



Universidade de Aveiro
Ano 2020

**André da Costa
Chouco**

**Os desafios da atualidade na tributação do
Comércio Eletrónico**



Universidade de Aveiro
Ano 2020

**André da Costa
Chouco**

Os desafios da atualidade na tributação do Comércio Eletrónico

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizado sob a orientação científica do Professor Mestre Armando Jorge de Almeida Tavares, Professor Adjunto Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

O júri

presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho
Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

orientador

Professor Mestre Armando Jorge de Almeida Tavares
Professor Adjunto Convidado da Universidade de Aveiro

arguente

Professor Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves
Professor Auxiliar da Universidade Católica Portuguesa

agradecimentos

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, a todo o seu pessoal docente, não docente e colaboradores, em especial ao Professor Armando Tavares, pelas contribuições e orientação fornecidas para que a conclusão da minha dissertação fosse possível,

Aos meus pais, irmão e demais familiares, a quem devo o meu percurso académico, pelo apoio, sacrifício e confiança depositada.

Aos meus amigos,

Aos que me quiseram e querem bem,

Aos que me quiseram e continuam a querer menos bem,

Aos que amo e continuarei a amar,

Aos que não amei,

Aos que apareceram na minha vida e ficaram,

Aos que apareceram e rapidamente desapareceram,

A todos,

Um muito obrigado!

palavras-chave

Comércio Eletrónico, tributação, fiscalidade; dupla tributação, evasão fiscal, fraude fiscal

resumo

Com a evolução constante das novas tecnologias é necessário que as empresas se adaptem ao mundo digital, dotando-se de novas ferramentas como é o caso do comércio eletrónico.

Neste sentido, pretende-se estudar o paradigma da tributação do Comércio Eletrónico estudando os desafios existentes à tributação do Comércio Eletrónico.

O cerne da questão que se levanta neste momento é o facto de o comércio eletrónico romper a conjuntura atual da legislação relativa à tributação destas operações. De facto, o comércio eletrónico não possui fronteiras físicas o que origina um desafio à determinação da soberania fiscal de um país sobre uma determinada operação.

Desta forma surge ao legislador, o desafio de rever e atualizar a legislação existente de forma a poder tributar também as operações efetuadas através dos meios digitais, para que seja possível manter o princípio da igualdade da tributação das operações, evitando assim o aumento das práticas de concorrência fiscal prejudicial e a evasão e fraude fiscal.

Verificamos adicionalmente a existência da vontade por parte do legislador em legislar sobre a matéria, tendo o mesmo vindo a clarificar alguns conceitos como é o caso de estabelecimento estável e/ou de paraísos fiscais no sentido de os aproximar mais da realidade do comércio eletrónico.

keywords

E-commerce, taxation, tax, double taxation, tax evasion, tax fraud

abstract

With the constant evolution of new technologies, it is necessary for companies to adapt to the digital world, providing themselves with new tools such is the case of electronic commerce.

In this sense, it is intended to study e-Commerce taxation paradigm by studying the existing challenges to e-Commerce taxation.

At the heart of the issue that arises at the moment is the fact that electronic commerce breaks the current conjuncture of legislation regarding the taxation of these transactions. In fact, electronic commerce has no physical borders, which poses a challenge to the determination of a country's fiscal sovereignty over a given operation.

In this way, the legislator faces the challenge of reviewing and updating existing legislation in order to also be able to tax transactions carried out through digital media, so that it is possible to maintain the principle of equal taxation of transactions, thus avoiding an increase in the practices of harmful tax competition and tax evasion and fraud.

We also verified the existence of will of the legislator to legislate on the matter, having clarified some concepts such as the case of stable establishment and / or tax havens in order to bring them closer to the reality of electronic commerce.

Índice

Índice de Gráficos	3
Lista de siglas	4
1. Introdução.....	5
2. O comércio eletrónico.....	7
2.1. O conceito de comércio eletrónico.....	7
2.2. As tipologias do comércio eletrónico	8
2.2.1. Critério Subjetivo.....	9
2.2.2. Critério sistemático	11
2.2.3. Critério quanto à forma.....	11
2.3. Vantagens e Desvantagens.....	12
2.4. O comércio eletrónico em Portugal.....	15
2.5. O comércio eletrónico e o Covid-19.....	20
3. Fundamentos básicos da tributação	26
3.1. Imposto	26
3.1.1. Conceito	26
3.2. Taxa	27
3.3. Aplicação da lei fiscal no espaço e no tempo	28
3.3.1. Aplicação da lei tributária no espaço	28
3.3.2. Aplicação da lei tributária no tempo.....	29
3.4. As cláusulas anti abuso.....	29
3.5. O Imposto sobre o Valor Acrescentado	31
3.5.1. A tributação dos bens tangíveis.....	33
3.5.2. A tributação dos bens intangíveis.....	34
3.6. A evolução das receitas fiscais.....	35
3.7. Comparação das receitas fiscais em Portugal com a média da OCDE e da UE	39
4. O impacto da expansão do comércio eletrónico na Fiscalidade.....	41
4.1. Condenação da Concorrência Fiscal Prejudicial.....	41
4.2. Combate à Fraude e à Evasão Fiscal.....	43
4.3. Importância da troca de informações e da assistência mútua.....	43
4.4. O código de Conduta da UE.....	44

4.5.	O plano BEPS	46
5.	A evolução do quadro de tributação do comércio eletrónico.....	52
5.1.	Evolução legislativa europeia	53
5.2.	Evolução legislativa nacional.....	55
5.3.	A taxa Google / GAFA	57
5.4.	O Balcão Único	58
6.	Os desafios na regulamentação do comércio eletrónico.....	61
6.1.	O Regime Jurídico existente.....	62
6.2.	Estabelecimento estável.....	64
6.3.	Dupla Tributação	67
6.4.	Paraísos Fiscais	71
6.5.	Preços Transferência	73
7.	Conclusões.....	75
8.	Bibliografia.....	78

Índice de Gráficos

Gráfico 1 Evolução das vendas através do comércio eletrónico.	15
Gráfico 2 Percentagem dos indivíduos que utilizaram internet e que realizaram pelo menos uma compra online.....	16
Gráfico 3 Venda de bens em Portugal com recurso ao e-commerce em 2019.....	17
Gráfico 4 Top 3 da proveniência das encomendas de e-commerce.....	18
Gráfico 5 Divisão por faixa etária da população que recorre ao e-commerce, em percentagem.....	18
Gráfico 6 Percentagem da população portuguesa que não faz aquisições online com receio dos métodos de pagamento.....	19
Gráfico 7 Redução da atividade económica e do consumo em 2020 (vh/%).....	22
Gráfico 8 Quebra nos pagamentos por multibanco e em numerário, em 2020, em milhões de euros.....	23
Gráfico 9 Variação do PIB, na ótica da despesa, a preços de mercado.....	23
Gráfico 10 Características sobre as encomendas realizadas pelos portugueses, em percentagem.....	33
Gráfico 11 Estrutura das receitas fiscais - OE Suplementar 2020.....	36
Gráfico 12 Evolução das receitas obtidas através dos principais impostos (em milhões de euros).....	37
Gráfico 13 Evolução da carga fiscal (em % do PIB).....	40

Lista de siglas

BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
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
CRP	Constituição da República Portuguesa
ECOFIN	Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros
EM	Estados Membros da União Europeia
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto
SIBS	Sociedade Interbancária de Serviços
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia

1. Introdução

Numa fase em que as novas tecnologias se encontram em expansão, e derivado do desenvolvimento da internet, surgem desta forma, novas fontes de informação e de comunicação, que originam entre elas novos tipos de negócios, especialmente o comércio eletrónico, cujo crescimento tem sido acentuado ao longo dos últimos anos.

Sendo o comércio eletrónico uma das vias para o aumento da competitividade das empresas, é também um tipo de operações que requiere especial atenção pois torna-se necessário uma reorganização dos sistemas de informação, com a finalidade de recolher os benefícios do acesso a um mercado cada vez mais alargado e em franco crescimento.

Com o aparecimento do comércio eletrónico, é possível que qualquer empresa possa negociar, com o recurso a uma loja virtual (ou online), sem a necessidade de estar alocado a um espaço físico, podendo desta forma efetuar negócios com uma outra entidade ou pessoa noutro país e até mesmo noutro continente sem que essa entidade ou pessoa se apresente fisicamente.

O comércio eletrónico é, portanto, uma das maneiras de efetuar transações comerciais, contudo o mesmo levanta determinados desafios pois, por efeito da internacionalização das transações e das dificuldades em obter informação correta sobre o “percurso” das transações, torna difícil a sua tributação, levando a um aumento da elisão fiscal.

É também neste cenário de transações económicas que não possuem fronteiras físicas que tem conduzido a dificuldades na determinação do país ou território que detém a soberania fiscal sobre o facto gerador.

Em consequência do crescimento do número de operações realizadas através da internet, surge a necessidade de serem repensadas as bases do direito fiscal, com o intuito de efetuar uma adaptação aos tempos modernos em questões como o fator gerador, o modo de tributação, a localização da operação, bem como quem detém o direito de tributar o rendimento.

Neste sentido, surge a necessidade de analisar as políticas existentes e propostas, relativas à tributação do comércio internacional, nomeadamente no que concerne ao comércio realizado por via eletrónica, tornando-se desta forma o mote para a elaboração na presente dissertação, analisando os cenários de perda de arrecadação tributária por parte dos países, derivada da redução da carga fiscal das grandes empresas originadas pela utilização dos mecanismos de planeamento fiscais existentes bem como da ineficiente legislação relativa à tributação do comércio eletrónico.

2. O comércio eletrônico

2.1. O conceito de comércio eletrônico

Atualmente, é cada vez mais frequente o uso de expressões como “comércio eletrônico”, “transmissões online”, “banco online”, entre outras. Estas expressões, associam-se à globalização da internet podendo ser entendidos como fatores de inovação no contexto da sociedade atual, os quais, com a evolução digital tendem a revolucionar o modo como organizamos a nossa vida ou os nossos negócios.

Com a revolução surgida com a introdução da internet, surgem desta forma, novas ferramentas de dotar as empresas com novos modelos de expansão de negócios além-fronteiras de forma a acabar com o paradigma da “economia tradicional” (Anacom, 2004).

É neste sentido, na ótica das empresas, que surge então o comércio eletrônico. O mesmo, em termos sucintos, é entendido como sendo o ato de poder realizar negócios por via eletrónica, ou seja, com utilização à internet. No entanto, esta definição, seria uma forma muito simplista de caracterizar um acontecimento que tem vindo a sofrer constantes modificações ao longo do tempo, quer a nível dos mercados, sociais e financeiras a nível mundial. Desta forma, foi possível obter de alguns autores, uma definição mais elaborada sobre o comércio eletrônico.

Segundo a União Europeia (2018), o comércio eletrônico baseia-se na troca de bens e serviços em redes de computadores com acesso à internet, podendo ser dividido em compras e vendas de *e-commerce*, consoante a empresa compre ou venda.

O comércio eletrônico é também definido pela capacidade de efetuar operações comerciais de forma eletrónica através da internet entre empresas e/ou indivíduos (R. Gonçalves et al., 2014). Nestas operações comerciais, incluem-se todas as transações mediadas pela tecnologia digital, ou seja, que ocorrem na

internet, e que implicam a troca de valor (e.g. dinheiro) em troca de produtos e/ou serviços.

Segundo o mesmo, sem a existência de troca de valor, não ocorre comércio, existindo desta forma a necessidade da existência de troca de valor a fim de determinar os limites do comércio eletrônico.

2.2. As tipologias do comércio eletrônico

No que concerne ao comércio eletrônico, é possível através do recurso a critérios tipificá-lo quanto às modalidades existentes (Garcia, 2013):

- Critério Subjetivo:

O comércio eletrônico, pode classificar-se conforme os intervenientes envolvidos no processo. Neste sentido, podemos encontrar o comércio eletrônico entre empresas, entre empresas e consumidores e entre empresas e a Administração Pública.

- Critério sistemático:

No respeitante a este critério, o comércio pode distinguir-se entre o dito tradicional e o via internet (comércio eletrônico).

- Critério quanto à forma:

Estamos perante uma divisão existente entre o que se denomina de comércio eletrônico online (direto) e o comércio eletrônico offline (indireto).

2.2.1. Critério Subjetivo

Existindo atualmente imensas possibilidades para a classificação do comércio eletrónico como por exemplo, o tipo de produto ou serviço ou setor de atividade, foi com base na literatura optado por classificar o comércio eletrónico com base no tipo de agentes envolvidos nas transações. Neste sentido, segundo Garcia (2013) reconhecem-se quatro tipos principais de comércio eletrónico:

1. *Business-to-Business (B2B)*

O comércio *business-to-business* envolve as operações de empresas para empresas.

Atualmente, cerca de 19% das empresas portuguesas recorrem ao comércio eletrónico, como forma de divulgação da marca e o crescimento das vendas (ACEPI & IDC, 2019). Ainda dentro deste tipo de comércio eletrónico, é possível subdividir em três grandes áreas, sendo elas o *e-Marketplace*, o *e-Procurement* e ainda o *e-Distribution*.

No que concerne aos *e-Marketplace's* estes, consistem em plataformas eletrónicas onde as empresas podem interagir como vendedores ou compradores com o objetivo de estabelecerem laços comerciais entre si. Os *e-Marketplace's* podem ser apenas relativos a uma indústria específica ou em mercados onde se encontram aglomerados vários ramos de atividade.

Os *e-Procurement's* tratam-se de plataformas digitais criadas com o objetivo de suportar o armazenamento das empresas, permitindo assim a rentabilização da cadeia de abastecimento no que concerne a tempos e custos, através de processos de automatização das interações com os fornecedores.

Finalmente, os *e-Distribution's* consistem em plataformas digitais com o intuito de integrar empresas e os seus distribuidores e representantes, possibilitando a realização de várias tarefas, como a emissão de faturas e a receção de mercadorias.

2. Business-to-Consumer (B2C)

O comércio *business-to-consumer* estabelece-se através de relações comerciais eletrónicas entre as empresas e os consumidores finais. É possível associar esta vertente ao retalho, caracterizando-se como sendo mais simples, no entanto mais pontual e ocasional.

Este modelo de comércio, tem vindo a progredir bastante devido ao desenvolvimento da internet e dos websites das empresas e até mesmo de plataformas de vendas online, como é o caso do *eBay*, ou do *AliExpress* que se baseiam numa única plataforma que aglomera inúmeros vendedores de livros, telemóveis, acessórios informáticos, entre outros, de forma a chegar mais perto do consumidor final.

3. Business-to-Administration (B2A)

Nesta categoria insere-se todas as transações online realizadas entre as empresas e a Administração Pública. Engloba-se neste âmbito, serviços na área fiscal, da segurança social, dos registos e notariado, entre outros.

Não obstante ao facto de este segmento se encontrar ainda em fase inicial de desenvolvimento, este, tende a aumentar rapidamente, através das medidas criadas na Administração Pública relativas à promoção do comércio eletrónico.

4. Consumer-to-Administration (C2A)

Neste modelo, inserem-se todas as transações eletrónicas efetuadas entre os consumidores finais (sujeitos passivos singulares) e a Administração Pública. Em relação às medidas já existentes em Portugal, no que concerne à Segurança Social, é possível obter informação e ainda realizar pagamentos, na Administração Tributária e Aduaneira é possível a entrega de declarações, a obtenção de certidões e ainda de pagamento de impostos e taxas.

Desta forma, é possível afirmar que ambos os modelos que envolvem a Administração Pública (B2A e C2A) estão associados à modernização, agilização

e qualidade do serviço público, aspetos estes cada vez mais realçados pela generalidade das entidades governamentais (Anacom, 2004).

2.2.2. Critério sistemático

Uma das formas em que é possível distinguir o comércio eletrónico do comércio do estilo tradicional, é a forma como a informação é trocada e processada entre as partes intervenientes (Garcia, 2013). No comércio dito tradicional, existe um contacto pessoal direto entre as partes, ao invés do comércio eletrónico em que a informação é transmitida através de uma rede ou um canal eletrónico.

Numa forma resumida, o processo comercial é composto por seis etapas, sendo elas, a recolha de informação, na ótica em que o comprador procura e recolhe informação sobre o bem, o contacto, entendido como sendo a relação entre o comprador e o vendedor, a negociação de preços, funcionalidades e características do produto, o compromisso de compra e finalmente o pagamento e a entrega do produto adquirido (Anacom, 2004).

Neste sentido, entende-se por comércio, todo aquele que cumprir as seis etapas do processo comercial, sendo que nos casos em que ocorram qualquer uma das primeiras três primeiras fases com recurso a meios eletrónicos considera-se como sendo comércio assistido eletronicamente. Por outro lado, caso o compromisso se efetue com recurso a meios eletrónicos, assume-se como sendo comércio eletrónico.

