notar que, segundo GUSTAVO LOPES COURINHA, esta obedece a cinco requisitos, os quais iremos analisar em seguida.

O primeiro desses requisitos é o da “(...) *prévia contabilização* enquanto gasto e consta do artigo 23º-A/nº1/proémio *a contrario* assim como do artigo 123º/nº2 do Código do IRC”⁴¹⁵. A exigência da verificação deste requisito, permite-nos dizer que o reconhecimento de um gasto para efeitos fiscais, a sua dedutibilidade, depende da “inscrição e relevação contabilística”⁴¹⁶ do mesmo nas demonstrações financeiras do sujeito passivo.

⁴¹⁰ Cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, p. 22, considerando 27. Cumpre ainda referir que, como decorre de tal considerando, se espera que tal dedução seja possível “(...) independentemente do facto de ambos os impostos serem pagos no mesmo Estado-Membro ou em Estados-Membros diferentes”.

⁴¹¹ COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, cit.*, p. 101.

⁴¹² Neste contexto, é de notar que o gasto que se visa deduzir deve preencher sempre os requisitos de dedutibilidade analisados no presente tópico, independentemente de se inserir numa das alíneas do nº2 do artigo 23º. Além disso, é de mencionar que a enumeração que consta do nº2 deste artigo 23º é exemplificativa, o que é visível pela utilização do termo “nomeadamente”. Deste modo, poderão vir a ser deduzidos outros gastos e perdas que não constem destas alíneas, na medida em que cumpram os requisitos de dedutibilidade.

⁴¹³ *Idem, ibidem.*

⁴¹⁴ Neste âmbito, cumpre deixar claro que, caso a despesa que se visa deduzir seja subsumível a uma das alíneas do nº1 ou ao disposto nos números 3 e 7 deste artigo, esta não poderá ser deduzida.

⁴¹⁵ COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, cit.*, p. 103.

⁴¹⁶ *Idem, ibidem.*

O segundo requisito é o da “*licitude* do gasto”⁴¹⁷, ao qual se chega a partir da análise do disposto nas alíneas d) e e) do nº1 do artigo 23º-A⁴¹⁸.

O terceiro requisito cuja verificação se afigura necessária, prende-se com “(...) a *documentação* do gasto e encontra-se vertido no artigo 23º/nº 3 do Código do IRC (...)”⁴¹⁹, nos termos do qual “Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”.

O quarto requisito “(...) respeita à ligação entre os gastos e os ganhos e encontra suporte na passagem “*gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*” do artigo 23º/nº 1 do Código do IRC”⁴²⁰. Deste requisito resulta que só poderão ser dedutíveis os gastos incorridos na obtenção de rendimentos que concorram para o lucro tributável, que sejam tributáveis em sede de IRC, mesmo que possam acabar por ser isentos do pagamento do imposto, isto é, por não ser efetivamente tributados (serão então rendimento sujeitos, mas isentos de IRC)⁴²¹.

O quinto requisito diz respeito à necessidade de que exista “(...) uma relação entre o gasto e a atividade societária (...)”⁴²², a atividade do sujeito passivo do IRC. Segundo este critério, serão então dedutíveis as “*business related expenses*, ou despesas enquadradas (e assim justificadas) por um motivo empresarial (...)”⁴²³, ficando excluídas as despesas “(...) cuja efetivação não se pode imputar aos interesses societários, mas aos interesses pessoais dos sócios ou de terceiros”⁴²⁴.

Feita uma breve análise das disposições relevantes, poder-se-ia, em seguida, realizar um exercício prático. Contudo, o mesmo é prescindível, uma vez que, atendendo ao disposto no artigo 23º-A/1, alínea a) do CIRCA⁴²⁵, se pode dizer, desde logo, que os gastos relativos ao pagamento do ISD não poderão ser deduzidos para efeitos do IRC. Assim sendo, tal dedutibilidade só poderá ser alcançada se forem introduzidas alterações ao

⁴¹⁷ *Idem, ibidem.*

⁴¹⁸ *Idem, ibidem.*

⁴¹⁹ *Idem*, p. 104.

⁴²⁰ COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, cit., p. 107.

⁴²¹ Quanto a isto, cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, cit., p. 108.

⁴²² COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, cit., p. 113.

⁴²³ *Idem*, p. 114.

⁴²⁴ *Idem*, p. 115.

⁴²⁵ Do qual resulta que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, os encargos ligados ao “(...) IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros”.

disposto no artigo em questão, alterações essas que poderão passar pela modificação da redação da alínea a) do número 1 do artigo em questão, ou pela introdução de uma exceção onde se irão inserir os gastos com o ISD.

