

PARTE 6

CAPÍTULO I

Reforma do Sistema Fiscal: Tributação da Nova Economia

MIGUEL TORRES

ANA MOREIRA DA SILVA

SARA BRITO CARDOSO

Reforma do Sistema Fiscal: Tributação da Nova Economia

“The world’s largest taxi firm, Uber, owns no cars. The world’s most popular media company, Facebook, creates no content. The world’s most valuable retailer, Alibaba, carries no stock. And the world’s largest accommodation provider, Airbnb, owns no property. Something big is going on.”

Tom Goodwin, março de 2015

1. A economia digital

1.1. Introdução ao conceito e principais características

Nas últimas décadas, temos assistido a uma revolução tecnológica sem precedência na História da Humanidade.

De facto, e em particular nos últimos 30 anos com a alavancagem da *Internet*, a forma como o Homem vive e faz trocas comerciais tem vindo a alterar-se quase diariamente, levando os agentes económicos a alterar os tradicionais modelos de negócio, ao mesmo tempo que lhes permite alcançar maiores quotas de mercado, não só a nível local, mas também a nível global. Não obstante, *“a digitalização da economia não é algo novo, mas antes, é a evolução de modelos de negócio já existentes, produtos e serviços, é o resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação desencadeado pelo desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação (“TIC”), levando a que estas se tenham tornado mais baratas, mais poderosas e amplamente padronizadas.”*¹

Com efeito, a economia digital é o resultado do desenvolvimento das TIC, tendo implicações que vão para além do setor das tecnologias da informação e comunicação, somando impactos em todos os setores da economia, como o retalho, transporte, serviços financeiros, manufatura, educação, saúde, média, etc., permitindo a todos estes setores conceber e partilhar ideias, criar novos mercados, novas oportunidades e novos conteúdos, permitindo abrir portas à inovação, ao desenvolvimento económico e à criação de novos empregos².

De acordo com o relatório publicado pela Comissão Europeia³, definir a economia digital poderá ser problemático; porém, são três as principais características da economia digital: a mobilidade, os efeitos na rede e a utilização de dados.

No que concerne à mobilidade, a digitalização da economia permitiu um nível de mobilidade sem precedentes, dando preponderância aos ativos intangíveis ao invés da produção física, reduzindo, assim, os custos do negócio em si mesmo⁴, aumentando a mobilidade dos produtos, ao mesmo tempo que se reduzem os custos de transporte e de armazenamento⁵. Acresce que, segundo LUIS AIRES, a mobilidade tem também a sua origem nos próprios utilizadores, já que, através das TIC, estes desenvolvem os seus negócios remotamente, tornando difícil a sua identificação e localização⁶.

Por sua vez, no que respeita aos efeitos na rede, a digitalização da economia promove a redução dos custos marginais dos produtos, o crescimento rápido a larga escala, através da redução das barreiras físicas entre os países, tornando os agentes económicos mais rentáveis a curto prazo, fomentando, simultaneamente, a competitividade ao nível da qualidade e utilidade dos produtos, tudo isto facilitando o surgimento de monopólios, ainda que altamente voláteis, dado que a inovação subjacente à economia digital é capaz de os pôr em causa⁷.

¹ AIRES, LUIS, “O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal”, Julgar, 2019.

² European Commission, “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”, European Union, 2014.

³ European Commission (2014), *op. cit.*

⁴ “Factors of production are more mobile; ICT driven cost reductions enable firms to outsource many corporate functions to territories with lower costs. Digitalisation enables firms to benefit from lower workforce costs per unit of value because many processes can be automated”, European Commission (2014), *op. cit.*

⁵ “The geographic mobility of products has greatly increased since the cost of storing and transporting digital products is virtually zero. This enables companies to operate in markets anywhere in the world, exposing local markets and firms to additional competition. Tax authorities may see a reduction in tax receipts because indirect taxes are difficult to collect and the foreign producer does not have a presence for direct tax. Digitalisation has enhanced mobility between products; analogue versions are losing market share to digitised products (e.g. media content, 3D printing). The migration from ICT hardware ownership towards cloud-based ICT services has enhanced the mobility between goods and services. Consumers are increasingly able to access and utilise services for a limited period rather than buying outright. This blurring of the distinction between the producer and consumer (the “prosumer”) could cause challenges for tax authorities since identifying producers becomes more difficult”, European Commission (2014), *op. cit.*

⁶ AIRES, LUIS (2019), *op. cit.*

⁷ “New digital companies engage in a fierce race to innovate in order to create better or new product lines; small differences in quality can cause millions of consumers to switch, translating into potentially huge profit differences. This winner-takes-all model - where companies compete dynamically for the market (i.e. defining new markets through innovative products) rather than in the market (i.e. increasing market share) - creates monopolies and high volatility since these monopolies are highly contestable through innovation. The ‘winner-takes-it-all’ model is particularly visible in the creation of dominant platforms through network effects, whereby consumers enjoy more utility from a product the more other people use that product”, European Commission (2014), *op. cit.*

Por fim, no que à utilização e à importância dos dados diz respeito, é de referir que as TIC têm na sua base a busca incessante de recolha, armazenamento e análise de dados. Tudo isto, como refere o relatório da Comissão Europeia⁸, ajudou não só à redução de custos de transação, tornando as transações mais praticáveis do que antes, como reduziu os custos dos próprios utilizadores, em termos de custos *per se* e de escolha. Acresce que o comportamento do consumidor – através das suas pesquisas *online*, compras e vendas ou, até, através das suas interações nas redes sociais – contribuiu para a acumulação de uma grande quantidade de informação, sendo esta a força motriz por detrás da cadeia de valor da economia digital⁹.

1.2. Os principais desafios fiscais que se colocam à economia digital

Atendendo às características da nova economia, a mesma tem-se assumido como uma força que acelera o crescimento económico, a inovação e a criação de valor, sendo por demais evidentes os efeitos que a mesma tem na economia como um todo, bem como os seus impactos no futuro¹⁰.

Efetivamente, a transformação da economia numa economia digital¹¹, para além de colocar desafios à teoria económica, exige a adaptação urgente dos sistemas fiscais às transações digitais¹². De facto, a digitalização da economia, assente sobretudo na atribuição de um cada vez maior relevo aos ativos intangíveis, que tem vindo a facilitar e fomentar as vendas remotas entre diferentes jurisdições, chama cada vez mais a atenção dos agentes políticos e, ao nível da tributação internacional, intensifica-se o debate à volta das questões que se levantam ao nível do como e quando é que os países poderão sujeitar a tributação as empresas, sobretudo as multinacionais, altamente digitalizadas¹³, criando pressões no sistema fiscal internacional¹⁴.