2.2.3. Critério quanto à forma

É possível ainda, identificar dois tipos de atividade distintas no que concerne ao comércio eletrónico, sendo eles o direto ou *online*, ou indireto ou *offline* (Garcia, 2013).

Relativamente ao primeiro, entende-se como sendo comércio eletrónico direto, aquele em que são encomendados, pagos e entregues via online produtos (incorpóreos) ou serviços. Este tipo de comércio eletrónico, possui como característica a inexistência de barreiras geográficas, permitindo desta forma a possibilidade de situações de não tributação de impostos devido à fraca capacidade de determinação do percurso dos bens/serviços.

Por outro lado, o comércio eletrónico indireto, é aquele, em que a encomenda é feita por via de meios eletrónicos, no entanto devido à característica de bens corpóreos, necessitam de ser entregues fisicamente, pelos canais habitualmente utilizados no comércio dito tradicional.

2.3. Vantagens e Desvantagens

A propagação do comércio eletrónico, trouxe então novas formas de divulgação de empresas e/ou produtos ao exterior. Desta forma, surgem também inúmeras vantagens (Xiaowan, 2018):

- **Custos mais baixos**

Comparativamente ao comércio tradicional, o comércio eletrónico veio trazer competitividade a nível dos preços praticados.

Esta vantagem decorre do facto de através do comércio eletrónico ser possível reduzir os custos de transporte dos produtos assim como, com a existência de uma melhor comunicação entre os vendedores e os compradores, ser possível reduzir também os custos de gestão bem como de stocks.

- **Espaço e tempo versus eficiência**

No que concerne ao comércio tradicional, este possui algumas desvantagens em relação ao comércio eletrónico, como sendo elas, a localização dos espaços

comerciais assim como os horários de funcionamento, fatores estes que se refletem negativamente a nível das vendas.

Na ótica do adquirente, o comércio eletrónico ganha vantagem sobre o comércio tradicional, isto porque, com o recurso à internet, é possível, a qualquer hora em qualquer local proceder à aquisição de produtos e/ou serviços, evitando assim o deslocamento a uma loja física.

- **Variedade**

É também, uma vantagem sobre o comércio dito tradicional, pois através das aquisições eletrónicas é possível ao comprador obter uma maior variedade de produtos que procura, assim como para o vendedor, o processo de compra e venda torna-se mais simplificado na medida em que, com a análise dos hábitos de consumo dos compradores é possível ao vendedor ajustar os seus stocks a uma maior variedade de produtos, conseguindo desta forma prestar um serviço mais personalizado ao cliente, tornando-se assim mais competitivo ao nível das vendas assim como conseguir garantir a lealdade e a confiança dos consumidores.

Porém, o comércio eletrónico também apresenta algumas desvantagens em relação ao comércio tradicional, como sendo elas, as questões ligadas à logística, relação preço e qualidade assim como dificuldades no serviço pós-venda.

- **Questões logísticas**

Não obstante a celeridade com que é possível fazer aquisições através da internet em relação ao comércio tradicional, surgem a desvantagem do tempo de entrega dos bens.

Ao invés das aquisições no modelo tradicional, em regra, serem entregues imediatamente aquando da compra, no modelo eletrónico, as aquisições de bens estão dependentes do tempo de entrega consoante o local de onde provém as mercadorias ou dos stocks existentes no momento da aquisição.

• **Relação do preço qualidade**

O preço mais baixo tem vindo a ser um dos fatores que tem levado ao aumento do número de transações realizadas via internet (Deloitte, 2019).

Porém, nem sempre a qualidade é a evidenciada na descrição dos bens. O adquirente apenas é capaz de encontrar defeitos, evidências de má qualidade ou bens contrafeitos aquando da receção da mercadoria. Esta situação decorre do facto de aquando da aquisição o comprador apenas pode ver fotografias do produto, o que por vezes poderá não corresponder à verdade.

Outras situações possíveis, é na aquisição de produtos que possuam tamanhos, nomeadamente o vestuário e o calçado, em que o comprador não tem como experimentar os bens, o que pode contribuir para que o comprador não seja levado a adquirir este tipo de bens, dando preferência ao comércio tradicional (CTT, 2019).

• **Serviço Pós-venda**

Outro dos fatores inibidores das aquisições via internet, é relativo ao serviço pós-venda, nomeadamente no que concerne ao direito à garantia, trocas e devoluções.

Dado que, na maioria das aquisições feitas em plataformas de vendas online (OLX, *eBay*, *AliExpress*, *Amazon*), não existir o facto da entrega do documento comprovativo da aquisição (fatura, fatura-recibo), torna-se, para os compradores uma razão para a não aquisição dos produtos/serviços, uma vez que sem esse elemento, os consumidores, vêm o acesso aos seus direitos mais complicado.

Relativamente às aquisições realizadas no espaço da União Europeia (UE), estas encontram-se salvaguardadas ao abrigo da diretiva sobre os direitos dos consumidores na UE, em vigor desde o dia 13 de junho de 2014 transposta para o direito nacional através do Decreto-Lei n.º 24/2014, de 14 de fevereiro que regula

os contratos celebrados à distância e fora do estabelecimento, e pela Lei n.º 47/2014, de 28 de julho que introduz alterações à Lei de Defesa do Consumidor.

2.4. O comércio eletrónico em Portugal

Segundo, o Estudo da Economia Digital em Portugal, publicado pela Associação da Economia Digital (ACEPI) e a *International Data Corporation* (IDC) (2019), o volume de transações de comércio eletrónico realizadas em 2018 pelos consumidores portugueses (B2C) atingiu os 5,5 mil milhões de Euros, correspondendo a cerca de 3% do PIB nacional.

Tal como consta no Gráfico nº 1, o volume de vendas de comércio eletrónico tem vindo a aumentar ao longo de todo o período analisado, sendo possível constatar, que cada vez mais empresas estão a modificar os seus hábitos para ir de encontro aos novos hábitos dos clientes.

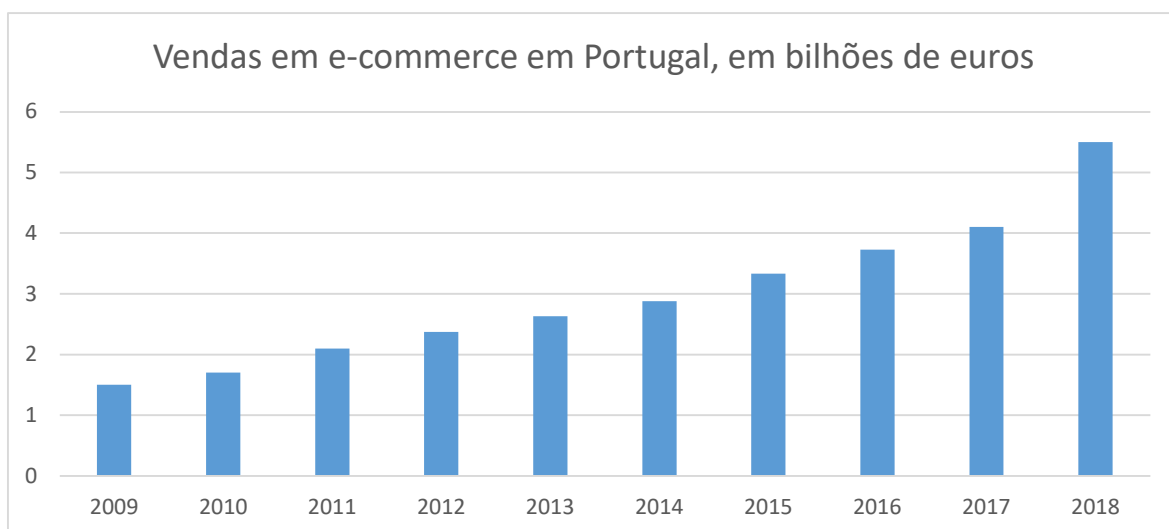


Gráfico 1 Evolução das vendas através do comércio eletrónico.

Fonte: *European Ecommerce Report 2019*

De acordo com o *Eurostat*, cerca de 37% dos portugueses realizaram pelo menos uma compra online no último ano, contrastando com os 60% de média da União Europeia. No entanto, como é visível no Gráfico nº 2, cada vez mais portugueses realizam compras via internet.

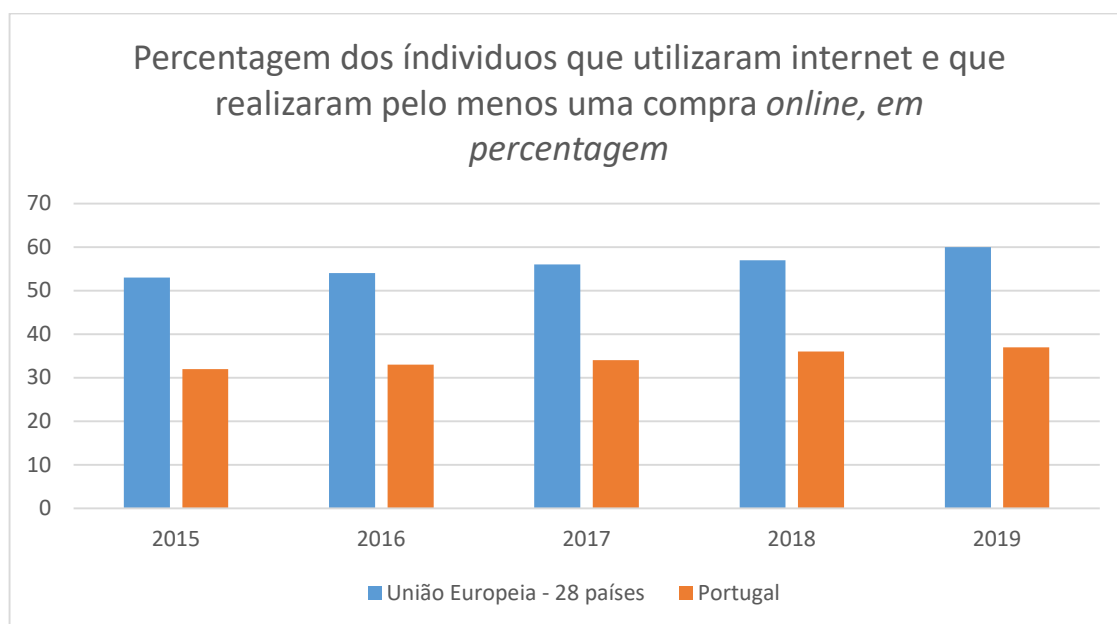


Gráfico 2 Percentagem dos indivíduos que utilizaram internet e que realizaram pelo menos uma compra online.

Fonte: Eurostat 2020

Segundo a Associação da Economia Digital (ACEPI) e a *International Data Corporation* (IDC) (2019), os serviços mais adquiridos pelos portugueses no último ano foram o alojamento, onde se incluem os hotéis e as pousadas, representando 57%, seguido de bilhetes de transportes de avião e comboio com uma percentagem de 44%, e os bilhetes de espetáculos desportivos e de entretenimento com uma fatia de 37%.

No que concerne aos produtos, segundo o gráfico nº 3, foi a roupa e os acessórios desportivos que os portugueses mais adquiriram no ano de 2019 representando 24% das aquisições, seguido de produtos para a casa e de produtos de mercearia representando 14% e 11% respetivamente.

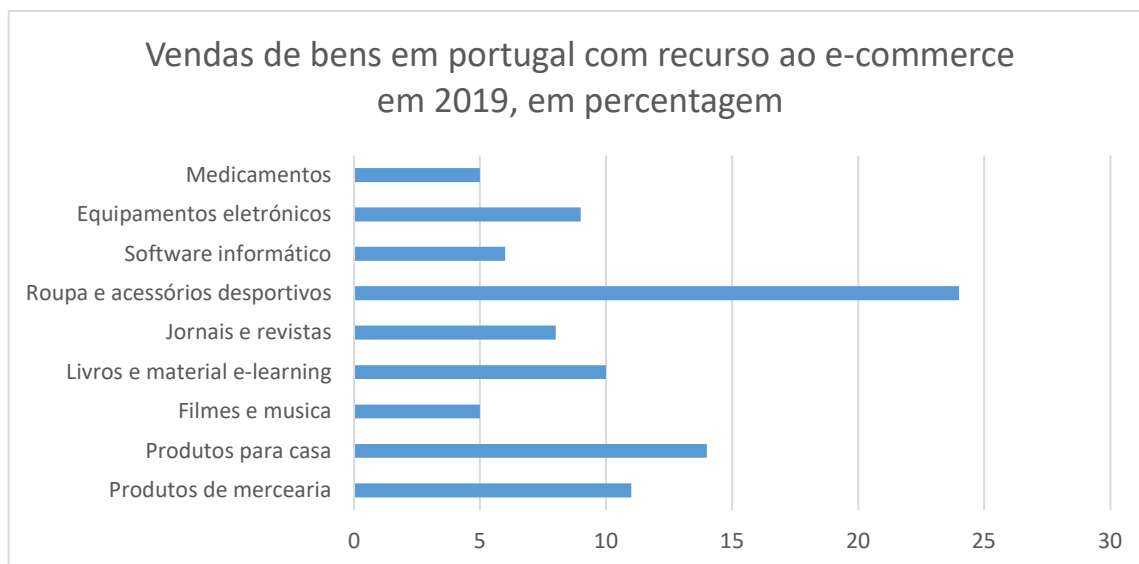


Gráfico 3 Venda de bens em Portugal com recurso ao e-commerce em 2019

Fonte: Eurostat 2020

Relativamente ao método de pagamento preferido pelos portugueses, o pagamento por referência de Multibanco continua a ser o método preferido, seguido do pagamento através de cartão de crédito/débito, estando o pagamento através de plataformas online (*Paypal* e *Mbway/Mbnet*) em quarto e quinto lugar respetivamente (ACEPI & IDC, 2019).

No que concerne ao local de onde provêm os bens adquiridos e segundo o gráfico nº 4, a China é o país que mais exporta mercadorias para território nacional representando 46% das aquisições, seguido da Espanha e do Reino Unido, com 17% e 10%, respetivamente (IPC, 2020).

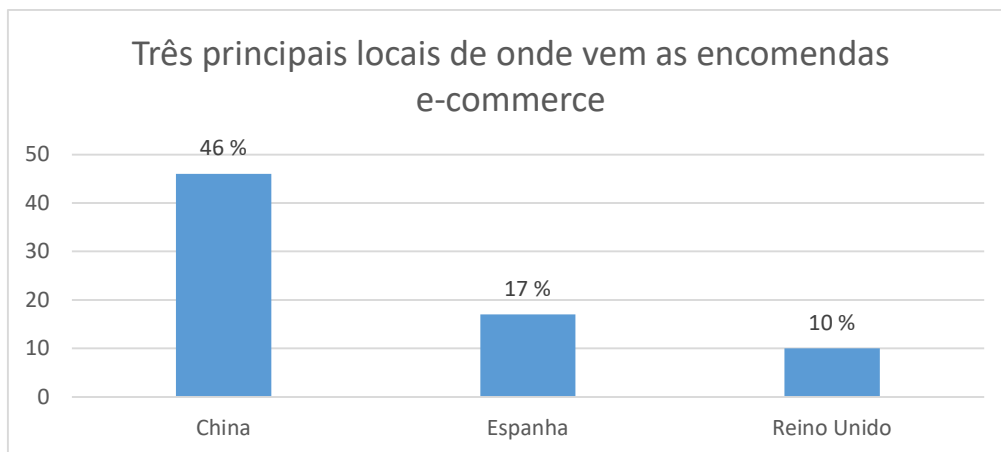


Gráfico 4 Top 3 da proveniência das encomendas de e-commerce

Fonte: Adaptado de IPC Report 2019

Efetuada uma análise do perfil do adquirente de bens e serviços adquiridos com recurso à *internet*, através dos dados obtidos através das bases de dados do *Eurostat* no gráfico n.º5, é possível verificar relativamente para o ano de 2019, que foram os indivíduos mais novos, com maior incidência na faixa etária dos 25 aos 34 anos, que realizaram maior volume de aquisições via internet, seguidos dos indivíduos da faixa etária dos 16 aos 24 anos.