3.11 O ISD e a dupla tributação jurídica

Um dos fenómenos que marca o sistema fiscal internacional na atualidade é, sem dúvida, a dupla tributação jurídica, nomeadamente, pelos seus efeitos nefastos na troca de bens e serviços, na circulação de capitais, de uma forma geral, por criar obstáculos ao desenvolvimento de relações económicas entre os Estados⁴²⁶.

Estaremos perante um caso de dupla tributação jurídica quando, num mesmo período de tributação⁴²⁷, as receitas de um mesmo sujeito passivo forem tributadas em sede de dois ou mais impostos, iguais ou semelhantes⁴²⁸, de “ordenamentos tributários diferentes”^{429/430/431}. Dada a recorrência deste fenómeno, afigura-se relevante aferir da possibilidade da sua ocorrência em sede de ISD.

⁴²⁶ Cfr. OCDE [OECD], “Model Tax Convention on Income and on Capital” (21 de novembro de 2017), <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, consultado a 9/01/2020, p. 9.

⁴²⁷ Neste âmbito, importa notar que o requisito da identidade do período só é exigido quando estejamos perante impostos periódicos por natureza. Tal natureza periódica aparece associada aos impostos sobre o rendimento e aos impostos sobre o capital. Sendo o ISD um imposto sobre o consumo, mais especificamente, um imposto especial de consumo, cremos que este, embora possa ser visto como um imposto periódico, não pode ser considerado um imposto periódico por natureza, de modo que, o requisito da identidade do período não será exigido para que se trate efetivamente de um caso de dupla tributação jurídica. Quanto a isto, cfr. XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, cit., p. 35.

⁴²⁸ “Iguais ou semelhantes” pois, estando em causa na dupla tributação jurídica normas, impostos de ordenamentos distintos, muitas vezes, tratar-se-ão de tributos que possuem algumas diferenças entre si, mesmo que pequenas, sendo mais correto referir-nos a eles como sendo semelhantes. Nesta sequência, cumpre ainda mencionar que essas possíveis diferenças, segundo XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, cit., p. 34, farão com que a averiguação da identidade dos impostos pressuponha, por vezes, “um problema de “adaptação””, de modo que, para sabermos se as normas em causa respeitam a tributos idênticos, teremos que olhar, não apenas à denominação dos tributos, mas sim proceder à “(...) análise e comparação dos respectivos aspectos materiais e bases de cálculo ou demais características que contribuam para a definição da sua verdadeira natureza substancial”.

⁴²⁹ XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, cit., p. 37. Os “ordenamentos tributários diferentes” a que se faz referência, podem corresponder a Estados soberanos ou, diferentemente, e como referido pelo mesmo autor, a “(...) espaços fiscais autónomos dentro do mesmo Estado, como os Estados federados, os cantões, as regiões ou territórios (...)”.

⁴³⁰ A definição apresentada é conforme à conhecida regra das quatro identidades. Como decorre de XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, cit., p. 33, “Segundo ela, para que se possa falar em identidade do facto (e portanto em dupla tributação) seria necessária (i) a identidade do objecto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período tributário, (iv) a identidade do imposto”. Nesta sequência, há que sublinhar que da dupla tributação jurídica se distingue a dupla tributação económica. Quanto à última, vide. XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, cit., pp. 35 e 36.

⁴³¹ Estaremos perante um caso de dupla tributação jurídica, se as receitas de uma determinada empresa, num mesmo período de tributação ou não (dada a já referida dispensabilidade do requisito da identidade do período), forem tributadas, por exemplo, em sede de ISD em Portugal e em Espanha.

Atendendo às características do ISD e ao funcionamento da tributação em sua sede, é notório que, sendo este um imposto no qual a tributação ocorre no país de destino⁴³², ou seja, tendo em conta que, nos termos do artigo 5º da Proposta de Diretiva, o imposto é devido no Estado-Membro onde os utilizadores estiverem localizados, à partida, a dupla tributação jurídica nunca poderia ocorrer, uma vez que apenas esse Estado poderia tributar as receitas dos sujeitos passivos do imposto. No entanto, podemos estar perante um sujeito passivo que presta serviços que envolvem utilizadores localizados em mais do que um Estado-Membro, por exemplo, em dois Estados-Membros diferentes. Sendo este o cenário, as mesmas receitas poderão ser tributadas em sede de ISD nos dois Estados-Membros, o que configurará um caso de dupla tributação jurídica.

Verificada a possibilidade de ocorrência desse fenómeno em sede de ISD, torna-se relevante determinar se este imposto se pode inserir no âmbito objetivo das Convenções de Dupla Tributação celebradas ou a celebrar por Portugal, para que, por via dos mecanismos por estas fornecidos, se possam resolver os casos de dupla-tributação. Para tal aferição, devemos olhar à Convenção Modelo da OCDE, a qual serve de modelo às Convenções celebradas por Portugal e por uma panóplia de outros Estados, mais precisamente, ao seu artigo 2º, disposição que estabelece o âmbito objetivo das Convenções.