Efetivamente, em contexto de concorrência fiscal, os novos modelos deixam à mostra as fragilidades do sistema fiscal internacional, assente como já referido, no conceito de presença física, o qual funciona como fator atributivo de competência tributária a um determinado país. De entre os diversos modelos de negócio que emergiram da economia digital, destacam-se os seguintes: (i) o comércio eletrónico; (ii) serviços de pagamento; (iii) lojas de aplicações (*app stores*); (iv) publicidade online; (v) computação em nuvem e (vi) plataformas de rede participativas.

Feitas estas notas, importa referir que o primeiro dos problemas relativos à economia digital está associado à venda/prestação de serviços remota entre diversas jurisdições, a qual provoca o desajustamento entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, acabando por dispensar a presença física (e, naturalmente, económica) dos agentes de mercado, colocando em causa o conceito tradicional de estabelecimento estável – o qual, como é sabido, assenta no pressuposto de uma presença física que garante aos Estados a possibilidade de sujeitar determinada realidade a tributação. Já o segundo problema respeita aos ativos intangíveis, os quais assumem um papel preponderante na nova economia. De facto, a maior fatia de valor das empresas mais digitalizadas (em particular, os gigantes digitais internacionais) resulta da propriedade intelectual, a qual é facilmente transacionada entre jurisdições e de difícil avaliação para efeitos das políticas de preços de transferência – o que, devido à falta de comparáveis, tem colocado em causa o princípio da plena concorrência e facilitado a transferência de lucros^{15/16}. O último dos problemas que é, regularmente, apontado à economia digital resulta do facto de os utilizadores destes serviços digitalizados estarem, conforme mencionado, por detrás do valor associado aos serviços digitais, enquanto fonte do próprio rendimento tributável de tais serviços (embora, atualmente, não sejam reconhecidos enquanto tal).

Face ao exposto, o pagamento mínimo de impostos por parte dos gigantes tecnológicos (e, bem assim, pelos principais *players* dos serviços digitais) levam os Estados a questionar a adequação dos atuais sistemas econó-

⁸ European Commission (2014), *op. cit.*

⁹ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB, “Taxing the digital economy”, in “Corporate Income Taxes Under Pressure – Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed”, International Monetary Fund, 2021.

¹⁰ European Commission (2014), *op. cit.*

¹¹ BRAUNER, YARIV, “Taxing the digital economy post-BEPS, Seriously”, Intertax, Vol. 46, Issue 6 & 7, 2018.

¹² BRAUNER, YARIV (2018), *op. cit.*

¹³ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB (2021), *op. cit.*

¹⁴ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB (2021), *op. cit.*

¹⁵ ASLAM, AQIB e ALPA SHAB (2021), *op. cit.*

¹⁶ “The current tax framework does not fit with modern realities. The tax rules in place today were designed for the traditional economy and cannot capture activities which are increasingly based on intangible assets and data.”, European Commission, “Taxation: Commission sets out path towards fair taxation of the Digital Economy”, European Commission – Press release, 2017.

micos, não só ao nível da adequação da tributação dos serviços altamente digitalizados, mas também ao nível da distribuição apropriada entre os países das receitas de tributação.

2. A necessária adaptação dos sistemas fiscais à nova economia digital

O contexto económico globalizado, agudizado pelas TIC, deixou visível o desajustamento dos sistemas tributários tradicionais – patente, sobretudo, ao nível da tributação dos rendimentos e, em particular, a nível internacional –, já que, embora os países tentem promover a manutenção das bases tributáveis, assim como a competitividade do seu sistema fiscal de modo a atrair mais investimento, ainda assim as lacunas existentes em termos das regras de tributação internacional dos rendimentos acabam por pôr em causa essa mesma tributação^{17/18}. Como tal, torna-se fundamental garantir que os Estados tributam os rendimentos gerados na economia digital, sem, contudo, porem em causa os princípios que subjazem à tributação e cooperação internacionais.

Acresce que, como refere o autor LUÍS AIRES, “*o crescimento de impostos de equalização/compensação (equalisation levies) proporciona um maior grau de incerteza associado também a elevados encargos burocráticos por parte dos contribuintes ao mesmo tempo que fragiliza o sistema de acordos fiscais entre os diversos Estados.*”¹⁹ Ora, como é bom de ver, a digitalização da economia só irá exacerbar estes problemas, dado que, por um lado, possibilita a criação de estabelecimentos em diversas jurisdições e, por outro lado, facilita a transferência de lucros para territórios com uma tributação mais favorável e, bem assim, permite operar em diversos países com pouca, ou até nenhuma, presença física²⁰.

Fácil fica de ver que a mobilidade intrínseca associada à digitalização da economia veio promover uma concorrência fiscal severa entre os países e fomentar a deslocalização das empresas, comportando consequências nefastas para os Estados e um impacto negativo na justiça social e redistributiva, sem descurar a possibilidade de, devido às consequentes distorções de concorrência, poder conduzir a uma fragmentação do mercado interno²¹.

Com vista a fazer face aos sérios desafios colocados pela digitalização da economia, em setembro de 2013, a OCDE²², a pedido dos líderes do G20²³, elaborou um plano de ação para fazer face à erosão da base tributável e transferência de lucros – o Plano BEPS²⁴ –, o qual procurou adaptar as regras fiscais à nova realidade económica, prevendo mecanismos para evitar a erosão da base fiscal no contexto internacional²⁵. Neste âmbito, entre outras regras, previram-se instrumentos para tributar adequadamente os serviços digitais, através da conceção do teste da presença digital significativa e da criação de um imposto de equalização²⁶.

3. A experiência internacional

3.1. OCDE

A incapacidade de resposta dos sistemas fiscais atuais à nova globalização – e, consequentemente, à digitalização que lhe está associada – foi já identificada pelas autoridades fiscais dos diversos Estados (quer integrantes da UE²⁷, quer aqueles comumente designados como Estados terceiros).

¹⁷ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

¹⁸ DEVEREUX, M. P. & J. VELLA, “Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century?”, *Fiscal Stud.*, Vol. 449, 2014.