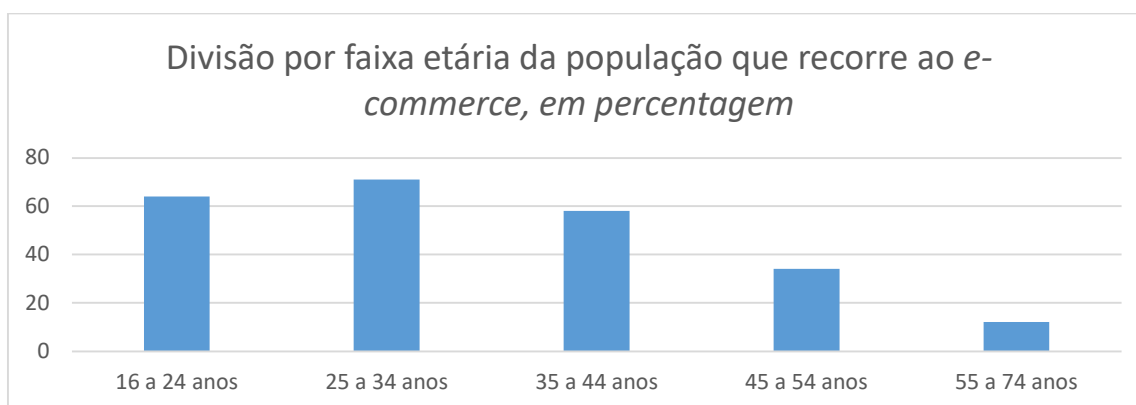


Gráfico 5 Divisão por faixa etária da população que recorre ao e-commerce, em percentagem

Fonte: Eurostat 2020

Porém, segundo um estudo europeu¹ sobre o uso das tecnologias de informação, Portugal foi considerado o país da UE com mais preocupações relativamente ao comércio eletrónico (Fonseca, 2020).

Conforme verificado no gráfico nº 6, cerca de 23% dos portugueses inquiridos afirmaram não ter feito, nos últimos 12 meses, compras na internet devido a preocupações de segurança relativo ao pagamento do bem/serviço.

Em sinal contrário encontra-se a Estónia em que apenas 1% dos inquiridos não realizaram aquisições online devido a preocupações no método de pagamento.

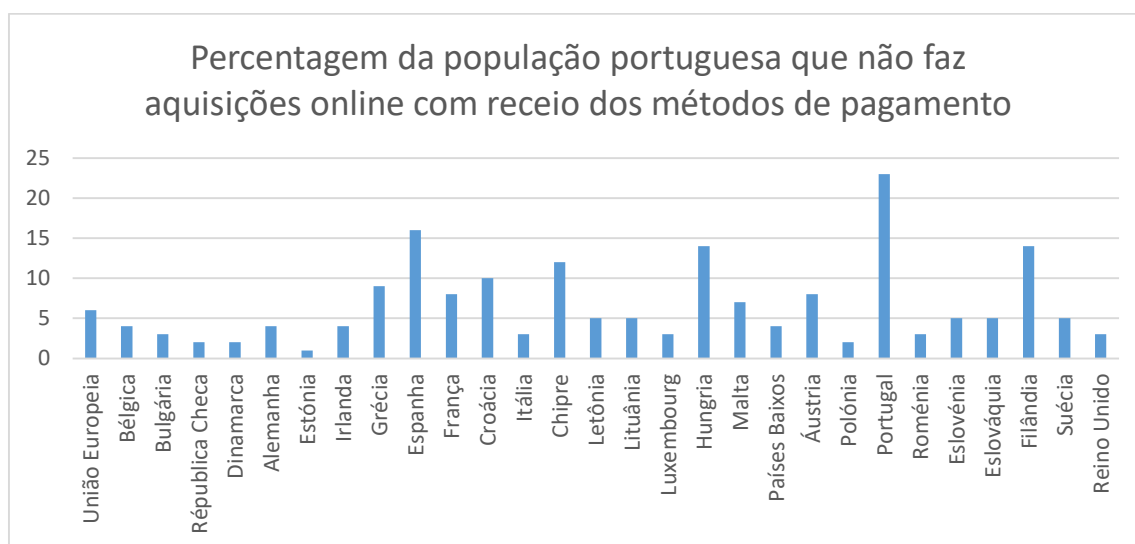


Gráfico 6 Percentagem da população portuguesa que não faz aquisições online com receio dos métodos de pagamento

Fonte: Eurostat 2020

¹ Estudo Europeu realizado sobre o uso das tecnologias de informação, no âmbito do qual foram inquiridos, no segundo trimestre do ano de 2019, 6.624 portugueses de um total de cerca de 200 mil cidadãos da UE, com idades entre 16 e 74 anos. O estudo citado foi divulgado no âmbito do Dia Internacional da Privacidade de Dados, que se assinalou no passado dia 28 de janeiro de 2020.

2.5. O comércio eletrónico e o Covid-19

Com a Organização Mundial de Saúde a qualificar no dia 11 de março de 2020, a emergência de saúde pública ocasionada pela doença Covid-19, como sendo uma pandemia internacional, constituindo desta forma uma calamidade pública, Portugal, decreta ao abrigo do Decreto do Presidente da República n.º 14-A/2020 de 18 de março, o Estado de Emergência com abrangência a todo o território nacional.

Inicialmente declarado pelo período máximo que a Constituição da República Portuguesa o permitira (15 dias), o mesmo Estado de Emergência foi prorrogado por mais duas vezes tendo terminado em finais de abril de 2020.

Derivado da instauração do Estado de Emergência, foi publicado o Decreto n.º 2-A/2020 de 20 de março da Presidência do Conselho de Ministros, que procede à execução da declaração do estado de emergência efetuada pelo Decreto do Presidente da República n.º 14-A/2020, de 18 de março. Do exposto no Decreto, foram decretadas limitações à livre circulação dos cidadãos, como o dever geral de recolhimento domiciliário (artigo 5.º), bem como o encerramento de instalações e estabelecimentos (artigo 7.º e 8.º) e suspensão de atividades no âmbito da prestação de serviços não essenciais com atendimento ao público (artigo 9.º).

Da lista de instalações e estabelecimentos que encerraram derivado da declaração de Estado de Emergência, encontram-se atividades recreativas, de lazer e diversão, como é o caso das discotecas, bares e parques de diversão, atividades culturais e artísticas, como auditórios, cinemas, museus, e bibliotecas, atividades desportivas, de entre os quais os estádios e ginásios, espaços de jogo e apostas, como os casinos e os salões de jogos e ainda as atividades de restauração, onde se incluem, os restaurantes, cafetarias, esplanadas. Exceção para estes últimos, que, no caso de os restaurantes possuírem atividade de *take-away* poderem continuar a exercer apenas neste âmbito de entregas, e para as cafetarias se possuírem o serviço de padaria, considerado como serviço essencial.

Contudo, derivado da estabilização diária do número de casos confirmados de Covid-19, foi decretado o fim do Estado de Emergência a 30 de abril, tendo sido decretado o Estado de Contingência a partir do dia 1 de maio pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 33-A/2020 da Presidência do Conselho de Ministros.

Efetuada a entrada no Estado de Contingência, o Governo, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 33-C/2020 de 30 de abril, procedeu à publicação da estratégia de levantamento de medidas de confinamento no âmbito do combate à pandemia do Covid-19.

Da estratégia apresentada, destaca-se o levantamento gradual das medidas de confinamento (a 4 e 18 de maio e 1 de junho) com a intenção de melhor controlar o aumento espectável do número de novos casos de infeção e desta forma poderem as medidas tomadas inicialmente serem adaptadas ou reintroduzidas novas para que se mantivesse o controlo da pandemia.

Das medidas apresentadas, destaca-se a reabertura do comércio e da restauração por fases:

- 4 de maio: Abertura do comércio local com porta aberta para a rua até 200 m², de cabeleireiros, manicures e similares bem como de livrarias e comércio automóvel, estes últimos independentemente da área;
- 18 de maio: Abertura das lojas com porta aberta para a rua até 400 m², ou partes de lojas até 400 m² (ou maiores através de decisão da autarquia) e ainda da restauração, cafés e pastelarias/esplanadas;
- 1 de junho: Abertura de lojas com área superior a 400 m² ou inseridas em centros comerciais.

Contudo, derivado ao confinamento decretado no território, ocorreu também um decréscimo na atividade económica nacional, bem no consumo das famílias portuguesas, tendo durante esse período mudado os hábitos de consumo dos portugueses.

Pelo gráfico n.º 7, com dados obtidos a partir do Instituto Nacional de Estatística, podemos comprovar a diminuição da atividade económica em Portugal, tendo a mesma começado a diminuir desde meados de fevereiro, altura na qual os próprios cidadãos começaram a adotar medidas preventivas de combate à propagação do Covid-19, mesmo antes de decretado o Estado de Emergência.

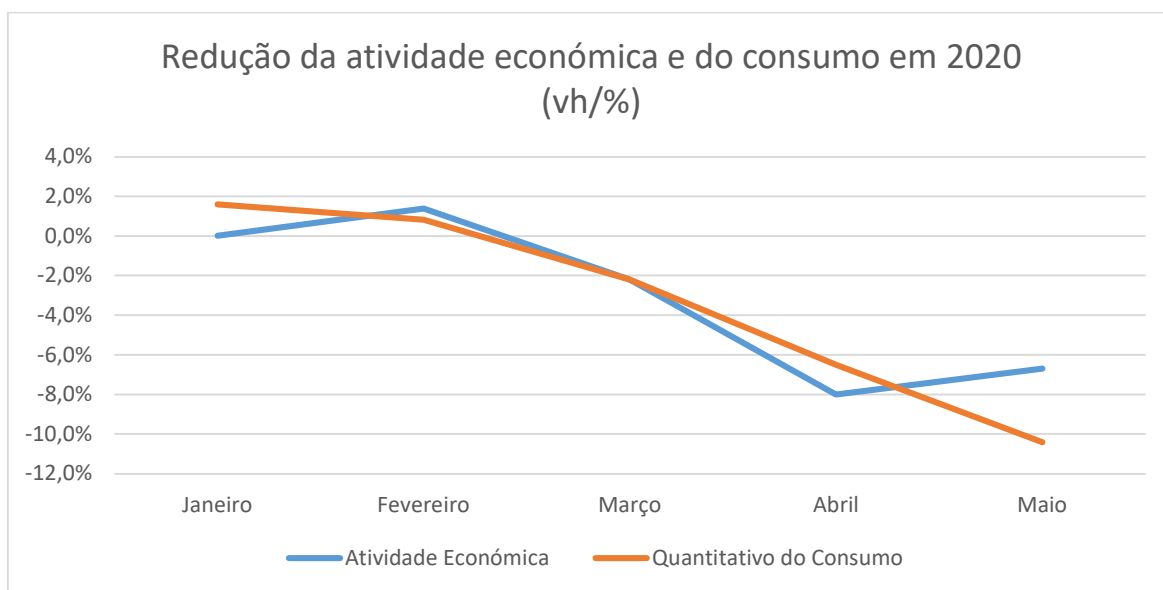


Gráfico 7 Redução da atividade económica e do consumo em 2020 (vh/%)

Fonte: INE 2020

Através também do recurso a dados obtidos da Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS), empresa detentora da rede Multibanco, é possível verificar que à semelhança do gráfico anterior, também no gráfico n.º 8 ocorreu uma diminuição nos pagamentos quer por multibanco quer em numerário, comprovando assim a diminuição na atividade económica e no consumo.

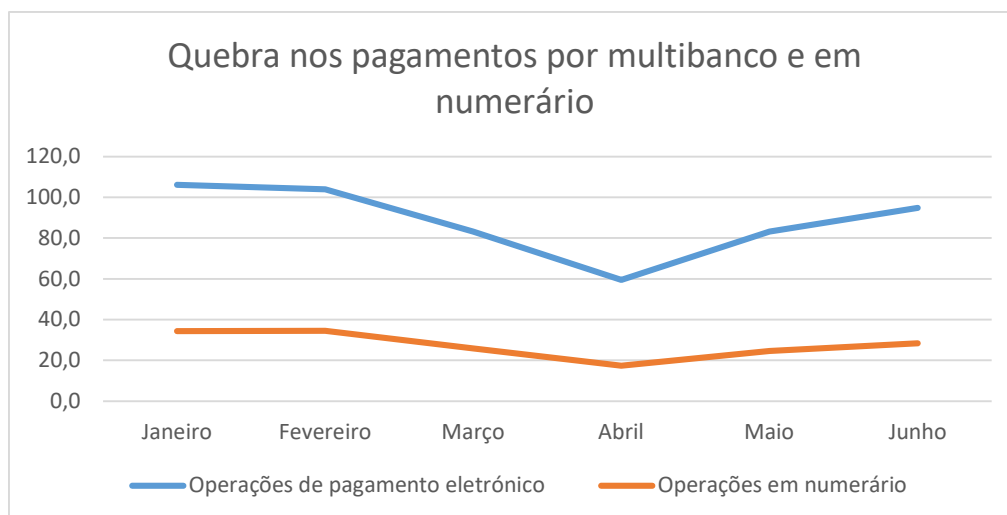


Gráfico 8 Quebra nos pagamentos por multibanco e em numerário, em 2020, em milhões de euros

Fonte: SIBS Analytics, 2020

Para além da quebra da atividade económica, o confinamento originou outros custos para as contas nacionais, um dos quais o custo económico. Analisando o indicador do Produto Interno Bruto (PIB) com recurso ao gráfico n.º 9, à data de 31 de dezembro de 2019, o mesmo situava-se nos 2,20 pontos percentuais.

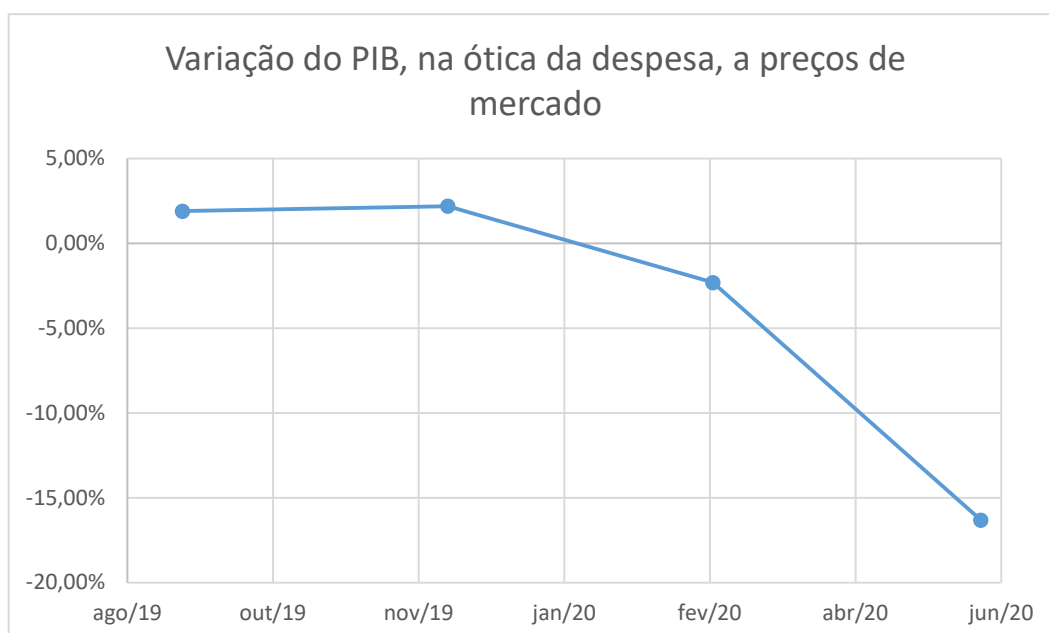


Gráfico 9 Variação do PIB, na ótica da despesa, a preços de mercado

Fonte: Banco de Portugal, 2020

No entanto durante o primeiro trimestre de 2020, altura em que os portugueses já tinham iniciado as suas próprias medidas de prevenção do contágio da doença, e tinha sido dado início ao Estado de Emergência em março, o PIB teve uma retração de 4,5 %, para os 2,3 %.

Contudo os efeitos do confinamento não se fizeram sentir apenas no primeiro trimestre de 2020, tendo no segundo trimestre do ano o PIB atingido os -16,3%.

Embora tenha ocorrido uma retração na economia derivada do surgimento da pandemia da Covid-19, surgiu também uma revolução no que concerne à forma como as pessoas vivem e se relacionam a nível global.

Um dos aspetos mais evidentes é o crescimento exponencial do número de novos utilizadores dos canais digitais, em consequência do confinamento e das restrições de deslocação impostas pelos governos de inúmeros países.

Segundo o *Financial Times* (2020) o *Carrefour* (retalhista) em Itália, registou uma duplicação de clientes no que concerne ao comércio eletrónico. Ainda por um inquérito realizado pelo *Wall Street Journal* de 20 de abril, os inquiridos afirmaram ter realizado, pela primeira vez, compras de mercearia através da internet, devido às restrições de mobilidade e devido ao risco de propagação do vírus.

Relativamente ao caso português, e segundo as conclusões de um estudo da GroupM, elaborado pela Markttest, em meados de abril deste ano, a pandemia gerou um aumento do e-commerce entre 40 e 60% face aos dados obtidos em 2019 (Pereira, 2020).

Adicionalmente, a SIBS registou um aumento de aproximadamente 18% no valor médio das compras online. Face aos dados obtidos durante a pandemia do Covid-19, é possível constatar que, aumentou o número de consumidores do comércio eletrónico, bem como quem já o consumia, alargou o seu espectro de bens adquiridos (Pereira, 2020).