Resulta do artigo mencionado, que as Convenções poderão ser aplicadas aos impostos sobre o rendimento e sobre o património⁴³³, sendo considerados como tal todos os impostos que incidem “(...) sobre o rendimento total, sobre o património total, ou sobre elementos do rendimento ou do património, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos vencimentos ou salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias”⁴³⁴. Além disso, nos termos do nº4 do artigo em questão, podem ser ainda inseridos no âmbito objetivo das Convenções outros impostos “(...) de natureza idêntica ou substancialmente similar (...)” que entrem em vigor após a data da assinatura de determinada Convenção.

Partindo do que decorre da CMOCDE e tendo em conta os aspetos que caracterizam o ISD, nomeadamente, a base deste imposto e a sua taxa, DANIELA HOHENWARTER,

⁴³² Cfr. HOHENWARTER, Daniela, KOFLER, Georg, MAYR, Gunter, e SINNIG, Julia, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax*, volume 47, 2019, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2019013>, p. 143.

⁴³³ *Vide.* artigo 2º/1 da CMOCDE.

⁴³⁴ Artigo 2º/2 da CMOCDE.

GEORG KOFLER, GUNTER MAYR e JULIA SINNIG pronunciaram-se no sentido da impossibilidade de inserção do ISD no âmbito objetivo das Convenções⁴³⁵, de modo que o fenómeno da dupla tributação jurídica em sede deste imposto não poderá ser combatido por via dos mecanismos nelas disponibilizados. Assim sendo, caso venha efetivamente a ser criado o ISD nos Estados-Membros da União Europeia, será necessário encontrar outra forma de combate a este fenómeno.

3.12 Posicionamento crítico

3.12.1 Será o ISD uma solução viável para a tributação da economia digital?

Após realizado um estudo aprofundado da Proposta de Diretiva, e feita uma análise dos principais desafios teórico-práticos que, com grande probabilidade, irão surgir no contexto da criação do ISD no nosso país, julgamos ser este o momento oportuno para nos posicionarmos criticamente quanto a esta solução.

Começando pelos aspetos positivos, por aquelas que são as vantagens que se podem associar à adoção de uma solução como o ISD, cremos que importa referir, antes de mais, que alguns dos objetivos da Proposta, anteriormente analisados⁴³⁶, podem ser vistos como tal, devendo ser tidos em conta, considerados “pontos a favor” da adoção do ISD⁴³⁷. Mais concretamente, de entre esses objetivos, julgamos que a adoção da Proposta e a posterior criação do ISD irão, certamente, permitir que sejam supridas as lacunas existentes nas regras internacionais e, deste modo, auxiliar no combate à evasão fiscal que aparece associadas a tais lacunas. Ademais, muito provavelmente, os Estados-Membros da União Europeia irão cessar a adoção de medidas unilaterais, de medidas descoordenadas para a tributação desta nova economia^{438/439}.

⁴³⁵ Cfr. HOHENWARTES, Daniela, KOFLER, Georg, MAYR, Gunter, e SINNIG, Julia, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *cit.*, p. 140 e seguintes.

⁴³⁶ Os objetivos da Proposta de que se fala foram abordados no tópico 2.1.2 do segundo capítulo do presente trabalho.

⁴³⁷ Neste contexto, há que esclarecer que optámos por não fazer referência à totalidade dos objetivos da Proposta pois, não podendo nós prever, de antemão, que todos eles serão alcançados, cremos ser viável fazer menção apenas àqueles que, do nosso ponto de vista, claramente, ou muito provavelmente, serão.

⁴³⁸ As quais, como referido em COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais”, *cit.*, p. 3, “(...) representam um risco ainda maior de fragmentação do Mercado Único e de distorção da concorrência, constituindo um obstáculo ao desenvolvimento de novas soluções digitais e à competitividade da União no seu conjunto”.

⁴³⁹ Neste âmbito, importa esclarecer que empregámos a expressão “muito provavelmente” pois, mesmo tendo os Estados-Membros da União Europeia que transpor as Diretivas (*vide.* artigo 288º do TFUE), e mesmo existindo um primado do Direito da União Europeia sobre o Direito interno dos Estados-Membros (*vide.* artigo 8º/4 da Constituição da República Portuguesa), como referido por KOFLER, Georg e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”, *cit.*, p. 200, não é certo que a emissão de tal Diretiva vá constituir um impedimento legal à continuação da vigência das leis relativas às soluções

Em segundo lugar, a criação de um imposto sobre os serviços digitais nos diferentes Estados-Membros da União Europeia tornará possível o estabelecimento de um novo recurso próprio⁴⁴⁰ e, conseqüentemente, poderá vir a contribuir para a necessitada reforma do sistema de recursos próprios da União⁴⁴¹. Mais do que isso, o estabelecimento de um novo recurso próprio da União, em consequência da criação do ISD nos diferentes Estados-Membros, seria um pertinente auxílio para que a Europa possa recuperar de todos os danos causados pela pandemia resultante do Coronavírus.