¹⁹ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

²⁰ AIRES, LUÍS (2019), *op. cit.*

²¹ RIBEIRO, INÉS, “O Estabelecimento Estável no contexto da Economia Digital “Em especial, as Propostas da Comissão Europeia”, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Faculdade de Direito, Escola do Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2019.

²² Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

²³ Grupo constituído pelos líderes das 20 maiores economias mundiais.

²⁴ *Base Erosion and Profit Shifting*.

²⁵ RIBEIRO, INÉS (2019), *op. cit.*

²⁶ O imposto sobre os serviços digitais.

²⁷ União Europeia.

De facto, o assunto foi trazido pela primeira vez à discussão (pelo menos, de forma mediática, tendo então captado a atenção dos media²⁸) com a Ação 1 do Plano BEPS desenvolvido pela OCDE²⁹, que identificou, ainda na década passada, a digitalização como o grande obstáculo à distribuição de competência entre os Estados a um nível macro.³⁰

Em suma, o relatório da Ação 1, publicado em outubro de 2015³¹, concluiu que a falta de presença física associada aos negócios digitais, para além de potenciar e agravar a possibilidade de as empresas multinacionais erodirem a respetiva base tributável (por tornar relativamente simples alocar lucros e gastos a jurisdições com menor carga fiscal³²), impede, desde logo, que estes poderes tributários possam ser atribuídos no caso de rendimentos provenientes de atividades e relações comerciais transfronteiriças (apanágio dos serviços digitais).

Devido às dificuldades sentidas na sua aplicação (que se deveram, em larga medida, à falta de consenso político), os problemas identificados na Ação 1 do Plano BEPS nunca foram objeto de resolução prática. O mesmo deve ser referido a propósito do Relatório Intercalar, publicado pela OCDE, a 16 de março de 2018³³ (que se focou, sobretudo, na revisão das regras de atribuição de competência para tributação dos lucros das empresas ao abrigo da Convenção Modelo da OCDE), que não colheu consenso político.

Todavia, a prática recente parece abrir um novo caminho – o Plano BEPS 2.0. No passado dia 1 de julho de 2021, 132 das 139 jurisdições pertencentes ao BEPS Inclusive Framework da OCDE/G20^{34/35} chegaram a um acordo preliminar que visa adotar soluções no âmbito da fiscalidade internacional face aos desafios decorrentes da digitalização e globalização. Este novo programa está dividido em dois pilares distintos, a saber:

- i) Por um lado, o Pilar I tem como objetivo implementar mecanismos homogéneos que permitam distribuir a competência tributária internacional em função da localização do utilizador ou cliente final, independentemente da existência de estabelecimento estável nessa jurisdição (conceito que, como já *supra* referido, está atualmente desadequado);
- ii) Por outro lado, o Pilar II visa assegurar que os lucros de grandes grupos multinacionais são sujeitos a um nível mínimo de tributação efetiva, não inferior a 15%. Este Pilar tem como objetivo surtir alterações quer a nível doméstico (através da implementação do modelo Global Anti-Erosion Base [“GloBE”], prevendo a tributação de rendimentos não tributados ou o seu agravamento para rendimentos sujeitos a uma tributação reduzida no Estado da fonte), quer a nível internacional (através do aumento das taxas de retenção na fonte atualmente em vigor para determinadas categorias de rendimento que, regra geral, estão sujeitas a um regime fiscal mais favorável).

Em suma, atingido um acordo que, até então, parecia impraticável, espera-se que *“o acordo [agora] alcançado pela OCDE/G20 venha permitir um mundo de negócios melhor e fiscalmente mais justo com uma sólida tributação mínima global e, idealmente, um impacto reduzido sobre as multinacionais que desenvolvem atividades económicas com substância.”*³⁶

3.2. UE

Ainda em março de 2018, a Comissão Europeia veio apresentar duas propostas de Diretiva sobre a tributação das atividades e empresas digitais:

²⁸ Todavia, não foi de todo a primeira vez que a temática veio à discussão – a identificação dos problemas derivados da conceção do sistema fiscal à margem da digitalização foram abordadas pela primeira vez na década de noventa – OCDE (2003), “Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions”, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>.

²⁹ Programa que resultou, em larga medida, de uma reunião dos Ministros das Finanças dos Estados-membros do G20, realizada em julho de 2013.

³⁰ Conforme, aliás, resulta da própria designação que lhe foi atribuída – “Address the tax challenges of the digital economy”.

³¹ Que pode ser consultado em <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

³² Fenómeno comumente designado “Profit Shifting”.

³³ Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1631724401&id=id&accname=guest&checksum=24349A43DA3D15-96DD95625ABD997858>.

³⁴ Até 31 de agosto de 2021, o número de jurisdições em acordo aumentou para 134.

³⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy”, 2021, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

³⁶ “O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócios melhor!”, in Jornal Económico, 2021, disponível em <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um-mundo-de-negocios-melhor-768602>.

- i) Por um lado, a primeira iniciativa, que almejava ser uma solução a longo prazo, tinha como objetivo alterar as regras de tributação das sociedades por forma a atribuir competência primordial ao Estado onde a interação com os utilizadores por via digital fosse mais significativa. Visava, por conseguinte, alargar o conceito de estabelecimento estável a situações de presença digital significativa;³⁷
- ii) Por outro lado, a segunda iniciativa, cujo propósito seria apenas provisório, desenhou um imposto que abrangia as principais atividades digitais então fora do escopo de tributação no seio da UE – o Imposto sobre os Serviços Digitais (“ISD”).³⁸

Até à data, contudo, as propostas de Diretiva não lograram acolhimento entre os vários Estados-membros, sem prejuízo de o tema não ter sido conduzido ao esquecimento e alvo de um recente debate no seio do Conselho Europeu.

“Salientamos a necessidade de dar urgentemente resposta aos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, a fim de assegurar que todos os operadores paguem a sua justa quota-parte de impostos.”

Conselho Europeu, Declaração de membros do Conselho Europeu de 25 de março de 2021³⁹

3.3. Medidas unilaterais

Face à inexistência de uniformização internacional nesta matéria, conjugada com o elevado nível de receita perdida anualmente, é natural que os Estados optem por adotar medidas unilaterais de tributação desta que é a Nova Economia. Todavia, sempre deverá ter-se em conta o elevado nível de *compliance* que, regra geral, está associada a estas práticas unilaterais, bem como a potencial criação de vazios similares àqueles verificados atualmente.