Até ao momento, pelos dados disponíveis, e segundo o *Demand Sentinel* da BCG que monitoriza o tráfego online em Portugal por categorias, ocorreu um aumento na procura de bens de Beleza/Cosmética para mais 28 pontos percentuais e ainda um aumento na procura de medicamentos em 19 pontos percentuais, ambos face a janeiro de 2020.

Ainda assim, um dos setores que mais poderá tirar rentabilidade da mudança dos hábitos dos consumidores é o setor retalhista, porém, terão de ser feitas adaptações aos atuais modelos de comércio implementando novas estratégias de marketing digital e atualização da sua estratégia de vendas, aumentando a sua capacidade logística.

Como exemplo, o *website* Dott (www.dott.pt) é o primeiro *e-Marketplace* generalista português que surgiu durante a pandemia do Covid-19 e tem como objetivo mudar a forma de como se compra e vende online no nosso país, ajudando as marcas portuguesas a fazerem a sua transição para a era digital (Dott, 2020). Além do Dott, podemos encontrar outros *e-Marketplace's* a nível global, como a *Amazon* e o *eBay*.

Concluindo, a pandemia do Covid-19 poderá ser o mote para as empresas portuguesas fazerem a sua transição para o mundo online impulsionando desta forma as suas vendas, nunca desfazendo do seu modelo de vendas presenciais.

3. Fundamentos básicos da tributação

3.1. Imposto

3.1.1. Conceito

O imposto é usualmente entendido como sendo uma prestação pecuniária, coativa, definitiva, sem contrapartida e sem carácter de sanção e é exigido pelo Estado e pelos demais entes que desempenham funções públicas com vista à satisfação das necessidades públicas.

Entende-se como sendo uma prestação pecuniária, pois é suscetível de representação em dinheiro, embora em exemplos históricos, os impostos eram pagos através de géneros.

Coativa, pois tem uma origem legal, não derivando de acordo. A obrigação fiscal é fixada imperativamente através da lei não podendo o conteúdo dessa obrigação ser definido casuisticamente.

Definitiva, porque consiste num meio definitivo de financiamento pois o contribuinte não é reembolsado do valor que paga. Trata-se do oposto do empréstimo e da requisição administrativa.

Unilateral, pois não possui uma contrapartida direta, individual nem específica.

Sem a natureza de sanção, visto que não visa punir atos que sejam considerados ilícitos. Diferencia-se desta forma das multas e coimas que possuem como finalidade a punição por um ato².

² Contudo, apesar de o imposto não visar a punição de atos ilícitos, o disposto no artigo 10.º da Lei Geral Tributária (LGT) visa determinar que mesmo sendo ilícitos, os atos podem não estar isentos de imposto, pois o mesmo determina que, “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”.

Finalmente, o principal objetivo do imposto é a da obtenção de receitas podendo, contudo, possuir objetivos complementares no plano macroeconómico, como o controlo da inflação ou do défice externo, ou político como sendo a redistribuição da riqueza, como disposto nos artigos 5.º da LGT e o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

3.2. Taxa

Segundo Braz Teixeira (1986), as taxas são definidas como sendo prestações estabelecidas como leis a favor de uma pessoa coletiva de direito público, como retribuição de serviços individualmente prestados, da utilização de bens do domínio público, ou da remoção do limite jurídico à atividade dos particulares.

Desta forma, a principal característica que distingue taxa de imposto, é o seu carácter sinalagmático da taxa uma vez que, no caso do imposto a prestação é unilateral, não existindo contrapartida específica a favor do contribuinte ao invés da taxa, que à prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos corresponde uma contrapartida específica.

No normativo nacional, o conceito de taxa³, encontra-se disposto no n.º 2 do artigo 4.º da LGT em que, *“as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”*.

³ Segundo Braz Teixeira, as taxas podem ser entendidas como sendo prestações estabelecidas pela lei a favor de uma pessoa coletiva de direito público, como retribuição de serviços individualmente prestados, da utilização de bens do domínio público, ou da remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares.

3.3. Aplicação da lei fiscal no espaço e no tempo

3.3.1. Aplicação da lei tributária no espaço

As leis criadas por um determinado Estado, só se aplicam ao território desse mesmo Estado, cumprindo-se desta forma o princípio da territorialidade das leis, que no campo do direito fiscal, possui a seguinte formulação:

“O poder de tributar está internacionalmente limitado pela coexistência de outras soberanias pelo que só dentro do território do Estado, com certas exceções, esse poder pode ser exercido” (Gomes, 1985).

Decorre do princípio, que para um Estado tributar um determinado facto, existe a necessidade de haver uma ligação ao território do Estado, ou seja, um elemento de conexão tal como a nacionalidade, o domicílio ou residência do sujeito passivo ou o local da origem dos rendimentos.

Desta forma, cada país adota, aos seus impostos, os elementos de conexão que considerar mais apropriados, os quais variam de Estado para Estado originando uma disparidade na tributação. Como exemplo, veja-se a tributação dos rendimentos pessoais que com a aplicação do princípio da territorialidade os rendimentos de um contribuinte, independentemente da sua origem são tributados globalmente.

Na legislação portuguesa, o princípio da territorialidade encontra-se previsto no n.º 1 do artigo 13º da LGT, que sem prejuízo das convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional. Bem como, pelo n.º 2 do mesmo artigo em que a tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.

3.3.2. Aplicação da lei tributária no tempo

Do ponto de vista da análise temporal, é necessário atender ao facto de que os impostos se regem pelo princípio constitucional e legal da não retroatividade, tal como consta no n.º 3 do artigo 103.º da CRP em que *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei”*.

Adicionalmente, no direito fiscal, o princípio da não retroatividade encontra-se disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 12.º da LGT em que *as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos*”. Esclarecendo ainda que *“se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.”* Contudo, esta proibição não é aplicável às normas sobre o procedimento e processo, pois estas são de aplicação imediata, desde que não afetem os direitos e garantias já constituídas pelos contribuintes.

3.4. As cláusulas anti abuso

Com a globalização dos mercados, a existência de taxas de tributação diferenciadas entre Estados, em particular as existentes nos paraísos fiscais e nos regimes fiscais denominados de claramente mais favoráveis, surgem também impactos negativos nas questões fiscais, levando aos acontecimentos de planeamento fiscal bem como da erosão da receita tributária dos Estados.

Nesse sentido, as ordens jurídicas foram adotando normas anti abuso como normas cujo objetivo passa por desconsiderar os efeitos fiscais das práticas abusivas, dando assim uma resposta aos comportamentos abusivos dos contribuintes (L. Gonçalves, 2012). Desta forma, a aplicação destas normas, faz com que se aplique determinado regime legal expressamente previsto na lei para determinada situação.

Na legislação portuguesa, no n.º 2 do artigo 38.º da LGT encontra-se disposto a cláusula geral anti abuso, tornando *ineficaz do ponto de vista tributário, os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.*

Realçando-se que, face ao exposto no artigo 74.º da LGT, recai sobre a Administração Tributária o ónus da prova, ou seja, recai sobre esta a obrigação de demonstrar a intenção abusiva do contribuinte.

Ainda pelo artigo 59.º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), o legislador prevê medidas para evitar a deslocalização das receitas tributárias, mediante a adoção de mecanismos anti abuso, de entre os quais, a questão dos preços transferência, a imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado e os pagamentos efetuados a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

O aumento das operações nos meios digitais veio aumentar a mobilidade das transações comerciais e dificultar a identificação dos elementos envolvidos numa transação originando desta forma dificuldades à tributação das operações realizadas nos meios digitais bem como dificuldade à aplicação das medidas anti abuso.

3.5. O Imposto sobre o Valor Acrescentado

A nível da tributação do comércio eletrónico, é importante realçar o facto de que o principal imposto associado às transações comerciais a nível da UE, é o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Neste sentido é perentório fazer uma abordagem sintética relativamente ao IVA.

Segundo a Comissão Europeia, o IVA é um imposto que recai sobre a maioria dos bens e serviços adquiridos no espaço da UE (Comissão Europeia, 2020).

Assim sendo, grande parte dos bens e serviços comprados e vendidos dentro da UE estão sujeitos ao imposto, sendo que, em termos genéricos, as mercadorias que são exportadas e os serviços que são prestados a clientes no exterior do espaço, não se encontram sujeitos ao IVA. Não obstante, quando se trate de importações, e, de forma a manter um sistema igualitário, as mesmas são sujeitas a tributação.

Para Clotilde Palma (2019), o IVA é caracterizado como sendo um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto.

O IVA é assim considerado:

- Imposto de matriz comunitária;
- Imposto geral sobre o consumo;
- Imposto plurifásico;
- Imposto sem efeito cumulativo;
- Imposto tendencialmente neutro;

Entende-se como sendo um imposto de matriz comunitária derivado da adesão dos países à UE. Foi através da 6ª Diretiva (Diretiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17-05-1977, revogada pela Diretiva 2006/112/CE, 28-11-2006 que se alcançou, a nível comunitário, uma base para a tributação uniforme do

imposto a vigorar em todos os Estados Membros da União Europeia (EM): mesmo tipo de regras de incidência, localização, exigibilidade, isenções, determinação do valor tributável e deduções.

No entanto, por força de várias opções, nomeadamente, derrogações, normas transitórias admitidas pela própria diretiva, não podemos falar de um regime único de IVA, mas sim de 27 sistemas de IVA diferentes, mas todos eles interligados à diretiva de 2006.

O imposto é geral sobre o consumo, pois possui uma base de tributação ampla, que se aplica à generalidade das operações económicas: transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações. Em regra, suportado pelo consumidor final.

O imposto é plurifásico, pois é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista.

O imposto não possui efeitos cumulativos, pois o pagamento do imposto devido é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico. No modelo adotado pela UE – método indireto subtrativo – a base tributável do imposto é constituída pelo valor acrescentado em cada fase do circuito económico. No entanto, essa base não é necessária de ser calculada (indireto), porque, de forma simplista, ao imposto liquidado nas vendas e prestações de serviços deduz-se o das compras e serviços recebidos (subtrativo).

Finalmente, o imposto visa ser um imposto neutro, quer ao nível da produção, quer ao nível do consumo, ou seja, pretende ser um imposto que não influencia nem as opções de produção, nem as escolhas dos consumidores.

3.5.1. A tributação dos bens tangíveis

Consoante as regras do IVA, os bens tangíveis importados para a UE, podem ser tributados quer na fronteira, através da alfândega, ou nos correios, dependendo do método de distribuição, quer estes sejam encomendados pelos meios eletrónicos quer pelos meios convencionais.

Neste cenário, o problema que se coloca, prende-se com o aumento do volume de encomendas realizadas na internet e entregas através dos serviços postais.

Segundo o Gráfico nº 10, com dados relativos ao ano de 2017, a maioria das encomendas online realizadas pelos portugueses pesava menos de 2 quilos e foi entregue em casa por correio, isenta de custos de envio.

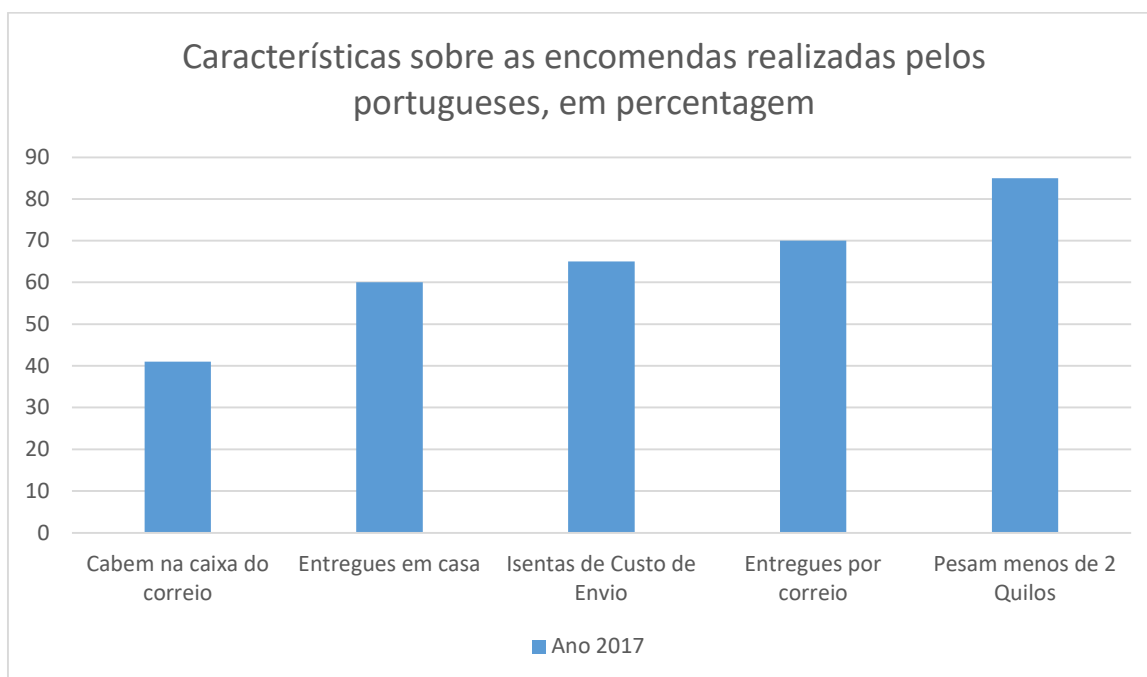


Gráfico 10 Características sobre as encomendas realizadas pelos portugueses, em percentagem

Fonte: Obstáculos ao desenvolvimento do E-commerce, Deloitte & ACEPI 2017

Para McLure Jr. (2001), através deste método, torna-se difícil a tributação de tantas encomendas, pois os custos aduaneiros em taxar todas as encomendas muitas vezes são superiores ao montante do imposto retido pelos estados.

3.5.2. A tributação dos bens intangíveis

Ao contrário do método de tributação dos bens tangíveis, através da tributação na alfândega, os bens intangíveis possuem uma maior dificuldade na sua tributação por não se tratarem de bens físicos e que por esse facto, não se consegue obter com certeza o seu trajeto desde o vendedor ao adquirente, de forma a aplicar as regras de tributação.

Um maior problema, levanta-se quando estamos perante uma situação em que o vendedor ou o adquirente não se encontrem registados dentro do espaço da UE, colocando-se a questão de como se tributar a operação (McLure Jr, 2001).

Neste sentido, a Comissão Europeia, vem, através da Diretiva n.º 2002/38/CE do Conselho, transposta para o ordenamento jurídico nacional através do Decreto-Lei n.º 130/2003 de 28 de julho, alterar o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) no que respeita às regras de localização dos serviços prestados via eletrónica, e aplicar um regime especial aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade, que prestem serviços por via eletrónica a não sujeitos passivos nela residentes.

No entanto, este último regime foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014 de 24 de outubro aprovando um novo regime especial de IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na Comunidade.

Desta forma, e segundo a nova redação do artigo 6.º, n.ºs 9 e 10:

- I. Prestador estabelecido em território nacional que efetua prestações de serviços a adquirente não sujeito passivo domiciliado no território nacional – a operação é localizada e tributável em Portugal;

- II. Prestador estabelecido em território nacional que efetua prestações de serviços a adquirente não sujeito passivo domiciliado fora do território nacional – a operação não é localizada nem tributável em Portugal;
- III. Prestador estabelecido fora do território nacional que efetua prestações de serviços a adquirente não sujeito passivo domiciliado no território nacional – a operação é localizada e tributável em Portugal.

Não obstante, continua presente a problemática da obrigatoriedade de fazer prova da localização do vendedor e do adquirente bem como da tipologia que caracteriza o vendedor e o adquirente (sujeitos ou não sujeitos passivos de imposto).

Embora exista uma plataforma de consulta dos Números de Identificação Fiscal (VIES) a nível da UE, o mesmo não existe a nível global, pelo que a questão se encontra minimizada se estivermos perante dois elementos estabelecidos ou domiciliados na Comunidade, no entanto continua a existir a problemática se algum dos intervenientes estiver estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade (McLure Jr, 2001).

3.6. A evolução das receitas fiscais

A principal fonte de financiamento de cada Estado são os impostos e as taxas. Atualmente no quadro fiscal nacional, os impostos encontram-se divididos em duas categorias, os impostos diretos e os indiretos. Segundo o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, que procede à classificação económica das receitas públicas, são considerados como impostos diretos, todos aquelas que incidam sobre o rendimento ou sobre o património, onde se insere o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e ainda o Imposto sobre a sucessão e doação.

Por outro lado, são considerados como indiretos, os que incidam sobre o consumo, como é o caso do IVA, o Imposto sobre produtos petrolíferos, e ainda impostos sobre o tabaco, álcool e bebidas alcoólicas e ainda sobre os produtos com açúcar na sua constituição.

No caso português, a maior parte da receita fiscal provém essencialmente de três fontes: Imposto sobre o rendimento, e o imposto sobre os bens e serviços, tal como mostra o gráfico n.º 11, onde desagrega a receita fiscal do Estado.