Em terceiro lugar, a adoção de uma solução para a tributação da economia digital, no caso, o ISD, é imprescindível para que seja possível pôr cobro à situação desigualitária atualmente existente, a qual se prende com o facto de, muitas vezes, no contexto da prestação dos mesmos serviços ou de serviços similares, apenas os agentes económicos que desenvolvem atividades *offline*, serem tributados. Para além disso, a adoção desta solução será essencial, não só, de certa forma, para o restabelecimento de uma justiça fiscal internacional, mas também para que se cumpra a máxima de que todos os agentes económicos devem pagar a sua quota parte de impostos.

No que diz respeito aos aspetos menos positivos, há que reiterar, desde logo, que o facto de o ISD ser um imposto de base bruta irá contribuir para que sujeitos passivos com margens de lucro diferentes, com capacidades contributivas diferentes, no fundo, em situações económicas distintas, sejam tributados da mesma forma⁴⁴², o que é claramente contrário ao postulado pelo princípio da igualdade. Para a desconformidade ao princípio mencionado, contribui também o facto de o imposto ser de taxa única. Quanto à taxa, importa ainda referir que, o facto de o ISD ser um imposto com uma taxa única de apenas 3%, não irá contribuir para a efetiva existência de condições de concorrência equitativas

unilaterais adotadas e, conseqüentemente, à tributação por via de tais soluções. Assim sendo, os autores referidos consideram recomendável a introdução no texto da Diretiva relativa ao ISD de uma proibição expressa de existência de impostos nacionais paralelos ao mesmo, por exemplo, de uma proibição como a estabelecida no artigo 401º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Quanto ao primado do Direito Europeu, *vide*. Site EUR-Lex, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=LEGISSUM:114548>, consultado a 10/03/2020, e CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada – Volume I*, *cit.*, p. 264 e seguintes.

⁴⁴⁰ Ao ser criado um novo recurso próprio com base no ISD, como anteriormente exposto, uma percentagem do ISD cobrado pelos Estados-Membros, das receitas fiscais arrecadadas por via da tributação em sede deste imposto, seria transferida para a União.

⁴⁴¹ Quanto a isto, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios da União Europeia” (COM (2018) 325 final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0325&from=PT> (Site EUR-Lex), consultado a 05/04/2019, p. 2.

⁴⁴² O problema em questão é também abordado em KOFLENER, George, e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s Digital Services Tax”, *cit.*, p. 197.

entre os diferentes agentes económicos, dado que as empresas que desenvolvem atividade *online*, atividades características da economia digital, serão sujeitas, na maioria das situações, a uma carga fiscal inferior àquela a que serão sujeitas as empresas que, exercendo a mesma atividade, realizando as mesmas operações ou operações similares, o fazem *offline*. O que se acaba de mencionar é notoriamente contrário ao que decorre do princípio da neutralidade.

Outra das questões que julgamos ser desfavorável à adoção da Proposta, é respeitante àquele que será o funcionamento da responsabilidade nos casos de incumprimento das obrigações por parte do Estado-Membro de identificação. Como anteriormente analisado, perante o incumprimento da obrigação principal por parte do Estado-Membro que assuma esse papel⁴⁴³, nos termos do artigo 18º/5 da Proposta de Diretiva, os restantes Estados-Membros credores poderão “(...) executar o pagamento do ISD diretamente contra o sujeito passivo (...)”, acabando este por ser responsabilizado pelo incumprimento das obrigações por parte do seu Estado-Membro de identificação. A isto se soma o facto de considerarmos que, ao incumprimento das restantes obrigações dos Estados-Membros de identificação, por uma questão de conformidade à Proposta de Diretiva e à lógica que dela decorre, se deverá aplicar a mesma lógica que resulta do artigo 18º/4, devendo os sujeitos passivos do ISD ser responsáveis, se possível, por colmatar tais falhas.