O Estado-membro pioneiro na introdução de um imposto sobre os serviços digitais foi França. Efetivamente, ainda em 2019 e perante a falta de consenso a nível da UE, França aprovou a aplicação da taxa de 3% sobre determinados serviços digitais nos quais a interação com o utilizador é essencial na criação de valor. O imposto aplica-se a todas as sociedades, quer residentes, quer não residentes, que obtenham receitas de serviços abrangidos superiores a 750 milhões de euros a nível mundial e superiores a 25 milhões de euros em França.⁴⁰

Para além disso, e ainda a título de exemplo, também o Reino Unido introduziu, com efeitos a partir de abril de 2020, um imposto sobre os serviços digitais. Neste caso, a taxa prevista é de 2% e aplica-se aos rendimentos gerados por atividades específicas conexas com a utilização de residentes britânicos, isto é, motores de busca, plataformas de redes sociais e mercados online, desde que ligados à participação de utilizadores situados no território do Reino Unido. À semelhança do regime francês, também o Reino Unido previu limites quantitativos: o imposto aplica-se a todas as sociedades, quer residentes, quer não residentes, que obtenham receitas de serviços abrangidos superiores a 500 milhões GBP⁴¹ a nível mundial e superiores a 25 milhões GBP no Reino Unido.

De referir, contudo, que sem prejuízo da aplicação unilateral, os Estados manifestam a sua preferência por uma solução global. De facto, *“the UK government has previously indicated that it would disapply DST if an appropriate global solution could be agreed and implemented. On 1 July 2021, 130 of the 139 jurisdictions of the OECD Inclusive Framework approved the OECD’s BEPS 2.0 proposals. These proposals would include considerable reform to, inter alia, the taxation of digital services. Subject to further technical work on the BEPS 2.0 proposals and securing the necessary approvals, this may pave the way for the removal of the UK DST.”*⁴²

³⁷ COM(2018) 147 final, disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/pt/pdf>. A este respeito, entendeu a Comissão Europeia, na sua exposição de motivos, que *“As atuais regras de tributação das sociedades assentam no princípio de que os lucros devem ser tributados no local onde o valor é criado. No entanto, estas regras foram inicialmente concebidas no início do século XX para empresas «físicas» tradicionais e definem o que desencadeia um direito a tributar num país («onde tributar») e quanto imposto sobre o rendimento das sociedades é imputado a um país («quanto tributar») baseando-se, em grande medida numa presença física nesse país, não refletindo o valor criado pela participação dos utilizadores nessa jurisdição”*.

³⁸ COM(2018) 148 final, disponível em <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>. Neste âmbito, a Comissão Europeia, na sua exposição de motivos, esclareceu que *“Embora estejam em vigor medidas unilaterais ou estas estejam concretamente previstas em 10 Estados-Membros para resolver este problema de forma limitada, (...) as medidas adotadas são muito diferentes em termos de âmbito de aplicação e da respetiva justificação. Essas medidas descoordenadas tomadas individualmente pelos Estados-Membros representam um risco ainda maior de fragmentação do Mercado Único e de distorção da concorrência, constituindo um obstáculo ao desenvolvimento de novas soluções digitais e à competitividade da União no seu conjunto. Por conseguinte, é necessário que a Comissão aja e proponha uma abordagem harmonizada sobre uma solução provisória que resolva este problema de forma específica.”*

³⁹ Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/media/49020/250321-vc-euco-statement-pt.pdf>.

⁴⁰ International Bureau of Fiscal Documentation, French Corporate Taxation Guide, 14.6.4.1., 2021.

⁴¹ Great Britain Pounds.

⁴² International Bureau of Fiscal Documentation, UK Corporate Taxation Guide, 14.6.4.1., 2021.

4. A necessidade de adaptação do sistema fiscal Português aos desafios da economia digital

Portugal não ficou, naturalmente, excluído da revolução digital que tem vindo a acontecer na economia mundial, usufruindo dos seus evidentes benefícios – inovação tecnológica, criação de novos empregos e criação de novos modelos de negócio –, não tendo ficado, contudo, imune aos seus problemas.

O sistema de tributação português, à semelhança do que acontece com outros Estados-Membros, assenta, no caso particular dos rendimentos das empresas, na tributação do seu rendimento real⁴³, pressupondo uma ligação física ao território português enquanto fonte dos rendimentos gerados. Com efeito, o IRC⁴⁴ tem um cariz pessoal, dado que incide sobre todas as pessoas coletivas (públicas ou privadas) ou entidades equiparadas, que tenham sede ou direção efetiva em território português⁴⁵. Por outro lado, o IRC tem também associada uma natureza física, decorrente da própria ligação com o território português, que permite ao Estado português sujeitar os rendimentos a tributação no seu território. De facto, a extensão da obrigação de pagamento do imposto depende da localização da sede ou direção efetiva do sujeito passivo, sendo que, caso estas se localizem no estrangeiro, está previsto um conjunto de elementos de conexão que, ainda assim, atraem a tributação para Portugal na qualidade de Estado da fonte, designadamente a natureza dos rendimentos, a situação e interesses neste território. Neste sentido, Portugal adotou um conceito amplo de estabelecimento estável que tem subjacente o princípio da atração do estabelecimento estável^{46, 47}.

De facto, no que respeita ao conceito de estabelecimento estável⁴⁸, o mesmo há de corresponder a qualquer instalação fixa através da qual se exerça uma atividade comercial, industrial ou agrícola, incluindo-se naquele conceito um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, poço de petróleo e de gás, pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais localizado em território português. O conceito português de estabelecimento estável, em tudo semelhante ao conceito previsto na Convenção Modelo da OCDE⁴⁹, assenta, desde logo, na existência de uma instalação física, através da qual é exercida a atividade da empresa, exigindo-se que a mesma tenha um certo grau de permanência e, bem assim, que da mesma decorram elementos suficientes que demonstrem um controlo ou uma ligação com a atividade levada a cabo pela empresa.

À luz do acima exposto quanto ao conceito de estabelecimento estável na qualidade de elemento de conexão, parece evidente a impossibilidade de enquadrar uma atividade de prestação de serviços digitais no âmbito de uma instalação física.