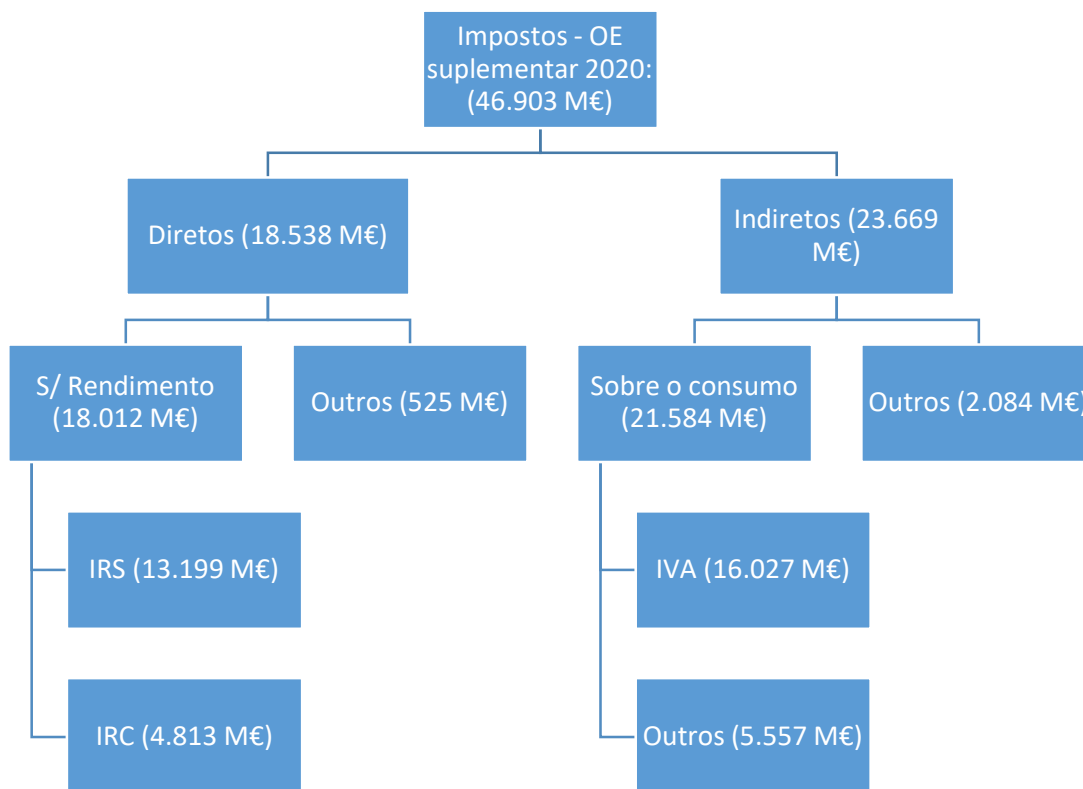


Gráfico 11 Estrutura das receitas fiscais - OE Suplementar 2020

Fonte: Adaptado de Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho, que procede à segunda alteração da Lei n.º 2/2020 de 31 de março (Orçamento de Estado para 2020)

No gráfico seguinte, podemos verificar a evolução das receitas obtidas em Portugal através dos três principais impostos existentes.

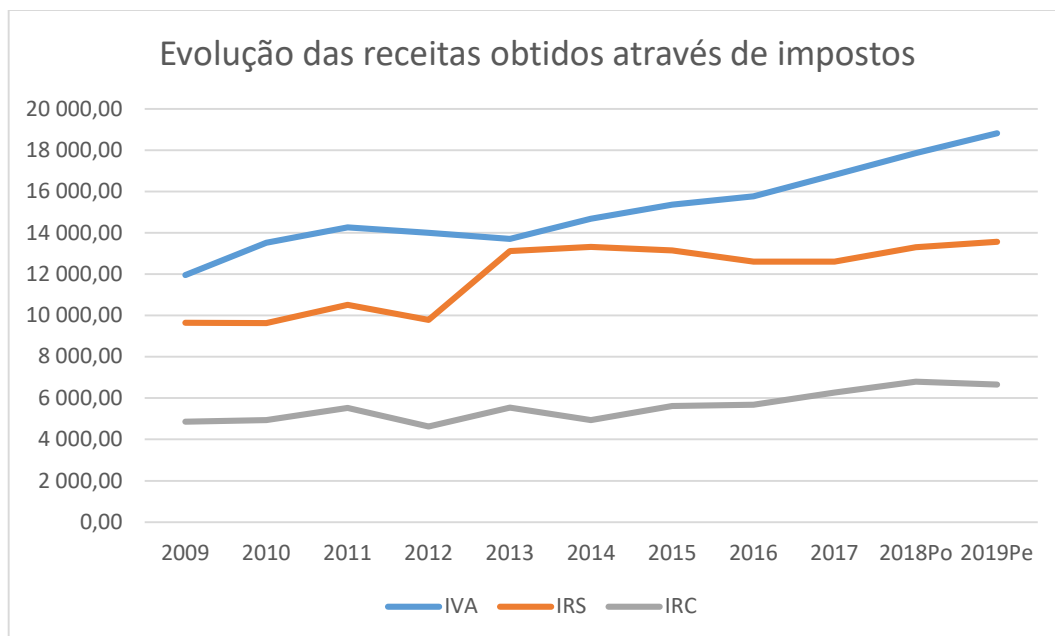


Gráfico 12 Evolução das receitas obtidas através dos principais impostos (em milhões de euros)

Fonte: Elaborado a partir de dados obtidos do INE 2020⁴

No que se refere ao IVA, um imposto sobre o consumo e também o imposto com maior expressão nas receitas fiscais nacionais, o mesmo, obteve no ano de 2014 o valor de receita de 14.681 milhões de euros, em parte impulsionado pela implementação do sistema do “e-fatura” permitindo desta forma um maior controlo sobre as faturações das entidades, reforçando desta forma as medidas de combate à evasão fiscal e o crescimento do PIB português. Para o ano de 2020, e tendo em conta a revisão efetuada pelo Orçamento Suplementar para o ano de 2020, a previsão é de que a receita obtida através do IVA atinga o valor de 16.027 milhões de euros, representando assim uma fatia de 34% da receita total do ano.

⁴ Relativamente ao ano de 2018, os dados obtidos são provisórios, enquanto que os dados obtidos para o ano de 2019 são valores preliminares.
https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414357289&DESTAQUESmodo=2

Relativamente aos impostos diretos, nomeadamente os que incidem sobre o rendimento, o IRS é o que possui uma maior fatia da receita obtida pelo Estado. Com a receita deste imposto tendencialmente crescente, foi no ano de 2014 que se obteve um maior número de receita deste imposto tendo sido arrecadado pelo Estado cerca de 13.322 milhões de euros, representando 71% da receita total proveniente da tributação dos impostos sobre o rendimento e cerca de 22,5% da receita total global. Para o ano de 2020, a previsão é de que seja obtido através do IRS uma receita de 13.199 milhões de euros, representando um 28% da receita total prevista.

Por sua vez, o IRC é o segundo imposto com maior expressão nos impostos sobre o rendimento, tendo o mesmo sido tendencialmente constante ao longo dos últimos anos. Da análise efetuada aos dados disponíveis no portal do INE, o ano de 2017 foi o que originou maior encaixe de receitas, tendo atingido o valor de 6.271 milhões de euros, representando desta forma 32% da receita obtida pelos impostos diretos e de 9% da receita total desse mesmo ano. O orçamento suplementar para o ano de 2020 prevê uma receita de 4.813 milhões de euros, que em termos percentuais representa um valor de 25,9% das receitas obtidas pelos impostos diretos e 10,2% da receita total prevista.

Contudo, tal como verificado no período entre 2010 e 2012, ocorreu um decréscimo genérico nas receitas obtidas pela via dos impostos. Tal fenómeno deveu-se à instabilidade financeira existente à data bem como à crise financeira existente na zona euro, também conhecida como a crise da dívida pública europeia.

À semelhança desse fenómeno ocorrido, é previsto que venha a ocorrer semelhanças no período de 2020 e seguintes originado pela Covid-19. Segundo o Conselho das Finanças Públicas, a economia portuguesa apenas irá recuperar o nível do PIB pré-covid no início de 2024, supondo-se que não ocorra mais nenhum agravamento da situação económica nem confinamentos gerais (Lopes, 2020).

3.7. Comparação das receitas fiscais em Portugal com a média da OCDE e da UE

A existência da livre circulação de pessoas, bens e de capitais associada à globalização da economia e aos avanços tecnológicos, têm originado preocupações no âmbito da concorrência fiscal internacional, que por sua vez, tem levado a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) a efetuar reformas fiscais caracterizadas pela redução das receitas fiscais bem como das taxas de tributação.

Neste sentido, os governos são confrontados com a necessidade de estabelecerem sistemas fiscais mais competitivos de forma à captação de investimento estrangeiro, levando a que estes, privilegiem determinadas fontes de receita fiscal em deterioramento de outras já existentes.

No que concerne aos países da OCDE, as fontes de receita variam de país para país. No caso da República Checa, Eslovénia, Espanha, França e Alemanha, a principal fonte de receita são as contribuições para a segurança social. Todavia, os impostos sobre o rendimento de capitais são as principais fontes de receita da Dinamarca, da Áustria, da Nova Zelândia e da Suíça.

Através de relatórios anuais elaborados pela OCDE e pelo Eurostat é possível analisar as evoluções fiscais que tem ocorrido nos países membros quer da OCDE quer da UE, respetivamente. Segundo o relatório *“Revenue Statistics 2019”* (OCDE, 2019a) e o *“Taxation Trends in the European Union 2019”* (Comissão Europeia, 2019), a carga fiscal em Portugal aumentou de 1985 até 2017 de 24,1% para 34,4%, aumento este devido às sucessivas reformas fiscais ocorridas no sistema fiscal português.

Também o fenómeno da concorrência fiscal veio contribuir para a adaptação e reformulação dos sistemas fiscais, adaptando-os desta forma às evoluções económicas, sociais e políticas.

Em análise ao gráfico n.º 13, é possível constatar que desde meados de 2013, a carga fiscal em Portugal praticamente é igualada à carga fiscal da média dos

países membros da OCDE, cerca de 34,3% evidenciando uma tendência geral de harmonização da carga fiscal, estando, contudo, a média da UE nos 39 pontos percentuais à data de 2017.

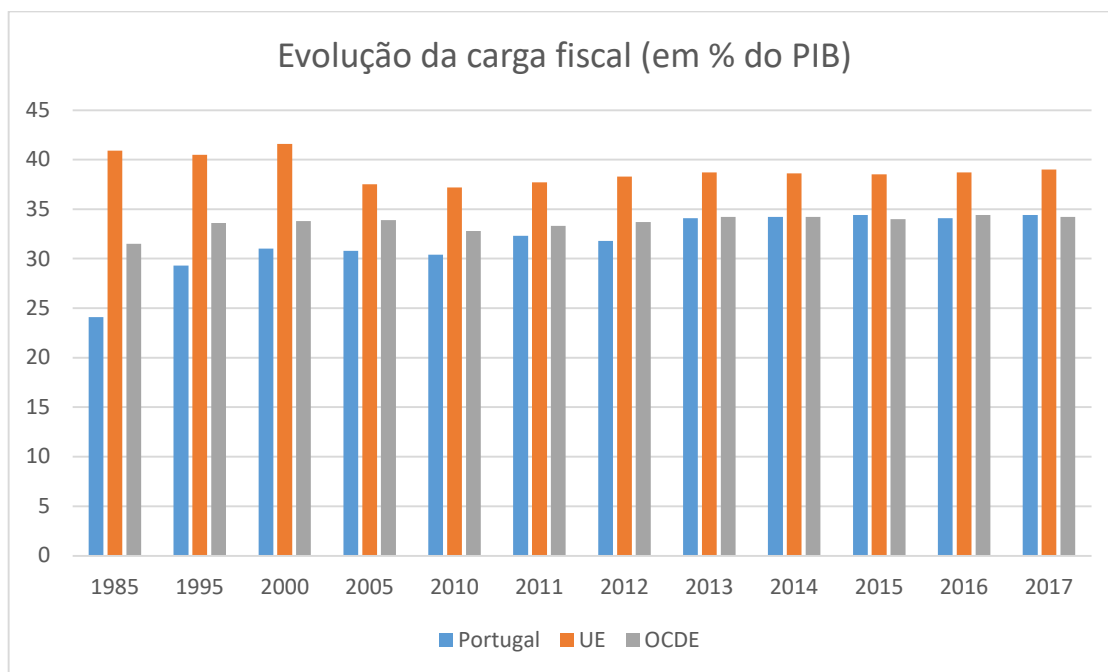


Gráfico 13 Evolução da carga fiscal (em % do PIB)

Fonte: Adaptado de *Revenue Statistics* (OCDE, 2019) e *Taxation Trends in the European Union* (Eurostat 2019)

4. O impacto da expansão do comércio eletrônico na Fiscalidade

Com a globalização do comércio eletrônico, surge também a quebra das barreiras do espaço e do tempo. Neste sentido, é possível constatar que, dois elementos situados em locais geograficamente diferentes podem efetuar negócios no momento e de forma imediata, sem que estejam ambas as partes no mesmo espaço físico (Garcia, 2013).

Surge nesta fase, a necessidade de reestruturar as chamadas fronteiras físicas e não físicas no ato de efetuar negócios. Com a internet, e a possibilidade de efetuar atos de comércio via online, surge a necessidade de redefinir a forma como são e onde serão tributadas essas operações. É neste sentido, que surge a necessidade, por parte do poder político de definir algumas áreas prioritárias de forma a combater esta evolução (Pires, 2011). Para Pires (2011), existem algumas áreas onde a atenção por parte do poder político e da doutrina tem recaído, sendo elas:

- Condenação da Concorrência Fiscal Prejudicial;
- Combate à Fraude e à Evasão Fiscais;
- Importância da troca de informações e da assistência mútua;

4.1. Condenação da Concorrência Fiscal Prejudicial

Proveniente do fenómeno da livre circulação de pessoas, bens e capitais, dentro da UE, surge o fenómeno da concorrência fiscal internacional ou competição fiscal internacional (M. Tavares, 2011).

Neste sentido, importa analisar em pormenor este fenómeno, isto porque, diversos países e/ou territórios tendem a atrair fluxos financeiros mediante uma ausência ou redução de tributação, originando um cenário de concorrência fiscal prejudicial face a outros países e/ou territórios.

A concorrência fiscal refere-se ao campo da ação institucional, isto é, à relação entre estados ou jurisdições em que determinada entidade governamental adota medidas fiscais que a torna mais competitiva que outras entidades.

É possível praticar concorrência fiscal através de variadas formas desde a adoção de taxas, da criação de regras de sujeição a imposto, da adoção de normas de isenção de imposto ou até mesmo da criação de benefícios fiscais.

No entanto, e segundo o Professor António Carlos dos Santos (2009) não existe uma definição consensual de concorrência fiscal, isto pois, trata-se de uma matéria que pode ser caracterizada em diferentes vertentes. Desta forma, a concorrência fiscal pode ser tipificada como vertical ou horizontal ou ainda ativa, passiva ou por imitação.

Tendo como base os níveis de jurisdição, a concorrência fiscal vertical ocorre entre jurisdições situadas em diferentes níveis de decisão dentro do mesmo território.

Por outro lado, é possível caracterizar a concorrência fiscal horizontal como sendo aquela que ocorre entre jurisdições enquadradas no mesmo nível de decisão.

Tal como indicado anteriormente, a concorrência fiscal pode ainda ser caracterizada em três vertentes, consoante a sua utilização. A concorrência fiscal ativa consiste na capacidade atrair investimento através da criação de políticas fiscais. A concorrência fiscal passiva decorre da mera coexistência de sistemas fiscais significativamente diferentes e por último, a concorrência fiscal por imitação é aquela que decorre da adoção a própria jurisdição de boas práticas (legislativas, administrativas e/ou judiciais) existentes noutra jurisdição.

No entanto, na presença de medidas que afetem o sistema fiscal de outras entidades governamentais com a intenção de as prejudicar, originando erosão das receitas fiscais destas últimas entidades, a concorrência fiscal assume a forma de concorrência fiscal prejudicial. A título exemplificativo, a aplicação de

diferentes taxas de IVA entre países poderá ser entendido como um exemplo de concorrência fiscal prejudicial (Kalinic, 2014).

4.2. Combate à Fraude e à Evasão Fiscal

Um outro problema inerente à expansão do comércio eletrónico é o da fraude e da evasão fiscal, isto pois ambas conduzem à erosão das bases de tributação do imposto devido em cada território. É como consequência do surgimento deste problema, que surge a necessidade da criação de mecanismos de transparência fiscal entre países de forma reduzir os riscos de ocultação de bases de tributação.