Para além do exposto, existem algumas preocupações, algumas questões que devem ser resolvidas para garantir a total viabilidade da implementação desta solução, para assegurar o bom funcionamento de tudo o que se prenderá com a tributação em sede de ISD. A primeira dessas questões está ligada à relação das receitas a arrecadar com os custos associados à implementação desta solução, e à própria tributação em sede do imposto, após criado. Quanto a isso, e como já tivemos oportunidade de referir, cremos que se deve garantir a existência de uma relação equilibrada, mais do que isso, que as receitas a obter sejam superiores aos custos, para que, deste modo, o Estado possa fazer face aos mesmos e arrecadar ainda alguma receita a ser afeta a outros fins.

Ademais, será imprescindível garantir o combate a uma possível dupla tributação jurídica por via de outros mecanismos que não os disponíveis nas Convenções de Dupla Tributação, dado que, de acordo com o que resultava do artigo 2º da CMOCDE, e como anteriormente exposto, o ISD não poderá ser inserido no âmbito objetivo das mesmas.

⁴⁴³ Obrigação essa que decorre do disposto no artigo 22º/1 da Proposta de Diretiva – a obrigação de distribuição aos restantes Estados-Membros onde o imposto é devido das receitas fiscais que lhes correspondem.

Em suma, apesar de considerarmos que existem alguns aspetos desfavoráveis à adoção da Proposta de Diretiva, e outras preocupações, outras questões às quais deveria ser dedicado um estudo mais atento e aprofundado no intuito de obter uma solução, os restantes aspetos positivos expostos e, acima de tudo, o facto de a adoção de uma solução como o ISD ser preferível à manutenção do panorama atual, à não tributação das receitas provenientes das atividades desenvolvidas na economia digital, levam-nos a crer que, de uma forma geral, o ISD se apresenta como uma solução viável, de modo que será positiva a emissão de uma Diretiva nos moldes da Proposta analisada, e a consequente criação do Imposto sobre os serviços digitais em Portugal e nos restantes Estados-Membros da União Europeia.

3.12.2 A nossa proposta

Como já tivemos oportunidade de referir, julgamos ser necessária a introdução de algumas alterações ao texto da Proposta de Diretiva e, conseqüentemente, aos moldes que, de acordo com a mesma, o ISD irá assumir, isto com o objetivo último de garantir a total viabilidade desta solução para a tributação da economia digital.

A primeira modificação que consideramos dever ser introduzida, prende-se com a base sobre a qual o imposto irá incidir, ou seja, com o facto de o ISD ser um imposto de base bruta. Quanto a isto, cremos ser essencial a introdução de alterações à Proposta para possibilitar a dedução, à matéria coletável do ISD, de outros gastos associados à obtenção das receitas a tributar, de gastos para além daqueles cuja dedução será permitida nos termos do artigo 3º/2 da Proposta de Diretiva. A introdução de modificações neste sentido, contribuirá para uma maior conformidade da Proposta ao postulado pelo princípio da igualdade, uma vez que, ao ser tributado o rendimento líquido dos sujeitos passivos, estes serão tributados de acordo com aquela que é verdadeiramente a sua capacidade contributiva, tornando-se possível garantir que agentes económicos com diferentes capacidades contributivas, em situações económicas distintas, não sejam tributados da mesma forma.

Em segundo lugar, julgamos ser necessário inserir elementos de progressividade no ISD, isto é, mesmo sendo a progressividade “caraterística dos impostos pessoais”⁴⁴⁴, o que não é o caso do ISD⁴⁴⁵, a taxa única de 3%, estabelecida pelo artigo 8º da Proposta

⁴⁴⁴ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições, cit.*, p. 59.

⁴⁴⁵ Sendo este, como analisado no tópico 3.4, um imposto real.

de Diretiva, deveria ser substituída por diferentes taxas, a aplicar a diferentes escalões⁴⁴⁶. Mais concretamente, poderiam ser criadas, por exemplo, três ou quatro taxas distintas, a aplicar a três ou quatro escalões, aumentando a taxa de acordo com o aumento da matéria tributável, com a subida de escalão. As taxas de que se fala seriam fixadas no texto da Diretiva, ou a União poderia estabelecer apenas limites mínimos e máximos para as taxas a adotar e os diferentes Estados-Membros ficariam responsáveis por, ao transpor o texto da Diretiva para os seus ordenamentos jurídicos, definir a percentagem de cada uma delas. No que toca aos escalões, estes deveriam ser definidos a partir dos dois limiares que constam das alíneas a) e b) do nº1 do artigo 4º da Proposta de Diretiva. Ao serem introduzidas estas modificações, será garantida, não só uma maior conformidade da Proposta aos princípios da igualdade e da neutralidade, pois será realizada uma diferenciação dos sujeitos passivos consoante a sua capacidade contributiva e, com uma taxa mais alta, estar-se-á a trabalhar para um aumento das semelhanças entre a carga fiscal a que estão sujeitos os agentes económicos que realizam operações *offline* e os que o fazem *online*⁴⁴⁷, mas também será possível a arrecadação de um maior volume de receitas, o que é essencial para assegurar a existência de uma relação equilibrada entre as receitas e os custos com a implementação da solução e posterior tributação em sede de ISD. Ao exposto, se soma o facto de que a arrecadação de um maior volume de receitas poderá vir a contribuir para o reforço da viabilidade da criação de um novo recurso próprio da União Europeia com base no ISD. Ademais, sendo criado tal recurso próprio, quanto maiores forem as receitas a arrecadar em virtude da tributação em sede de ISD, maior será o volume de receitas a transferir para a União e, conseqüentemente, o contributo para a recuperação da Europa dos efeitos nefastos da pandemia resultante do Coronavírus.