Não obstante, inspirado na Ação 7 do Plano BEPS de 2015, o Legislador fiscal português introduziu limitações à amplitude das atividades de carácter preparatório ou auxiliar (as quais estão excluídas do conceito de estabelecimento estável), deixando de fora daquelas atividades as instalações e depósitos utilizados pelas empresas para entregas de bens⁵⁰. Esta alteração, que entrou em vigor com o Orçamento do Estado para 2021, teve desde logo um impacto nas atividades de e-commerce, através da possibilidade de alargar o conceito de estabelecimento estável a entidades que disponham em Portugal, por exemplo, de centros de logística para distribuição dos seus produtos.

⁴³ Conforme decorre do artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”

⁴⁴ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

⁴⁵ Artigo 2.º do Código do IRC.

⁴⁶ Preâmbulo do Código do IRC.

⁴⁷ Naturalmente que, ao abrigo dos tratados internacionais concluídos por Portugal, há uma série de outros requisitos de atração de competência que, pese embora relevantes, não estão a ser considerados nesta sede.

⁴⁸ Previsto no artigo 5.º do Código do IRC.

⁴⁹ Artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE.

⁵⁰ “Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar ou expor mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar ou expor;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.” –Artigo 5.º, n.º 8 do Código do IRC.

Ademais, e ainda quanto ao conceito de estabelecimento estável (alargado, conforme referido, com o Orçamento do Estado para 2021), em harmonia com o Plano BEPS e com a MLI⁵¹, passaram a incluir-se naquele conceito “as atividades de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que tais atividades sejam exercidas durante um período ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa”⁵².

Com esta alteração, o conceito de agente dependente passou a incluir as seguintes situações⁵³:

- i) O agente que atue em território português por conta de uma empresa, vinculando-a;
- ii) O agente que exerça habitualmente um papel determinante para a celebração de contratos pela empresa, fazendo-o de forma rotineira e sem alterações substanciais; ou
- iii) O agente que mantenha em Portugal um depósito de bens e mercadorias para a entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias, nem tenha qualquer intervenção na celebração desses negócios.

Por fim, passaram a excluir-se do conceito de estabelecimento estável, enquanto atividades de carácter preparatório ou auxiliar, as instalações fixas ou depósitos de bens ou mercadorias que sejam utilizados ou mantidos por uma empresa quando esta (isoladamente ou com outra empresa com a qual esteja estreitamente relacionada) exerça uma atividade complementar que forme um conjunto coerente de atividades de natureza empresarial, no mesmo local ou em locais distintos do território português, sempre que:

- iv) A instalação ou depósito constitua um estabelecimento estável dessa empresa ou de uma outra empresa com ela estreitamente relacionada; ou
- v) O conjunto da atividade resultante da combinação das atividades exercidas por duas ou mais empresas estreitamente relacionadas num mesmo local, ou pela mesma empresa ou por empresas estreitamente relacionadas em locais distintos, não tenha carácter preparatório ou auxiliar.

Ora, sem prejuízo das alterações levadas a cabo ao conceito de estabelecimento estável, o mesmo não está, ainda assim, apto a (nem é suficiente para) abarcar devidamente todas as vicissitudes e realidades subjacentes à economia digital, na medida em que, não obstante as inovações implementadas, o conceito mantém a exigência de um *link* físico, com um certo grau de permanência, ao território português.

Como tal, e tendo em vista o sistema normativo de tributação português, urge adaptá-lo à digitalização da economia, ainda que, numa fase inicial, e em face à inexistência de normas fiscais internacionais, o mesmo tenha que vir a ser concretizado através de medidas unilaterais, designadamente através da criação de um *imposto digital* – tal como sucedeu, por exemplo, com França e o Reino Unido.

Contudo, de modo a evitar situações de distorção de concorrência que serão prejudiciais para a arrecadação de receita, é fundamental garantir que, simultaneamente com a adoção e adaptação do sistema fiscal português à economia digital, que sejam criadas medidas fiscais e parafiscais que impulsionem a competitividade da economia, designadamente através do reforço e ampliação de benefícios fiscais (de apoio ao investimento, à investigação e desenvolvimento tecnológico e científico e, bem assim, ao emprego); da redução da carga fiscal das empresas (desde logo através da eliminação da derrama estadual e da redução da taxa de IRC, por forma a fomentar a competitividade internacional, nomeadamente com os 10 países, maioritariamente de Leste europeu, que entraram na UE apenas em 2004); da redução dos custos de contexto; e, bem assim, da economia verde.

5. Como tornar a economia mais competitiva

5.1. Reforço e ampliação dos benefícios fiscais

Como é sabido, a competitividade fiscal de um país, a par de outras medidas parafiscais, é definida, na sua essência, através das taxas de imposto reduzidas, pelas deduções e pelos incentivos fiscais estabelecidas na legislação e, sobretudo, pela estabilidade da legislação fiscal.

No que em particular concerne aos benefícios fiscais, os mesmos são frequentemente utilizados pelas empresas não só como mecanismo de redução da sua carga fiscal, mas, também, como forma de potenciar os seus investimentos, até porque, atendendo ao atual contexto global, cada vez mais as empresas estão sujeitas a concorrência

⁵¹ Convenção Multilateral para a Aplicação de Medidas Relativas às Convenções Fiscais Destinadas a Prevenir a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros.

⁵² Artigo 5.º, n.º 3, al. c) do Código do IRC.

⁵³ Artigo 5.º, n.º 6 do Código do IRC.

internacional (para além da nacional), sendo, por isso, os investimentos planeados de acordo com o regime fiscal mais favorável. Como tal, é inevitável afirmar-se que o investimento estrangeiro está intrinsecamente relacionado com a competitividade fiscal que o país apresenta.

Os incentivos e benefícios fiscais são, por isso, uma forma de promover o investimento nos mais diversificados setores da economia e, com isso, gerar riqueza para o país, considerando-se, então, enquanto tal, “*as medidas de carácter excecional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.*”⁵⁴. São, por isso, benefícios fiscais “*as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais.*”⁵⁵

Atualmente, as empresas poderão usufruir de benefícios fiscais através dos seguintes programas (identificados a título meramente exemplificativo): o RFAI⁵⁶; o SIFIDE⁵⁷; a DLRR⁵⁸; os benefícios fiscais de apoio ao investimento produtivo (todos estes benefícios previstos no Código Fiscal do Investimento), bem como a remuneração convencional do capital social e os benefícios fiscais relativos à instalação de empresas no interior (estes últimos, previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais).