É neste sentido aliado do sentido do combate à concorrência fiscal prejudicial que tem vindo a surgir mecanismos de combate aos paraísos fiscais (*offshores*) e aos regimes fiscais preferenciais, assim como, à tributação das sociedades particularmente nas temáticas dos preços de transferência e a subcapitalização.

4.3. Importância da troca de informações e da assistência mútua

Com o aumento das operações internas e transfronteiriças envolvendo várias jurisdições fiscais, torna-se para a Administração Fiscal difícil controlar todas as operações no sentido de maximizar a arrecadação de imposto.

Neste sentido, a comunicação entre estas entidades, através do cruzamento de dados surge como resposta ao impacto da globalização no sentido de verem a arrecadação de impostos facilitadas. Procura-se desta forma, um aumento cooperação mútua entre estados no sentido de ampliar a informação disponível com o objetivo de reduzir as situações de fraude e evasão fiscal que o comércio eletrónico origina para as Administrações Fiscais.

A nível da OCDE, a importância da troca de informação e da assistência mútua, encontra-se exposto nos artigos 26º e 27º da Modelo da Convenção Fiscal

(OCDE, 2019c). Ao nível da UE, os mesmos mecanismos encontram-se previstos em Regulamentos e Diretivas, como é o caso do Código de Conduta da UE.

4.4. O código de Conduta da UE

O Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas, foi um documento criado em setembro de 1997 pelo Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN) derivado de um debate informal entre os Ministros das Finanças e da Economia em Verona sobre a concorrência fiscal prejudicial. Para além do Código de Conduta, surgiram também outros dois documentos que vieram a ser aprovados em dezembro de 1997 pelo mesmo órgão, sendo eles:

- a) Medidas tendentes a eliminar as distorções na tributação dos rendimentos do capital;
- b) Medidas destinadas a eliminar as retenções na fonte sobre os pagamentos transfronteiriços de juros e de royalties entre empresas.

No que concerne às medidas tendentes a eliminar as distorções na tributação dos rendimentos do capital, estas foram contempladas na Diretiva nº. 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho (Mendes, 2011). Relativamente às medidas destinadas a eliminar as retenções na fonte sobre os pagamentos transfronteiriços de juros e royalties entre empresas, esta medida foi o que deu mote ao surgimento da Diretiva nº. 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de EM distintos (Mendes, 2011).

Por último, o Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas, é a principal medida de combate à concorrência fiscal prejudicial na UE (Conselho ECOFIN, 1998). Este documento, é um instrumento de natureza meramente

política, tratando-se desta forma de um *Gentlemen's Agreement* (acordo de cavalheiros), desta forma, a sua interpretação e aplicação não pode ser controlada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), sendo o seu cumprimento um ato meramente político.

Pela sua publicação, o documento estabelece cinco critérios pelos quais se devem avaliar e caracterizar as medidas como prejudiciais, ressaltando que, os cinco critérios devem ser analisados de forma interligada e não existe a obrigatoriedade de terem de ser preenchidos cumulativamente. Pelo ponto B do Código de Conduta os cinco critérios são:

1. Critério da atribuição das vantagens a não residentes (“ring fencing”):

Este critério, tem como objetivo o de verificar se as vantagens fiscais são atribuídas exclusivamente a não residentes ou se as transações são apenas concedidas exclusivamente a não residentes. Segundo a interpretação restrita do Código, este exige que exista exclusividade na atribuição das vantagens.

2. Critério dos efeitos na economia interna do EM:

Com este critério, visa-se apurar se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem que haja incidência na base fiscal nacional. Segundo o Código, o isolamento deve ser total.

3. Critério da contrapartida da atividade económica real ou da presença económica substancial:

Este critério permite verificar se as vantagens são concedidas, mesmo que não exista qualquer atividade económica real nem qualquer presença económica substancial no EM que proporciona essas vantagens.

4. Critério do método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional:

Este critério pretende apurar se o método da determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional, se afasta dos

princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE, veja-se a título de exemplo as medidas referentes aos preços de transferência ou ainda dos princípios consagrados na Convenção Modelo da OCDE em termos da determinação dos lucros de estabelecimentos estáveis.

5. Critério da transparência:

Este critério tem como objetivo verificar se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente, quando as disposições legais são aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

De uma forma interligada com os pontos anteriormente mencionados relativos ao combate à fraude e à evasão fiscal e ainda a troca de informação, surge no ponto E e F do Código de Conduta o compromisso da troca de informação entre os EM de medidas potencialmente prejudiciais assim como a avaliação das medidas de outros EM.

4.5. O plano BEPS

Diante da globalização do comércio com o recurso aos meios digitais, evidencia-se a necessidade de cada vez mais se proceder à regulamentação da atividade de forma a evitar o aumento da erosão da base tributável assim como da transferência dos lucros obtidos pelas empresas para outros territórios mais favoráveis.

Assim, e derivado da necessidade da alteração do paradigma existente relativo à fraca articulação das normas fiscais entre os Estados bem como a falta da harmonização das leis tributárias internacionais surge, por parte do G-20 e da OCDE, a 12 de fevereiro de 2013 a publicação de um plano de ação com o nome “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”.

Conhecido também como Plano BEPS, o G-20 e a OCDE tornam pública a sua preocupação com a erosão das bases tributárias dos Países-membros e, promovem a discussão no sentido de serem implementadas medidas para a harmonização da legislação tributária internacional (OCDE, 2013).

Para David Ernick (2013), um país deverá ter em atenção ao impacto que poderá causar ao meio empresarial sempre que decidir alterar as suas políticas fiscais, devido ao facto de que quanto mais atrativo for o quadro de investimento, maior será o retorno fiscal para os cofres do Estado.

Neste sentido, o BEPS, propõe 15 ações a serem consideradas pelos Países-membros da OCDE e do G-20 (Deloitte, 2015):

- **Ação 1** – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los;
- **Ação 2** – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos dos instrumentos e entidades híbridos;
- **Ação 3** – Apresentar recomendações sobre o desenho de normas relativas à transparência fiscal internacional;
- **Ação 4** – Estabelecer regras que previnam a erosão de bases gerada pelo pagamento de juros ou outros gastos financeiros excessivos;
- **Ação 5** – Combater de maneira mais eficiente as práticas de concorrência fiscal prejudicial, tomando em conta a transparência e substância;
- **Ação 6** - Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais;

- **Ação 7** – Impedir comportamentos que evitem, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Estável no país fonte do lucro tributável;
- **Ações 8, 9 e 10** - Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor;
- **Ação 11** – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base e a transferência de lucros;
- **Ação 12** – Exigir que os contribuintes revelem os seus mecanismos de planejamento fiscal agressivo;
- **Ação 13** – Reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência;
- **Ação 14** – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos;
- **Ação 15** – Desenvolver instrumento multilateral que ofereça um enfoque inovador para a fiscalização internacional e que reflita a natureza dinâmica da economia global.

Com a apresentação das 15 medidas anteriormente mencionadas, a OCDE, pretendente desta forma reconhecer a existência da necessidade de efetuar mudanças fundamentais nas políticas fiscais com o intuito de prevenir as práticas que originam a não tributação do rendimento tributável das atividades que o geram (Panayi, 2015).

Neste sentido, o Plano de Ação constituído pelas 15 medidas, consiste num conjunto de medidas *standard*⁵, de reforços de regras internacionais⁶,

⁵ Tratam-se de medidas de implementação obrigatória entre os Estados, sendo sujeita a monitorização e controle através de esquemas de pares (*peer review*), com o objetivo da implementação precisa das normas. Enquadram-se nestas medidas *standards*, as Ações 5, 6, 13 e 14.

recomendações com o objetivo de melhoria das práticas⁷, assentando em três pilares basilares, sendo eles a existência de coerências nas regras internas que afetem as atividades transfronteiriças, o reforço dos requisitos de substância nas normas internacionais e por fim, a melhoria da transparência entre Estados (Bradbury & O'Reilly, 2018).

Pese embora o facto de que a atual legislação fiscal internacional existente não estar projetada para a nova economia digital, tem existido uma tentativa por parte dos Estados de adaptação à nova realidade, ficando no entanto aquém das expectativas, havendo desta forma uma necessidade de reformas mais profundas nas regras fiscais (Martins, 2018).

Por conseguinte, a Ação 1 (*Addressing the tax challenges of the digital economy*), aborda a temática da fiscalidade das operações na economia digital, concluindo desta forma que, a economia digital desmaterializada, não deve ser separada da própria economia. O plano apresenta várias questões relativas à economia digital, tais como as relativas aos modelos de negócios multilaterais, a dificuldade da determinação da jurisdição onde ocorre a criação de valor e ainda o uso crescente de dados (Thomson & Grandjouan, 2018).

Segundo Thomson e Grandjouan (2018) a Ação 1, não tem como objetivo a alteração das regras já incluídas nos tratados internacionais existentes nem a reformulação das regras de direito de tributação, uma vez que, estas mesmas regras são já tratadas em outras Ações do Plano BEPS.

Pela análise, a temática da economia digital, encontra-se expressa em várias ações, nomeadamente a Ação 7, que aborda a necessidade da alteração do conceito de estabelecimento estável e até mesmo na Ação 8 que aborda o tema dos preços de transferência referindo que para a aplicação das regras de alocação de rendimentos entre entidades deverá ter-se em conta as

⁶ Nomeadamente a Ação 7, no que concerne ao conceito de Estabelecimento Estável, bem como nas Ações 8 a 10 relativamente à temática dos preços de transferência.

⁷ Pretende-se desta forma a neutralização das assimetrias existentes (Ação 2), bem como à obrigação da revelação dos mecanismos de planeamento fiscal agressivo (Ação 12)

características da economia digital, especialmente quando relacionados com bens intangíveis.

Para Christenson, Hadjilogiou e Bruno (2018) a Ação 1 propõe três alternativas relativas à tributação da economia digital contudo, não apresenta nenhum esboço de legislação relativamente ao tema em apreço.

Como primeira alternativa proposta, surge a sugestão da elaboração de um nexo de presença económica significativa com o intuito de determinar o estabelecimento estável, recorrendo-se desta forma a testes, combinando o volume de negócios e a presença digital da empresa em determinado território.

A segunda proposta relacionada a sujeição das transações digitais ao mecanismo de retenção na fonte, com a finalidade de cobrança de impostos facilitando desta forma a aplicação da primeira alternativa proposta.

A terceira e última alternativa apresentada pressupõe a adoção de uma taxa de equalização de forma a garantir a igualdade de tributação no que concerne à temática dos residentes e não residentes (Olbert & Spengel, 2017).

No seguimento da elaboração do Plano BEPS, a OCDE publicou em 2015 o relatório final da Ação 1⁸, o qual visa a identificação e a solução aos desafios na tributação da economia digital.

Fundamentalmente, as grandes preocupações expostas no relatório final, baseiam-se no facto de que o lucro das empresas é artificialmente segregado das atividades que são responsáveis por gerá-los com o intuito de originar um menor valor de imposto a pagar sobre o lucro da atividade, e, a nível do IVA, as preocupações são aquelas em que nenhum ou quase nenhum imposto é cobrado pelas empresas a esse título.

⁸ OCDE (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit shifting Project, OCDE Publicações, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

Tais preocupações, devem-se ao facto dos planeamentos fiscais abusivos praticados pelas empresas lesarem a integridade dos sistemas fiscais de cada país, prejudicando desta forma a obtenção de receitas fiscais. Adicionalmente, estas praticas constituem uma situação de concorrência fiscal prejudicial, pois enquanto empresas através dos seus planeamentos fiscais abusivos deslocam os seus lucros para outras jurisdições fiscais onde a tributação é mais reduzida a fim de aí contribuírem com menores impostos, as empresas que não adotam estas medidas acabam por suportar uma maior carga fiscal ao serem tributados nas jurisdições onde obtenham os seus lucros.

Resumindo, através da elaboração do relatório final, a OCDE, pretende fazer com que os países consigam arrecadar a receita tributária que a eles lhes diz respeito, pretendendo ao mesmo tempo, criar um mercado de concorrência leal entre as empresas.

5. A evolução do quadro de tributação do comércio eletrónico

A expansão do comércio eletrónico, provocada pela globalização do acesso aos meios digitais, levou a que organizações internacionais como é o caso da OCDE e da UE, iniciassem o seu trabalho de criar condições essenciais ao desenvolvimento da economia a fim de atingirem a harmonização das leis tributárias entre os países.

Como abordado anteriormente, com a evolução do comércio eletrónico existe a necessidade de ajustar e atualizar as normas jurídicas de forma a permitir uma maior transparência nas relações comerciais derivado do facto de que atualmente estes negócios são feitos em qualquer parte do mundo sem que haja a necessidade de presença física.

A Comissão Europeia, no ano de 2000, propôs aos EM com recurso aos trabalhos desenvolvidos pela OCDE, a tributação dos conteúdos digitais como sendo considerados serviços e não como bens.

Uma das principais alterações propostas relacionava-se com os prestadores de serviços localizados em Estados não-membros da UE, pois no entendimento da Comissão, estes deveriam estar registados num EM, cumprindo desta forma as suas obrigações fiscais, nomeadamente o pagamento do IVA. Contudo, este novo regime apenas era aplicável, aos prestadores de serviços em que a faturação anual era superior aos 100.000 euros, deixando isento de imposto aqueles que não atingissem este patamar de faturação.

A proposta apresentada teria como mecanismo de tributação do IVA as regras de inversão do sujeito passivo assim como tornaria isentas as exportações de conteúdos digitais da UE para o resto do mundo.

Porém, segundo McLure Jr. (2001), esta proposta apresentada pela Comissão Europeia foi imediatamente condenada como tratando-se de um imposto injusto e incompatível violando o princípio da neutralidade económica bem como o princípio da tributação internacional. Para McLure Jr (2001), o registo de um fornecedor não comunitário num país de baixa tributação como o Luxemburgo traria uma

vantagem competitiva sobre os fornecedores registados num outro país da UE. Adicionalmente, a própria regra de isentar os fornecedores com volume de faturação inferior a 100.000 euros também traria uma vantagem competitiva em relação aos fornecedores registados na UE.

5.1. Evolução legislativa europeia

Ao longo dos últimos anos, foram surgindo ao nível da UE várias Diretivas sobre a temática do comércio eletrónico, que se revelam úteis para a compreensão deste fenómeno que se encontra em crescimento. Não obstante da adaptação da legislação ao comércio eletrónico, atualmente existem ainda muitos caminhos abertos pela legislação que tem vindo a permitir aos intervenientes conseguir esquivar-se à tributação das operações realizadas por si nos meios digitais.

Da análise efetuada, destacam-se as seguintes Diretivas mais importantes ao estudo da tributação do comércio eletrónico.

A Diretiva 97/7/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 1997, relativa à proteção dos consumidores em matéria de contratos efetuados à distância.

A Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000, também conhecida como Diretiva sobre o comércio eletrónico, relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade da informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno, possui como objetivo o de contribuir para o correto funcionamento do mercado interno de forma a garantir a livre circulação dos serviços da sociedade da informação⁹ entre Estados.

⁹ Segundo a Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000, é entendido como serviços da sociedade da informação a transmissão de informação por meio de uma rede de comunicações, de fornecimento de acesso a uma rede de comunicações ou de armazenagem de informações prestadas por um destinatário do serviço, como por exemplo o envio de comunicações comerciais por correio eletrónico.

A Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001, veio alterar a Diretiva 77/388/CEE com o propósito de simplificar, modernizar e harmonizar as condições à data aplicáveis à faturação em matéria de IVA. Esta Diretiva, apresenta as menções obrigatórias a constar nas faturas bem como, cria um quadro jurídico comunitário no que concerne à faturação eletrónica, armazenamento e a autofacturação.

A Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002, veio alterar a Diretiva 77/388/CE no que se refere ao regime de IVA aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via eletrónica. Adicionalmente veio ainda, consagrar a tributação dos serviços prestados por via eletrónica, em termos de IVA, no local de consumo, sendo este entendido como sendo o lugar de domicílio ou residência do adquirente desses serviços, mesmo nos casos em que se trate de um sujeito passivo não residente.

A Diretiva 2002/58/CE do Parlamento e do Conselho, de 12 de julho de 2002, também conhecida como sendo a Diretiva relativa à privacidade e às comunicações eletrónicas, legislando a temática do tratamento de dados pessoais e a proteção da privacidade no setor das comunicações eletrónicas.

A Diretiva 2002/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de setembro de 2002, legisla a temática da comercialização à distância de serviços financeiros prestados a consumidores e alterar as Diretivas 90/619/CEE do Conselho, 97/7/CE e 98/27/CE, no sentido de harmonizar as disposições legais existentes dos EM relativas à comercialização de serviços financeiros prestados a consumidores.

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, surgiu com o propósito de efetuar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de IVA, com o propósito de eliminar as situações de concorrência fiscal

A Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, tem como propósito, determinar o âmbito de aplicação da isenção do IVA de certas

importações de bens constantes das alíneas b) e c) do artigo 143.º da Diretiva 2006/112/CE.