Não sendo possível a introdução de todas as alterações acima sugeridas, cremos que, no mínimo, a taxa a aplicar, deveria ser substituída por uma taxa mais alta, mesmo que única, de modo a potenciar um aumento das receitas fiscais a arrecadar, e para uma maior conformidade desta solução ao princípio da neutralidade.

Em terceiro lugar, seria pertinente repensar o funcionamento da responsabilidade por incumprimento das obrigações estabelecidas no texto da Proposta de Diretiva, mais

⁴⁴⁶ Neste contexto, é de notar que a introdução de elementos de progressividade em sede de ISD não faria deste o primeiro imposto real em que isso acontece, uma vez que como referido por DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições, cit.*, p. 59, a “(...) complexidade dos sistemas fiscais (...) tem trazido taxas múltiplas (progressivas) a impostos reais, de que são exemplo o IVA (resultante da harmonização da UE) e o IRC (resultante da política fiscal nacional)”.

⁴⁴⁷ O que poderia contribuir para a efetiva existência de condições de concorrência equitativas entre os agentes económicos.

especificamente, nos casos em que tal incumprimento parte do Estado-Membro de identificação. As modificações a introduzir, deveriam fixar a desoneração dos sujeitos passivos do imposto após cumpridas aquelas que são as suas obrigações e, deste modo, fazer com que os Estados-Membros de identificação sejam os únicos responsáveis por qualquer incumprimento das suas obrigações. A responsabilização dos Estados-Membros de identificação de que se fala, poderia passar, nos casos de incumprimento da obrigação principal, pela existência de um direito dos outros Estados-Membros credores de exigir o pagamento do imposto que lhes é devido diretamente a esse Estado-Membro de identificação incumpridor, devendo o artigo 18º/4 ser alterado em conformidade. O mencionado deveria ocorrer também perante o incumprimento de todas as restantes obrigações dos Estados-Membros de identificação. Para além do referido, consideramos que os Estados-Membros de identificação incumpridores deveriam poder ser retirados dessa função, “destituídos”, devendo esse papel ser assumido por outro Estado-Membro, a determinar de acordo com o disposto no artigo 10º/3 da Proposta de Diretiva.

Finalmente, resta sublinhar que se trata apenas de sugestões. Assim sendo, caso não se afigure possível a introdução das alterações mencionadas, cremos que deve ser emitida uma Diretiva e criado o ISD de acordo com o que decorre da atual redação da Proposta, visto que julgamos ser preferível a adoção de uma solução provisória como esta, com alguns aspetos menos positivos, merecedores de modificação, do que a manutenção do panorama atual, no qual, um grande leque de agentes económicos, mais precisamente, aqueles que desenvolvem atividade na economia digital, não são alvo de tributação, situação à qual, como já analisado, aparece associada uma panóplia de problemas.

CONCLUSÕES

Finda a análise do Imposto sobre os serviços digitais enquanto possível solução para a tributação da economia digital, resta-nos apresentar as principais conclusões a que chegámos.

Antes de mais, importa reiterar que se afigura urgente obter uma solução para a tributação da economia digital, não só devido aos problemas que aparecem associados à ausência de uma solução, mas também em virtude do próprio impacto positivo que poderá advir da tributação desta nova economia, a qual, sendo marcada por um crescimento exponencial, está cada vez mais próxima de se converter na economia propriamente dita, deixando assim de ser apenas uma opção à economia tradicional⁴⁴⁸.