A grande vantagem dos benefícios fiscais identificados é, sobretudo, traduzirem-se numa concreta redução da taxa de imposto efetiva das empresas, redução essa que representa uma vantagem fiscal que permite planear, de forma mais eficiente, a gestão de tesouraria do contribuinte. Porém, todos estes benefícios estão sujeitos a uma legislação nem sempre clara, altamente volátil, e a procedimentos declarativos e de *compliance* complexos, o que exige um acompanhamento constante por parte dos vários agentes económicos, o que naturalmente implica custos elevados para os potenciais beneficiários.

Assim, no caso concreto daqueles benefícios fiscais, importaria desde logo simplificar os procedimentos declarativos e de *compliance* que lhes estão associados, promover uma clarificação de conceitos quanto às aplicações relevantes que lhes estão subjacentes e, bem assim, promover uma atuação da AT⁵⁹, face à aplicação daqueles benefícios fiscais, consentânea com a jurisprudência dos Tribunais Superiores (de modo a obstar a entendimentos mais restritivos de aplicação daqueles benefícios e que não têm, não raras vezes, qualquer adesão à letra da lei). Ademais, e embora os benefícios aqui elencados já se apresentem com uma natureza diversificada, parte deles estão limitados, quer quanto ao âmbito subjetivo de aplicação (aplicando-se apenas a PME⁶⁰, como é o caso do benefício fiscal da DLRR), quer quanto ao âmbito objetivo de aplicação (encontrando-se limitados a concretas atividades empresariais) e, ainda, quer no que concerne ao *quantum* dos benefícios (estando dependentes da área geográfica de atuação das empresas, tendo uma majoração superior em zonas geográficas desfavorecidas). Como tal, de modo a fomentar o âmbito de aplicação destes benefícios fiscais, seria relevante equacionar-se a ampliação da sua aplicação em termos objetivos e subjetivos, promovendo um aumento do período de reporte dos benefícios fiscais para potenciar ao máximo o aproveitamento para potenciar ao máximo o seu aproveitamento para os casos em que as empresas não estão localizadas em zonas desfavorecidas.⁶¹

Acresce que, atualmente, não existe qualquer benefício fiscal de apoio à criação líquida de emprego, o qual, decorrente de experiências passadas, se mostrou profícuo a potenciar o aumento de contratações por parte das empresas. Como tal, e de modo a acelerar e a promover o desenvolvimento tecnológico e científico, importa fomentar e apoiar a contratação de pessoal altamente especializado, quer através de específicas deduções ao lucro tributável ou à coleta do IRC, quer através da ampliação daquelas contratações como sendo elegíveis para reduções – ou até mesmo isenções – das taxas de contribuição e de quotização à Segurança Social durante um período pré-determinado de tempo, sem, contudo, implicar quaisquer penalizações dos benefícios atribuídos, designadamente ao nível da reforma.

Por fim, importa referir que, devido à elevada volatilidade do sistema fiscal português, que cria grandes incer-

⁵⁴ Artigo 2.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁵⁵ Artigo 2.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁵⁶ Regime Fiscal de Apoio ao Investimento. Este benefício fiscal é um auxílio com finalidade regional, que tem como objetivo promover o investimento e a criação de postos de trabalho. Este benefício apenas é aplicável a determinados setores de atividade, estando dependente da realização de um investimento inicial relevante que promova a criação de, pelo menos, um posto de trabalho.

⁵⁷ Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial. O SIFIDE é um benefício fiscal que visa aumentar a competitividade das empresas, através da promoção à investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial. Este benefício materializa-se numa dedução à coleta do IRC de uma percentagem das respetivas despesas de I&D.

⁵⁸ Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos. A DLRR é um benefício fiscal que permite a dedução à coleta de IRC de 10% dos lucros retidos que tenham sido reinvestidos em aplicações relevantes, traduzindo-se numa medida de incentivo às PME de apoio ao investimento produtivo.

⁵⁹ Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁶⁰ Micro, Pequenas e Médias Empresas.

⁶¹ Naturalmente respeitando os limites de *minimis* resultados da legislação comunitária.

tezas aos agentes económicos na hora da tomada de decisão de realizar investimentos em Portugal, seria de grande pertinência criar um regime legal que assegurasse a manutenção do direito adquirido por uma empresa, durante um determinado período de tempo, de ser tributada nos mesmos termos daqueles que existiam à data de realização do seu investimento.

Naturalmente que as propostas acima identificadas – bem como as que se seguem – não têm, na sua base, uma análise custo-benefício ao nível da perda de coleta. Todavia, sendo previsível que o alargamento de benefícios provoque uma redução de receita a curto-médio prazo, também previsível é o efeito do aumento de competitividade do sistema fiscal português na arrecadação de coleta a longo prazo, através da captação e manutenção de investimento (quer nacional, quer estrangeiro).

5.2. Redução dos custos de contexto

*“Os custos de contexto correspondem a efeitos negativos decorrentes de regras, procedimentos, ações e/ou omissões que prejudicam a atividade das empresas e que não são imputáveis ao investidor, ao seu negócio ou à sua organização.”*⁶² Sem prejuízo de serem custos necessários – uma vez que o cumprimento das obrigações fiscais implica, necessariamente, um custo acrescido (seja de tempo, de dinheiro ou de *know how*) para os sujeitos passivos –, deverão ser mantidos tão reduzidos quanto possível.⁶³

Já em 2015, o sistema fiscal foi identificado pelo INE⁶⁴ como um dos maiores obstáculos à atividade das empresas em Portugal. De facto, não só a carga fiscal a que as empresas estão sujeitas consubstancia uma barreira ao profícuo desenvolvimento do mercado, como a problemática se faz sobretudo sentir juntos do tecido de PME, entidades com uma estrutura menos equipada para fazer face às diversas obrigações fiscais que devem cumprir.⁶⁵

Atualmente, são várias as obrigações fiscais a cargo das empresas, cumprindo-nos destacar apenas algumas (que não esgotam, de forma alguma, o leque de opções disponíveis). Desde logo, será de referir a obrigação de retenção na fonte em sede de IRS⁶⁶ sobre os rendimentos do trabalho dependente pagos aos trabalhadores⁶⁷ (obrigação extensível às contribuições para a Segurança Social). Ainda, breve referência à liquidação e cobrança do IVA⁶⁸ sobre vendas e prestações de serviços⁶⁹ e aos pagamentos por conta em sede de IRC⁷⁰.