A Diretiva 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, veio alterar as Diretivas 2006/112/CE e a 2009/132/CE no que concerne às obrigações relativas ao IVA nas prestações de serviços e vendas à distância de bens.

A Diretiva 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, altera a Diretiva 2006/112/CE no que respeita às disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas internas de bens.

5.2. Evolução legislativa nacional

À semelhança da análise efetuada a nível comunitário, foi também efetuado um estudo dos diplomas legais de âmbito nacional relacionados com a temática em análise. Pese embora, o facto de os diplomas seguidamente apresentados não serem exclusivamente do âmbito fiscal, estes, têm como propósito de mostrar a evolução levada a cabo em Portugal no que concerne à transição para a era digital.

O Decreto-Lei n.º 7/2004, de 07 de janeiro teve como base a transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva 2000/31/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000 relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade da informação, em especial do comércio eletrónico, bem como do artigo 13º da Diretiva 2002/58/CE, de 12 de julho de 2002 relativa ao tratamento de dados pessoais e a proteção da privacidade no setor das comunicações eletrónicas.

A Lei n.º 46/2012, de 29 de agosto, transpõe para o ordenamento jurídico a Diretiva 2009/136/CE na parte em que altera a Diretiva 2002/58/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de julho, relativa ao tratamento de dados pessoais e à proteção da privacidade no setor das comunicações eletrónicas, procedendo desta forma à primeira alteração à Lei n.º 41//2004, de 18

de agosto, que transpõe a Diretiva 2002/58/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de julho, e à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de janeiro.

O Decreto-Lei n.º 24/2014, de 14 de fevereiro, transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva 2011/83/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2011, estabelecendo as obrigações e as medidas de defesa dos consumidores na contratação à distância de produtos e serviços, alterando ainda a Diretiva 93/13/CEE, do Conselho e a Diretiva 1999/44/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, revogando também a Diretiva 85/577/CE, do Conselho e a Diretiva 97/7/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho.

A Lei n.º 47/2014, de 28 de julho, procede à quarta alteração à Lei n.º 24/96, de 31 de julho, que estabelece o regime legal aplicável à defesa dos consumidores, e à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 24/2014, de 14 de fevereiro.

O Decreto-Lei n.º 78/2018, de 15 de outubro, procede à alteração do regime legal aplicável aos contratos celebrados à distância e aos contratos celebrados fora do estabelecimento comercial, transpondo desta forma a Diretiva (UE) 2015/2302, e à alteração mais recente do Decreto-Lei n.º 24/2014 de 14 de fevereiro.

A Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, transpõe os artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e, a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, alterando desta forma o Código do IVA, o Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico.

Complementarmente aos diplomas anteriormente enunciados, existe ainda, diversos diplomas aplicáveis ao comércio eletrónico em Portugal, como por exemplo a Lei n.º 24/96 de 31 de julho atualmente atualizada pela Lei n.º 63/2019, de 16 de agosto relativa à Lei de Defesa do Consumidor. No que concerne às

práticas comerciais, as mesmas encontram-se previstas no Decreto-Lei n.º 70/2007, de 26 de março, no Decreto-Lei n.º 57/2008, de 26 de março e ainda no Decreto-Lei n.º 166/2013, de 27 de dezembro, nas suas versões mais atuais.

5.3. A taxa Google / GAFA

A Taxa Google¹⁰, surge da vontade dos ministros das Finanças do G-20 em criar um novo sistema internacional estável de tributação das grandes empresas (Giles, 2019).

O objetivo deste novo documento, deve-se ao facto da globalização da internet ter provocado uma enorme evolução no comércio eletrónico o que, face à falta de legislação relativamente a estas matérias leva a que as grandes empresas mundiais, como é o caso da *Google*, *Apple*, *Facebook*, e a *Amazon*, não sejam tributados pelos seus atos nos países ou territórios onde se situe o adquirente do serviço.

Este fenómeno leva a que as gigantes tecnológicas consigam reduzir o valor do imposto a pagar de uma forma considerável pois transferem os seus lucros para filiais com sede em paraísos fiscais, ou também para países como a Irlanda e o Luxemburgo, estes últimos sendo os mais ativos no que concerne a matérias de cobrança de impostos às grandes empresas (Carregueiro, 2019).

É então, em outubro de 2019, que a OCDE através do documento enviado para consulta pública denominado de “*Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*”, tem como objetivo de através de uma abordagem conjunta a criação de um novo conjunto de regras para a tributação das vendas que não requeiram a presença física na jurisdição (OCDE, 2019b).

¹⁰ Também conhecida como Taxa GAFA, acrónimo em referências às grandes tecnológicas, Google, Amazon, Facebook e Apple.

O imposto a criar, terá como incidência os locais onde as tecnológicas tenham clientes sem que as empresas tenham presença física nesses mesmos locais, de forma a aí pagarem os impostos devidos pela sua atividade.

Apesar de, ainda não existir uma legislação final relativa a tributação das grandes empresas, devido ao facto de se encontrar em discussão e de a pandemia do Covid-19 ter vindo a atrasar todos os trabalhos, a França em 2019 decidiu, através do senado francês aprovar uma legislação que tributa em três por cento da faturação as empresas que prestem serviços digitais.

Esta nova taxa é aplicada a todos os negócios que faturem anualmente mais de 25 milhões de euros em território francês ou 750 milhões de euros à escala mundial, tendo efeitos retroativos a contar do início do ano de 2019 (Thomas, 2019).

Para Bernardo Correia, Diretor-Geral da Google Portugal (2020), o cerne da problemática da tributação das grandes empresas baseia-se no facto do lucro das multinacionais ser taxado a nível internacional. Segundo o mesmo, deverá existir uma reforma do sistema de tributação das grandes empresas como um todo e não país a país, caso a caso. Contudo, face à proposta inicial, a taxa Google incidirá sobre a receita da empresa e não sobre o lucro final, causando uma grande controvérsia pela quebra do princípio base da tributação.

5.4. O Balcão Único

Adicionalmente, a Comissão Europeia tem vindo a promover alterações relacionadas com o comércio eletrónico dentro do espaço comunitário, com o intuito da simplificação das regras de IVA impostas aos operadores económicos.

Segundo o regime em vigor, os operadores económicos que efetuem vendas a partir de um EM com destino a consumidores finais com domicílio noutra EM, estão obrigados a efetuar um registo para efeitos de IVA nos EM de domicílio dos adquirentes dos bens, quando o montante anual de vendas ultrapasse um

determinado limite estabelecido por cada EM. Associada a esta obrigação, os operadores económicos estão obrigados a ter de efetuar a liquidação do IVA às taxas aplicáveis nos EM de domicílio dos adquirentes dos bens.

Porém, uma das propostas apresentadas pela Comissão Europeia, que está prevista entrar em vigor a 1 de julho de 2021 atendendo à decisão do Conselho Europeu publicada em 20 de julho de 2020, consiste na criação de um balcão único (ou One Stop Shop) com vista a facilitar a troca de informações eletrónicas comunicadas pelos operadores comerciais entre as diferentes autoridades envolvidas no desalfandegamento de mercadorias.

A proposta, visa reforçar a cooperação e a coordenação das diversas autoridades tributárias com o objetivo de facilitar a verificação automática das formalidades não aduaneiras em relação às mercadorias que entram ou saem da UE.

Através deste mecanismo de balcão único, os operadores económicos passam apenas a ter de se registar no balcão, quando realizem vendas superiores a 10 mil euros (limite aplicável para cada um dos EM de domicílio dos adquirentes), efetuando a entrega de uma única declaração de IVA com a liquidação do imposto às taxas vigentes em cada EM, ficando desta forma desobrigados de se registarem para efeitos de IVA em cada EM dos adquirentes (Carrapiço, 2020).

Será ainda introduzido um novo regime de vendas à distância de bens importados relativo a países terceiros, estabelecendo novas obrigações para os operadores económicos, que facilitem a terceiros, mediante a utilização de uma interface (por exemplo os e-marketplaces's), a transmissão de bens para consumidores finais com domicílio na UE.

Para efeitos do novo regime, os operadores económicos que gerem essas interfaces eletrónicas passam a ser considerados como adquirentes e transmitentes, em simultâneo, pela expedição de bens a países terceiros com destino a consumidores finais (Carrapiço, 2020).

Considerando o operador económico que gere as interfaces eletrónicas como membro integrante da cadeia de transmissão dos bens fica assegurada a liquidação e cobrança do IVA no EM do destino dos bens importados relativos a este tipo de operações, enquadrando desta forma, as aquisições de bens a países terceiros na sujeição do regime de IVA.

Com a entrada em vigor destes novos mecanismos, deixará de existir a redução artificial dos preços dos bens importados, pois até então, os produtos importados de países terceiros com valor inferior a 22€¹¹ estão isentos de IVA. Segundo um estudo realizado pela Eurocommerce for retail & wholesale (2019) na Dinamarca, mais de 80% das encomendas provenientes da China eram declaradas com um valor inferior a 22€ e por isso, encontravam-se isentas de iva.

¹¹ Este limite é inferior em alguns dos EM.

6. Os desafios na regulamentação do comércio eletrônico

Pese embora o exposto anteriormente é evidente o aumento do número de operações eletrônicas, carecendo do poder político internacional uma especial atenção no que concerne a um adequado enquadramento legal.

Considerando o aumento ao recurso às novas tecnologias e tendo o comércio eletrônico vindo a ser incorporado na conjuntura da atual economia, torna-se premente a necessidade de legislar sobre esta nova forma de comércio de forma a tributar estas operações comerciais à distância.

Atualmente existem inúmeras lacunas na legislação fiscal internacional, fazendo com que as empresas multinacionais se aproveitem do facto, assim como da existência de diferentes legislações fiscais no âmbito da aplicação da tributação do comércio eletrônico, a fim de verem reduzidas o valor de impostos a pagar (Yang et al., 2019).

Gamage e Heckman (2011), defendem que os Estados estão privados da obtenção de receita por aplicação de impostos derivado da inexistência de enquadramento legal decorrentes do crescimento do comércio eletrônico.

Lighthart (2004), afirma que se a aquisição e o pagamento de um determinado bem for efetuado com recurso a meios digitais, surgem complicações no que concerne à aplicação das regras de tributação do imposto, pois quer a origem quer o destino das transações são desconhecidas, especialmente se o bem adquirido se tratar de algo intangível como é o caso de um software.

Segundo Kalinic (2014), deverá ser dado um passo para a harmonização da legislação relacionada com o comércio eletrônico, quer a nível nacional quer a internacional afim de estabelecer as bases para a sua regulação, pois para o mesmo autor a inexistência de harmonização da legislação é um dos maiores obstáculos existentes ao comércio eletrônico.

Desta forma é possível constatar que as dificuldades existentes em tributar o comércio eletrónico derivam da existência do princípio fiscal tradicional, princípio este que defende a existência da presença física dos intervenientes.

É necessário depois de detetado o problema, clarificar as dificuldades existentes atualmente na tributação do comércio eletrónico, desde os regimes jurídicos existentes em cada Estado, aos conceitos de estabelecimento estável, dupla tributação jurídica e, ainda uma abordagem aos paraísos fiscais e à questão dos preços transferência, não esquecendo, contudo, as questões associadas à soberania fiscal de cada Estado.

6.1. O Regime Jurídico existente

Sendo o comércio tradicional regulado por regras específicas relativamente às relações contratuais, é necessário também que o comércio eletrónico também o seja de forma a não comprometer o sistema. Neste sentido, e tendo em conta de que o comércio eletrónico assenta nas bases do comércio tradicional com a particular especificidade da contratação à distância, com o recurso às tecnologias da informação e da comunicação, num mercado desmaterializado, é necessário proceder à sua regulamentação.

Contudo, a doutrina existente a nível nacional, ainda não se encontra suficientemente elaborada ao ponto de poder-se afirmar que o comércio eletrónico se encontre totalmente legislado.

Em Portugal, o Regime jurídico do comércio eletrónico encontra-se publicado no Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de janeiro, com a sua primeira alteração no Decreto-Lei n.º 62/2009, de 10 de março e a mais recente alteração na Lei n.º 46/2012, de 29 de agosto.

A publicação do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de janeiro, visou efetivar a transposição da Diretiva n.º 2000/31/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000, relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade

da informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno (Diretiva sobre o Comércio Eletrónico), bem como o artigo 13.º da Diretiva n.º 2002/58/C, relativa ao tratamento de dados pessoais e a proteção da privacidade no sector das comunicações eletrónicas (Diretiva relativa à Privacidade e às Comunicações Eletrónicas).

Não obstante, ao abrigo do mesmo Decreto-Lei, fica de fora do âmbito do diploma, conforme o seu artigo 2.º, questões como a matéria fiscal, a disciplina da concorrência, o regime do tratamento de dados pessoais e da proteção da privacidade, o patrocínio judiciário, os jogos de fortuna, incluindo lotarias e apostas (em dinheiro), e as atividades notarial ou equiparadas, enquanto caracterizadas pela fé pública ou por outras manifestações de poderes públicos.

Pese embora, o facto de algumas destas temáticas terem vindo a ser legisladas ao longo do tempo, deixou claras ambiguidades sobre a questão da tributação das operações do comércio eletrónico, que até à data não se encontram plenamente legisladas.

É possível então, afirmar que o facto dos mesmos ainda não se encontrarem totalmente regulamentados, deve-se ao facto da doutrina possuir um âmbito territorial, e o comércio eletrónico ser uma matéria a nível global.

Ainda que o comércio eletrónico seja associado a um espaço desregulado, a verdade é que tem surgido um movimento legislativo aliado a um esforço de harmonização da matéria que se tem tornado pioneiro quer nos planos nacionais, comunitário e internacional (Couto, 2005).

6.2. Estabelecimento estável

O conceito de estabelecimento estável pode ser entendido como sendo um desafio à tributação do comércio eletrônico. Aliado à pouca regulamentação existente relativa à tributação do comércio efetuado por meios digitais, surge a necessidade de reformular alguns conceitos chave que se relacionam com este tipo de comércio.

O conceito de estabelecimento estável remota ao século XIX, que tem como base conseguir aferir se existe ou não presença suficiente de uma pessoa coletiva num determinado Estado, diferente daquele onde é residente.

Ao longo dos anos, o conceito foi sofrendo adaptações, nunca se chegando a um consenso entre todos os Estados. É então em 1963, que após ter sido alcançada a unanimidade por todos os países membros da OCDE, passou a constar da Convenção Modelo da OCDE o conceito de estabelecimento estável no seu artigo 5.º.

Com o surgimento do conceito de estabelecimento estável, durante o século XX, e, segundo Alberto Xavier (2007), a doutrina criou duas tendências para a definição do conceito. A primeira, a teoria da realização, defendida por Carroll¹², tinha como pressuposto que só seriam considerados estabelecimentos estáveis, as instalações que geravam um lucro, tendo por isso como característica o fator produtivo. A segunda, a teoria da pertença económica, defendida por Ehrenzweig e Michel¹³ assenta na característica única de que as instalações se inserissem na economia de um determinado país, sem que fosse obrigatório o fator produtivo.

¹² Autor citado em “Direito Tributário Internacional”, 2ª Edição, na página 337 de Alberto Xavier.

¹³ Autores citados em “Direito Tributário Internacional”, 2ª Edição, na página 337 de Alberto Xavier.

É nesta última teoria que assenta o conceito de estabelecimento estável, definido no artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE. Significa “*uma instalação física, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.*”

Compreendendo:

- a) Um local de direção;
- b) Uma sucursal;
- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina;
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

Excluindo, contudo, do conceito de estabelecimento estável, pelo disposto no n.º 4:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformados 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 atividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a

atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

Pelo disposto no n.º 5, é considerado que existe estabelecimento estável, quando uma pessoa, que não seja um agente independente, atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado Contratante poderes para concluir contratos que vinculem a empresa.

Porém, no n.º 6 do mesmo artigo, não se considera como estabelecimento estável, se uma empresa exercer a sua atividade num Estado Contratante por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade. Consolidando, uma pessoa apenas é abrangida pelo n.º 6, se, for independente quer jurídica quer economicamente da empresa e se agir no âmbito normal da sua atividade quando atua por conta da empresa.

O n.º 7 estabelece que, a existência de uma empresa afiliada não determina, por si só, que esta seja um estabelecimento estável da sociedade dominadora, uma vez que, em matéria fiscal, esta afiliada constitui uma entidade jurídica independente. Contudo, a afiliada poderá ser considerada um estabelecimento estável se esta não puder ser considerada como um agente independente nos termos do n.º 6.

Resumindo, estamos perante a necessidade da verificação de três condições para a existência de um estabelecimento estável:

- a) A existência de um local através do qual seja exercida a atividade da empresa;
- b) A sua manutenção com determinado grau de permanência;
- c) A sua localização no outro Estado contratante.