Quanto à Proposta de Diretiva, consideramos existirem na mesma alguns aspetos merecedores de uma análise mais atenta, mais do que isso, que deveriam ser sujeitos a alterações. São estes a base sobre a qual o imposto irá incidir, a taxa de imposto a aplicar, e o funcionamento da responsabilidade por incumprimento das obrigações estabelecidas no texto da Proposta por parte dos Estados-Membros de identificação, aspetos cuja modificação seria um importante contributo para assegurar a total viabilidade do ISD enquanto solução. Para além do mencionado, como anteriormente exposto, existem algumas preocupações, algumas questões que devem ser resolvidas para garantir o bom funcionamento de tudo o que se prederá com a tributação em sede deste novo imposto. Ainda quanto às alterações, não sendo possível a sua introdução, julgamos que a melhor opção será a criação do ISD nos moldes que decorrem da atual redação da Proposta. Contudo, como é sabido, não foi possível a chegada a um consenso no seio do Conselho para a sua aprovação, continuando a busca por uma solução para fazer face aos desafios trazidos pela economia digital.

Perante o panorama descrito, os trabalhos têm continuado, quer no seio da União, quer no seio da OCDE, tendo a última anunciado que irá emitir um relatório final acerca da economia digital até ao fim do presente ano.

Por fim, cumpre notar que, a urgência na obtenção de uma solução aliada ao atual ponto da situação, tornam viável que se proceda a uma nova análise e discussão do ISD enquanto solução provisória para a tributação da economia digital. Mais do que isso, caso não se consiga chegar à solução multilateral e internacional pretendida num futuro próximo, consideramos que o ISD se poderá vir a converter nessa solução. No entanto,

⁴⁴⁸ OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report”, *cit.*, p. 142.

importa sublinhar que, quer para a adoção da Proposta de Diretiva com vista à criação do ISD, quer para a implementação de qualquer outra solução, será necessário que, não só os Estados-Membros da União, mas também os restantes países terceiros, comecem a adotar posições mais flexíveis, tanto em termos económicos, como em termos políticos⁴⁴⁹, reduzam as suas exigências no que toca à solução a adotar, pois, ao longo dos anos, as suas objeções têm vindo a constituir o principal entrave à chegada a uma consenso e, conseqüentemente, à obtenção de uma solução para a tributação da economia digital. Caso contrário, os agentes económicos que se movem na economia digital continuarão a não ser tributados, tendo a União Europeia, a OCDE, no fundo, todos os Estados do globo, que arcar com aqueles que são os efeitos nefastos de tal circunstância, os quais, tendencialmente, e em consequência do crescimento exponencial desta nova economia, virão a intensificar-se ao longo dos anos, quem sabe, a assumir novos moldes ainda mais gravosos, tornando cada vez mais difícil a chegada a uma solução.

⁴⁴⁹ No que diz respeito à posição política e económica que alguns Estados têm vindo a adotar, é de dar nota da postura que tem vindo a ser assumida pelos Estados Unidos da América. Para além de estarem a conduzir investigações a respeito das soluções adotadas por outros Estados, os EUA já se pronunciaram no sentido de poderem vir a adotar medidas retaliatórias. Quanto a isto, cfr. Site da agência Reuters, <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-digital/u-s-pulled-out-of-talks-on-digital-services-taxes-lighthizer-idUSKBN23O36B>, consultado a 6/07/2020.

BIBLIOGRAFIA

- ◆ AFONSO, António Brigas, e AFONSO, Sérgio Brigas, “Impostos Especiais de Consumo (IEC)”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 479 a 507
- ◆ AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual de IRC)*, Lisboa: AT, 2016
- ◆ BECKER, Johannes, e ENGLISCH, Joachim, “Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?”, *Intertax*, volume 47, 2019, pp. 161– 171, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2019015>
- ◆ CADETE, Duarte, *Contratos atípicos: dos contratos mistos em especial* (aspectos do regime aplicável), Relatório de Estágio de Mestrado em Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011
- ◆ CAMPOS, João Mota de, CAMPOS, João Luís Mota de, e PEREIRA, António Pinto, *Manual de Direito da União Europeia – O sistema institucional, a ordem jurídica e o ordenamento económico da União Europeia*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014
- ◆ CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada – Volume I*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007
- ◆ CENTORE, Paolo, e SUTICH, Maria Teresa, “Taxation and Digital Economy: Europe is Ready”, *Intertax*, volume 42, 2014, pp. 784 – 787 disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2014070>
- ◆ *Códigos Anotados & Comentados – Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário* (Coordenação por AMORIM, José de Campos, e AZEVEDO, Patrícia Anjos; Co-coordenação por Carvalho, Ana Sofia), Porto: Ginocar Produções, 2016

◆ COMISSÃO EUROPEIA, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital”, (COM(2017)547final), <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF>, consultado a 11/12/2019

◆ COMISSÃO EUROPEIA (Documento de trabalho dos Serviços da Comissão), “Resumo da avaliação de impacto que acompanha o documento Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa 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”(SWD(2018)82final),<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0082&from=EN>, consultado a 15/11/2019

◆ COMISSÃO EUROPEIA, “Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais” (COM (2018) 148 final), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148> (Site EUR-Lex), consultado a 18/05/2019