Para além destas obrigações de atuação (cuja inobservância pode conduzir, inclusive, a responsabilização criminal⁷¹), as empresas ficam, ainda, obrigadas ao cumprimento de uma série de obrigações declarativas acessórias, seja a comunicação, à AT, dos rendimentos pagos aos trabalhadores⁷², a entrega das declarações periódicas de IVA⁷³ ou, ainda, a entrega da Declaração Modelo 22 e da IES em sede de IRC⁷⁴.

⁶² Instituto Nacional de Estatística, “Custos de contexto: a perspetiva das empresas”, 2015, disponível em file:///C:/Users/scardoso/Downloads/CustosContexto_2015.pdf.

⁶³ *“The costs of administration and compliance are a necessary feature of taxes. It is clearly a reasonable aim for a tax system that such costs should be kept to a minimum, whether the tax is domestic or international.”* European Commission (2014), *op. cit.*

⁶⁴ Instituto Nacional de Estatística.

⁶⁵ Instituto Nacional de Estatística (2015), *op. cit.*

⁶⁶ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

⁶⁷ Artigos 98.º e seguintes do Código do IRS.

⁶⁸ Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁶⁹ A título de exemplo, artigos 7.º e 29.º, n.º 1, alínea b) relativos ao facto gerador e à obrigação de emissão de fatura e artigos 27.º e 41.º no âmbito do pagamento do imposto, todas as disposições do Código do IVA.

⁷⁰ Artigos 104.º e seguintes do Código do IRC.

⁷¹ Com potencial preenchimento do tipo legal do crime de abuso de confiança pela retenção de importâncias cuja titularidade não lhes pertence – artigo 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

⁷² Seja através da entrega da Declaração Mensal de Remunerações (“DMR”), da Declaração Modelo 10 ou da Declaração Modelo 30. A este respeito, artigo 119.º do Código do IRS.

⁷³ Artigo 29.º do Código do IVA.

⁷⁴ Artigo 117.º do Código do IRC.

⁷⁵ Programa que, tendo surgido em 2006, visou, de forma sucinta, avançar com uma primeira desburocratização e simplificação da interação dos sujeitos passivos com a Administração. As medidas podem ser consultadas em <https://www.simplex.gov.pt/medidas>.

Ora, como é bom de ver, e sem prejuízo das medidas introduzidas pelo Programa SIMPLEX⁷⁵, os custos associados ao cumprimento das obrigações que decorrem do sistema fiscal atual continuam a ter um peso negativo no investimento (nomeadamente, no IED⁷⁶), especialmente quando associados à efetiva carga de imposto a que as empresas estão sujeitas em Portugal e à instabilidade fiscal que, não poucas-vezes, obriga as empresas a ajustamentos que, de outra forma, não seriam necessários.

Neste sentido, urge aproveitar a digitalização – e, neste caso, as vantagens tecnológicas que lhe estão associadas – em prol das empresas. Efetivamente, fazemos nossas as palavras dos autores BIRGITTE RINGSTAD, JOÃO AMADOR E SÓNIA CABRAL, ao considerarem que *“uma vez que os custos de contexto afetam as decisões das empresas, os decisores de política devem elaborar legislação que minimize os efeitos negativos, mas garantindo que os objetivos públicos são alcançados. A implementação das melhores práticas internacionais pode ser uma boa abordagem, mas apenas se estas forem adaptadas à realidade doméstica. Adicionalmente, mudanças frequentes no enquadramento institucional impõem um custo às empresas, dado que estas consomem recursos no processo de ajustamento.”*⁷⁷

Sem prejuízo de outras medidas adicionais que deverão ser tomadas – como a necessária estabilização do sistema fiscal, por forma a adquirir atratividade internacional (não descurando, naturalmente, o papel do investimento interno) e captar e manter investimento –, deverá procurar-se, desde logo, reduzir o peso que o cumprimento das obrigações declarativas acessórias comporta para as empresas, privilegiando o automatismo na troca de informação e evitando a duplicação de procedimentos.

A este respeito, e a título de exemplo, o cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRS associadas ao pagamento de rendimentos do trabalho poderá, potencialmente, ser eliminado. Efetivamente, constituindo as declarações de comunicação dos rendimentos pagos duplicações do processamento salarial internamente levado a cabo pelas empresas, deverá procurar-se estabelecer um mecanismo que permita a comunicação automática à AT da informação mensalmente processada, sem, contudo, conceder à AT o livre (e desproporcional) acesso à contabilidade das empresas. Este processamento, desde que balizado pelas regras do bom senso no acesso à informação, não colocando em causa o necessário cruzamento de informação – já que a AT continuaria a ter, em seu dispor, os valores comunicados pela entidade empregadora –, evitaria um procedimento acrescido que, em bom rigor, poderá concluir-se ser desnecessário.

Para além disso, no que diz respeito a obrigações declarativas em sede de IRC (também de forma meramente exemplificativa), deverá procurar-se um agregar da informação no menor número de interações possível – à semelhança do processo adotado em 2007, a propósito da IES⁷⁸ – evitando, por conseguinte, a concorrência agreste de prazos e a sujeição a coimas associadas a um eventual não cumprimento.

Naturalmente que o alcançar destes objetivos está dependente da adequação do sistema da AT, bem como da abertura para a sua previsível reformulação e da necessária proteção dos direitos dos sujeitos passivos. Contudo, é inegável a urgência de pôr em prática soluções que, de forma gradual, venham a resolver o efeito negativo que os elevados custos de contexto têm na atividade das empresas em Portugal.

5.3. Potencial reestruturação do sistema fiscal

Dúvidas não há de que o sistema fiscal, conforme atualmente desenhado, não acompanha o crescimento galopante da globalização e digitalização, deixando escapar realidades que não só podem, como devem, estar sujeitas a tributação.

À semelhança dos restantes Estados-Membros, também Portugal poderá equacionar a introdução de um ISD de forma unilateral (pelo menos, até haver consenso internacional na matéria). Para o efeito, poderão tomar-se como pontos de referência as propostas de Diretiva da Comissão Europeia (com base nas quais, aliás, os diversos Estados-Membros foram desenhando os seus impostos domésticos), por forma a facilitar uma futura e previsível transição para um sistema de tributação sobre os serviços digitais à escala global.

Neste âmbito, propõe-se que a base tributável do ISD seja dada pelo montante de rendimento (com exclusão do IVA) resultante da prestação dos serviços digitais definidos como tal, devendo o imposto ser cobrado no momento da prestação do serviço ou, alternativamente, no momento de adiantamento do preço. A taxa estabelecida poderá ser, inicialmente, de 1% e o fator de conexão com o território português deverá ser a localização do utilizador⁷⁹.

⁷⁶ Investimento estrangeiro direto.

⁷⁷ BIRGITTE RINGSTAD, JOÃO AMADOR E SÓNIA CABRAL, “Custos de contexto e desempenho das empresas portuguesas”, in Revista de Estudos Económicos, disponível em https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/re201910_p.pdf.

⁷⁸ Neste âmbito, importa referir que, com a introdução da IES, toda a informação que as empresas têm de prestar relativamente às suas contas anuais passou a ser transmitida por via eletrónica, num único momento e apenas a uma única entidade.

⁷⁹ À semelhança, aliás, do sistema previsto nas Propostas de Diretiva da Comissão Europeia.

Ademais, deverá ser estabelecido um montante quantitativo a partir do qual as empresas ficam sujeitas ao ISD, estabelecendo, a este respeito, dois limites de âmbito distinto:

- i) Um limite consolidado, em função do volume de negócios mundial; e
- ii) Um limite doméstico, em função do volume de negócios nacional.⁸⁰

Para além disso, será importante preencher o conceito de serviços digitais, podendo, neste âmbito, beber-se da experiência internacional:

- i) Poderão incluir-se, aqui, serviços relacionados com a atividade dos utilizadores em interfaces digitais, motores de busca, retalhistas online, publicidade online, etc.
- ii) Deverão, contudo, estar devidamente excluídas situações como as vendas em linha de bens ou serviços adquiridos através do website do fornecedor que não atua na qualidade de intermediário ou a prestação de serviços financeiros regulamentados e serviços de transmissão de dados efetuados por entidades financeiras regulamentadas.⁸¹

Sem prejuízo da requerida refinação, a experiência internacional permite que hoje sejam adotadas medidas conscientes com uma base de trabalho relativamente sólida como ponto de partida.

Alternativamente à criação de um imposto sobre a prestação de serviços digitais, poderá equacionar-se a criação de um imposto sobre a aquisição de serviços digitais, portanto, na ótica do consumidor, a uma taxa de tributação residual.

A criação de um imposto digital *sobre o consumo* teria a virtualidade de afastar o encargo de tributação dos agentes económicos, funcionando como uma medida de incentivo e atração do investimento das empresas digitais para Portugal. Por outro lado, pese embora a vantagem que esta tributação sobre o consumo apresenta ao nível dos agentes económicos, ainda assim, a mesma poderá retrair – ainda que de forma meramente teórica – o consumo por parte dos utilizadores dos serviços digitais e incentivar a poupança.

Posto isto, independentemente da natureza que o imposto em causa possa assumir – isto é, a natureza de imposto direto ou de imposto sobre o consumo –, fundamental é que Portugal não deixe de adaptar o seu sistema fiscal à nova economia, ainda que através de medidas unilaterais de tributação, de modo a garantir a obtenção de receita pelos rendimentos que no seu território tenham origem. Porém, como contrapeso, e até que se verifique a adoção de medidas internacionais harmonizadas, o Estado português não poderá deixar de assegurar a adoção de medidas fiscais e parafiscais que garantam e potenciem a competitividade do sistema fiscal e, simultaneamente, da economia, de modo a fazer face às naturais distorções de concorrência que venham a surgir com a implementação de medidas unilaterais de tributação dos serviços digitais.

Claro está que a introdução de um ISD, a tributar realidades que, atualmente, se encontram excluídas do escopo da legislação fiscal, poderá, a longo prazo, conduzir a um alívio da tributação direta atualmente em vigor.

Como nota final, importa ainda referir que, em termos do IVA, poucas são as medidas que possam ser adotadas unilateralmente por Portugal, quando tais medidas não estejam previstas na regulamentação comunitária aplicável. Porém, é de referir que a UE já começou a ter em consideração os impactos que a economia digital poderá ter em sede de IVA, bem como o papel de relevo que este imposto poderá assumir ao nível da obtenção de receita fiscal decorrente da economia digital. Com efeito, de acordo com o relatório da Comissão Europeia⁸², a Comissão entende que, no que à tributação indireta da economia digital respeita, deverá ser adotado o princípio da tributação no local do destino/consumo dos bens/serviços prestados, o qual só poderá ser alcançado através do *One Stop Shop*. Este procedimento comportará, em si, a possibilidade de reduzir os custos administrativos e permitir às PME beneficiar do mercado comum. A este propósito, a Comissão Europeia não deixou de reconhecer que o princípio da neutralidade fiscal do imposto deverá manter-se como a *pedra de toque* da tributação indireta dos serviços digitais⁸³.

⁸⁰ Conforme geralmente previsto, quer nas propostas europeias, quer nos sistemas adotados de forma unilateral. Remetemos para os Capítulos 3.2. e 3.2. De referir, ainda, que o ISD deverá visar tributar os gigantes tecnológicos e não os pequenos *players* de mercado, sob pena de consubstanciar, em si mesmo, um fator de grande distorção do mercado ao qual estarão necessariamente associados elevados custos administrativos.

⁸¹ Tomando, neste caso, como referência a recente experiência espanhola, em vigor a partir de janeiro de 2021. International Bureau of Fiscal Documentation, Spain Corporate Taxation Guide, ponto 14.6.4.1., 2021.

⁸² European Commission (2014), *op. cit.*

“It is recognised that while VAT is an EU tax, the VAT receipts accrue to each Member State and any amendments to the EU VAT Directive requires agreement by unanimity. It is also recognised that a full destination-based VAT system underpinned by a One Stop Shop requires trust between Member States, trust of parliaments and citizens, and the trust of the business community to be acceptable. The Group supports the Commission in taking an incremental approach by building gradually to a full destination based VAT system through a series of initiatives, each carefully implemented and reviewed.”, European Commission (2014), *op. cit.*