◆ COMISSÃO EUROPEIA, “Tributação da economia digital: Comissão propõe novas medidas a fim de garantir um regime fiscal justo para todas as empresas na UE” (Comunicado de imprensa – Bruxelas, 21 de março de 2018), https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_18_2041, consultado a 15/11/2019

◆ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA [COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION], “Note from the Presidency to the Permanent Representatives Committee/Council”, (Doc. 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78; 29 de outubro de 2018), <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13525-2018-INIT/en/pdf>, consultado a 5/11/2019

- ◆ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, “Nota da Presidência para o Comité de Representantes Permanentes/Conselho” (Assunto: Tributação dos serviços digitais- Ponto da situação; 28 de outubro de 2019), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13405-2019-INIT/pt/pdf>, consultado a 4/03/2020

- ◆ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA, “Nota da Presidência para o Comité de Representantes Permanentes/Conselho” (Doc. 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78; 1 de março de 2019), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/pt/pdf>, consultado a 3/12/2019

- ◆ CONSELHO EUROPEU, “Reunião do Conselho Europeu (19 de outubro de 2017) – Conclusões”, <https://www.consilium.europa.eu/media/21621/19-euco-final-conclusions-pt.pdf>, consultado a 2/07/2020

- ◆ COURINHA, Gustavo Lopes, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra: Almedina, 2019

- ◆ DOURADO, Ana Paula, “Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals”, *Intertax*, volume 46, 2018, pp. 565-572, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2018058>

- ◆ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, Coimbra: Almedina, 2019

- ◆ FEIO, Diogo, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001

- ◆ HOHENWARTES, Daniela, KOFLER, Georg, MAYR, Gunter, e SINNIG, Julia, “Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties”, *Intertax*, volume 47, 2019, pp. 140–147, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2019013>

◆ KOFLER, Georg e SINNIG, Julia, “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”, *Intertax*, volume 47, 2019, pp. 176–200, disponível em <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2019017>

◆ LANÇA, Cidália, “O Imposto sobre o Valor Acrescentado”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, p. 375 a 419

◆ MARTINS, Helena Pegado, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 293 a 374

◆ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2015

◆ NETHERLANDS HOUSE OF REPRESENTATIVES, “Reasoned opinion of the Netherlands House of Representatives on the proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence” (PE622.197), [http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2018/0147/NL_CHAMBER_AVIS-COM\(2018\)0147_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/parlements_nationaux/com/2018/0147/NL_CHAMBER_AVIS-COM(2018)0147_EN.pdf), consultado a 26/11/2019

◆ NETO, Serena Cabrita, e TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário – Volume I*, Coimbra: Almedina, 2017

◆ OCDE [OECD], “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -2015 Final Report” (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (Site da OCDE), consultado a 27/11/2019

◆ OCDE [OECD], “Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBe”) (Pillar Two) – Public consultation document”, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm> (Site da OCDE), consultado a 4/03/2020

◆ OCDE [OECD], “Model Tax Convention on Income and on Capital”, <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, consultado a 9/01/2020

◆ OCDE [OECD], “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018” (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (Site da OCDE), consultado a 3/12/2019

◆ Site da Investopedia, <https://www.investopedia.com/ask/answers/120114/how-does-twitter-twtr-make-money.asp>, consultado a 4/01/2020

◆ Site do Conselho Europeu e do Conselho da União Europeia, <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/>, consultado a 5/11/2019

◆ Site do OLX, <https://help.olx.pt/hc/pt/articles/204347562/#r2>, consultado a 17/12/2019

◆ SZCZEPAŃSKI, Marcin, “Interim digital services tax on revenues from certain digital services” (2018) [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/625132/EPRS_BRI\(2018\)6_25132_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/625132/EPRS_BRI(2018)6_25132_EN.pdf) (Site do Parlamento Europeu), consultado a 3/12/2019

◆ TEIXEIRA, Glória, e RODRIGUES, Abílio, “A Tributação do Comércio Eletrónico-novos desafios”, in *Boletim de Ciências Económicas*, organizado por CUNHA, Luís Pedro, QUELHAS, José Manuel, e ALMEIDA, Teresa, Coimbra:

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Instituto Jurídico), 2014, pp. 3291–3320

◆ VALDEZ, Vasco, “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, in *Lições de Fiscalidade – Vol I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, coordenação por CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 179 a 203

◆ VASCONCELOS, Pedro Pais de, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra: Almedina, 2012

◆ VASQUES, Sérgio, e PEREIRA, Tânia Carvalhais, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra: Almedina, 2016

◆ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2018

◆ XAVIER, Alberto, *Direito tributário internacional*, Coimbra: Almedina, 2007