Não obstante, o conceito de estabelecimento estável disposto na Convenção Modelo da OCDE foi elaborado para ser aplicado a atividades económicas que se

desenvolvem no meio físico, deixando de parte a realidade emergente do comércio eletrônico.

Tendo o conceito de estabelecimento estável por parte da OCDE, como característica a existência física das instalações, deixa de fora a vertente do comércio eletrônico por ser essencialmente digital e não físico, tornando-se vital a sua clarificação e reformulação do conceito de forma a aumentar a sua abrangência a fim de aprimorar a tributação do comércio eletrônico.

6.3. Dupla Tributação

Aliado ao conceito de estabelecimento estável, surge também um outro desafio da tributação do comércio eletrônico, o da dupla tributação do rendimento. Levanta-se, portanto, questões sobre onde tributar os rendimentos de uma entidade sediada, por exemplo, nos Estados Unidos, mas que faça campanhas publicitárias nas redes sociais em todo mundo.

Estes desafios surgem principalmente quando analisamos entidades que atuam em mais do que um território obtendo rendimentos em diversos pontos do globo.

Derivado à internacionalização e ao desenvolvimento das relações económicas internacionais, surge as situações originárias de dupla tributação, devido ao facto de uma determinada situação estar conexa com mais do que um país. Estamos perante a dupla tributação jurídica e a dupla tributação económica.

A primeira ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a tributação em duas ou mais jurisdições, por outra forma, a mesma pessoa é tributada relativamente ao mesmo rendimento ou património mais do que uma vez.

No que concerne à dupla tributação jurídica, também denominada de dupla tributação jurídica internacional, a mesma encontra-se definida nos termos da

Convenção Modelo da OCDE como “*a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais Estados) relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos*”.

Já a dupla tributação económica ocorre sempre que o mesmo rendimento é sujeito a imposto em mais do que um Estado, por outras palavras, duas pessoas diferentes são tributadas pelo mesmo rendimento¹⁴. A termo exemplificativo para a dupla tributação económica é a tributação do lucro que será tributado em sede de IRC e posteriormente em sede de IRS do sujeito passivo que obtiver os rendimentos da atividade.

Usualmente, a dupla tributação pode ter origem em diversos fatores:

- a) Os sistemas fiscais de cada Estado ou país são estruturados com base no princípio da residência, ou no princípio da fonte, verificando-se a não existência de harmonização fiscal entre Estados ou países;
- b) As diferentes regras para a consideração de uma pessoa como residente, havendo casos em que a mesma pessoa poderá ser residente em mais do que um Estado ou país.
- c) A existência do princípio da tributação mundial dos cidadãos, qualquer que seja o Estado da sua residência (veja-se o n.º 1 do artigo 13º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), que estabelece que “*ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos*”.

Desta forma, ao nível do comércio eletrónico torna-se necessário que se criem parcerias e acordos internacionais sobre como deverá ser implementado o modo de tributação, de modo a que os diferentes países não adotem normas que

¹⁴ À data de 2019, Portugal já celebrou 79 convenções, estando 78 em vigor e aguardando a entrada em vigor 1 (Fonte: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>).

colidam entre si evitando desta forma o problema da dupla tributação (McLure Jr, 2001).

Neste sentido, de forma a evitar os constrangimentos de dupla tributação, têm vindo a surgir tratados bilaterais entre países de forma a atenuar e/ou eliminar a dupla tributação. Estes tratados, usualmente utilizam o Modelo da Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE (Tavares, 2007)

Segundo o Modelo da Convenção fiscal da OCDE, o principal objetivo consiste em assegurar a resolução uniforme dos problemas que mais comumente originam situações de dupla tributação jurídica aos contribuintes que exercem uma atividade comercial, industrial, financeira ou outra, noutros países.

Desta forma, o Modelo da Convenção encontra-se organizado uniformemente em sete capítulos, os quais:

Capítulo I – Campo de aplicação da Convenção (pessoas e impostos visados): artigos 1.º e 2.º;

Capítulo II – Definições (dos termos do acordo): artigos 3.º a 5.º;

Capítulo III – Tributação dos rendimentos: artigos 6.º a 21.º;

Capítulo IV – Tributação do património: artigo 22.º;

Capítulo V – Métodos de eliminação da dupla tributação (método de isenção e de imputação): artigos 23.º A e 23.º B;

Capítulo VI – Disposições especiais: artigos 24.º a 29.º;

Capítulo VII – Disposições finais (início e termo de vigência da convenção): artigos 30.º e 31.º.

O Modelo da Convenção fiscal da OCDE tipifica ainda a tributação do rendimento e do património em três categorias (*Modelo Da Convenção Fiscal Da OCDE*):

- 1) Rendimento e património que podem ser tributados sem qualquer limitação no Estado da fonte;
- 2) Rendimentos que podem ficar sujeitos no Estado da fonte a tributação limitada;
- 3) Rendimentos e património que não podem ser tributados no Estado da fonte.

No que concerne à primeira categoria, enquadram-se entre outros, os lucros de um estabelecimento estável situado nesse Estado, os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável e o património representado pelos bens mobiliários que façam parte do ativo desse estabelecimento estável (artigo 7.º e n.º 2 dos artigos 13.º e 22.º).

Relativamente aos rendimentos que podem ficar sujeitos no Estado da fonte a tributação limitada, enquadram-se os dividendos (rendimentos provenientes de ações, bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, bem como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitas ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações) e os juros (rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, nomeadamente os rendimentos de dívida pública e de obrigações de empréstimos).

Finalmente, no que toca aos rendimentos e património que não podem ser tributados no Estado da fonte, enquadram-se os royalties, no seu artigo 12.º, os lucros das empresas que não sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado no Estado da fonte, no seu artigo 7.º n.º 1 e ainda o património representado por valores mobiliários no seu artigo 22.º n.º 4.

6.4. Paraísos Fiscais

Um dos outros desafios existentes à tributação do comércio eletrónico, baseia-se na existência de territórios onde o regime fiscal existente nesses territórios prevê uma redução ou uma anulação por completo da tributação dos rendimentos obtidos quer por empresas, quer por pessoas.

Desta forma, os territórios que adotam estas medidas tornam-se propícios a que grandes empresas sediadas aí nesses espaços as suas empresas a fim de verem reduzida a quantia de impostos a pagar que pagariam num outro país ou território.

Segundo Silva (2012), um paraíso fiscal pode ser entendido como um país ou território que atribui vantagens fiscais suscetíveis de evitar tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável a pessoas físicas ou coletivas, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento.

No entanto, a definição de paraíso fiscal é atualmente difícil e controversa, isto pois, para Laurent Leservoisier (1992) no seu livro “Os paraísos fiscais”, existem “tantas definições de paraísos fiscais quantos paraísos fiscais existirem”. Isto acontece, pois depende sempre do país ou território de origem que pode ter taxas de tributação superiores aos dos restantes e considerar os restantes países ou territórios como paraísos fiscais para si.

Na legislação portuguesa, o legislador optou por elaborar um conceito concreto de paraíso fiscal, com recurso à expressão “regime fiscal claramente mais favorável”, exposto no n.º 2 do artigo 57-Aº e no n.º 3 do artigo 57-Bº do CIRC do Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de fevereiro, considerando à data da publicação do diploma que:

“uma sociedade está submetida a um regime claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributado em imposto sobre o rendimento ou a taxa de tributação aplicável sobre os lucros obtidos for inferior a 20%.”

Analisando os termos do diploma apresentado, considera-se que uma pessoa singular ou coletiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável:

- 1) Quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças (atualmente a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, consta da Portaria n.º 345-A/2016, 30 de dezembro);
ou
- 2) Quando a entidade residente no território não for aí tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC; ou
- 3) Quando o montante de imposto pago for igual ao inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Atualmente, com a Reforma do IRC em 2014, o conceito de regime fiscal claramente mais favorável deixou de fazer parte do disposto no artigo 66º do CIRC, tendo-se como base a lista de países, territórios ou regiões publicadas pelo Ministério das Finanças.

Desta forma, com a existência dos países, territórios e regiões onde o regime fiscal é mais favorável, para além de se tratar de uma questão de deslocalização da tributação dos rendimentos com a finalidade de reduzir os mesmos, traduzindo-se desta forma numa questão de concorrência fiscal originando a elisão fiscal onde os rendimentos seriam inicialmente tributados.

Contudo, é também uma problemática à tributação do comércio eletrónico, derivada da redução ou inexistência da tributação dos rendimentos obtidos dessa forma, bem como da falta da transparência em matérias fiscais nesses mesmos países, territórios e regiões, tornando desta forma a tarefa da tributação do comércio eletrónico mais difícil.

6.5. Preços Transferência

A questão dos preços de transferência é provavelmente da perspectiva fiscal, o maior problema a nível de tributação e um dos mais complexos de compreensão e de aplicação. Apesar de se tratar de uma questão tributária, os preços de transferência são também uma questão empresarial que envolve a gestão de cadeia de abastecimento, localização dos serviços, e a localização da produção.

Em termos genéricos, é possível afirmar que a problemática dos preços de transferência reside no facto de as transferências efetuadas, quer sejam elas, vendas de produtos acabados ou semiacabado ou serviços, entre grupos de empresas poderem não ser sujeitas às mesmas regras realizadas em mercado aberto entre empresas independentes. De outra forma, os preços de transferência, aplicam-se quando o valor atribuído por uma determinada operação dentro de um grupo de empresas é diferente do que usualmente seria se fosse contratualizado a uma empresa independente, em contexto de mercado aberto, o que conduz a que o lucro apurado pelas empresas seja diferente do que se verificaria na inexistência destas operações intra grupo.

Atualmente as regras de preços de transferência assentam na comparabilidade dos preços praticados entre empresas e os preços de mercado, através do método de preço comparável de mercado (PCM), sempre em consonância com o princípio de preço de plena concorrência estabelecido no artigo 9.º do Modelo da Convenção Fiscal da OCDE (Pais, 2012). Este artigo, constitui a base das convenções fiscais bilaterais celebradas entre os países membros da OCDE e países não-membros, estabelecendo o seguinte:

“[Quando] ... as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade”.

Esta questão agrava-se ainda mais quando estamos perante os preços de transferência aplicados ao comércio eletrónico, pois a falta de fronteiras físicas, a inexistência de presença física, e o crescimento exponencial do mercado originam grandes problemas às autoridades fiscais na identificação, avaliação e verificação das operações (Borkowski, 2002).

7. Conclusões

Com a criação do primeiro navegador web, o *WorldWideWeb*, no início da última década do século XX, no ano de 1990, lançou-se todas as condições necessárias para a popularização da internet, bem como a criação do comércio eletrónico.

Dados históricos, relatam-nos que foi em 1994, que a cadeia mundial de pizzas, a *PizzaHut* registou a sua primeira venda online. O *eBay* e a *Amazon*, websites que se dedicam à venda de bens em todo o mundo foram criados no ano de 1995. Mark Zuckerberg no ano de 2004 criou o *Facebook*, um website desenvolvido entre amigos num contexto informal e que atualmente é considerado uma das ferramentas mais poderosas a nível de marketing (Aranha, 2015).

Contudo, a criação da Internet fez com que surgissem um número variado de desafios à tributação do comércio eletrónico, desde a inexistência da presença física das empresas, à necessidade de atualização dos conceitos-chave associados ao comércio, como o conceito de estabelecimento estável e a dupla tributação do rendimento, não descorando, as questões associadas à soberania fiscal de cada Estado.

O comércio eletrónico representa desta forma, um novo modo de realizar transações comerciais, sendo assim necessário proceder a uma reforma do sistema de tributação dotado de justiça, equidade e igualdade.

O comércio eletrónico pode ser conceituado como sendo o objeto da economia digital e pode ser categorizado em duas vertentes, o direto, quando os bens e serviços são materiais intangíveis e consumidos digitalmente, como a aquisição de músicas ou livros digitais, ou indireto, quando os bens e serviços são materiais tangíveis e entregues fisicamente, sendo uma das etapas da operação efetuadas digitalmente (a encomenda ou pagamento).

Analisando ao pormenor a tipologia de comércio eletrónico direto, conclui-se que o fator diferenciador da economia digital da tradicional é a inexistência das barreiras físicas existentes na economia tradicional, possibilitando desta forma a

que empresas atinjam mercados em qualquer lugar do mundo apenas com recurso aos mecanismos digitais atualmente existentes.

Segundo Jorge Filho (2017), os desafios na tributação do comércio eletrónico, estão profundamente ligados às metodologias de planeamento fiscais adotadas pelas empresas através do recurso às lacunas nas legislações existentes. Tal deve-se ao facto das empresas adotarem uma política de planeamento fiscal abusivo com o objetivo de dificultar a identificação do local onde a operação ocorre, bem como do local onde se situe o estabelecimento para efeitos fiscais a fim de a empresa poder alocar a operação e o seu estabelecimento a uma jurisdição fiscal de tributação mais favorável.

Evitando-se desta forma o fator da inexistência de presença física para que as operações ocorram, evita-se também a necessidade da existência de um estabelecimento estável, afastando o princípio da tributação pelo Estado da fonte conforme exposto na Convenção Modelo da OCDE.

Neste sentido, torna-se premente identificar sobre quem recai a legitimidade para tributar os rendimentos das empresas estrangeiras não residentes, que não possuindo estabelecimento estável num determinado Estado, obtenham aí rendimentos decorrentes da atividade, nos canais digitais, sabendo que no comércio eletrónico existe a inexistência de fronteiras físicas.

Em 1977 foi elaborada a Convenção Modelo da OCDE como sendo um modelo de tratado a ser adotado pelos países que pretendem evitar a dupla tributação e dividir desta forma o tributo sobre os lucros das empresas que estão conectadas aos Estados Contratantes.

Adicionalmente, através da vontade do G-20 e da OCDE, surge em 2013 o plano de ação BEPS, derivado da preocupação por estes últimos relativa a assuntos como a erosão das bases tributárias dos Países-membros, promovendo adicionalmente a implementação de medidas para a harmonização da legislação tributária internacional.

Na sua Ação 1, dedicada à tributação da economia digital, pretende-se ver resolvidas as questões associadas à competência para tributação nas operações via internet do Estado da fonte (e também ao da residência). Contudo, no Relatório Final da Ação 1 do BEPS são enumerados os princípios da tributação na economia digital: neutralidade, eficiência, simplicidade, justiça, flexibilidade e proporcionalidade, que deverão ser observados na elaboração de qualquer solução para a tributação do comércio eletrônico.

Não obstante ao facto de ainda não nos encontrarmos na situação ideal de tributação do comércio eletrônico, e por consequência existirem ainda desafios à tributação, têm vindo a ser apresentadas diversas propostas para a sua tributação.

Uma dessas propostas, apresentada pela Comissão Europeia e que se prevê que entre em vigor a 1 de julho de 2021, é o balcão único (o *One Stop Shop*) que consiste num avanço na tributação do comércio eletrônico, abrangendo especialmente os países de fora da UE, tributando os fornecedores não sujeitos passivos no território da UE e sem estabelecimento dentro da comunidade, bem como a tributação das operações que ocorram através de um fornecedor pertencente à UE.

Outra das propostas existentes, a taxa Google, também conhecida como a taxa GAFSA, consiste na tributação das grandes empresas, nos locais onde se situem os seus clientes, embora as empresas não tenham presença física nesses mesmos locais, de forma a aí contribuírem com os seus impostos devidos pela sua atividade evitando assim que sejam tributados por taxas mais reduzidas ou até mesmo isentos, conforme onde se situem as suas sedes para efeitos fiscais.

Como analisado anteriormente, o comércio eletrônico tem vindo a ter um grande crescimento, em parte justificado pela atual pandemia que vivemos, sendo premente que se proceda à elaboração de um plano conjunto que regule o comércio eletrônico de uma forma eficaz evitando a existência de lacunas na sua regulamentação, a fim de tornar o mercado digital um local justo e equitativo a nível fiscal.

8. Bibliografia

- ACEPI & IDC. (2019). *Estudo Anual da Economia e da Sociedade Digital*.
- Anacom. (2004). *O comércio eletrónico em Portugal - O quadro legal e o negócio*. ICP- Autoridade Nacional de Comunicação. <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=718378>
- Aranha, E. (2015). *7 momentos que marcaram a história do e-commerce*. <https://www.estrategiadigital.pt/historia-do-e-commerce/>
- Borkowski, S. C. (2002). Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices. *International Tax Journal*, 28(2), 1–36.
- Bradbury, D., & O'Reilly, P. (2018). Inclusive fiscal reform: ensuring fairness and transparency in the international tax system. *International Tax and Public Finance*, 25(6). <https://doi.org/10.1007/s10797-018-9507-2>
- Carrapiço, J. (2020, Novembro 10). Comércio eletrónico. *Negócios*, 26.
- Carregueiro, N. (2019, Junho). Principais economias dão passo em frente para cobrar mais impostos às gigantes tecnológicas. *Jornal de Negócios*. https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/principais-economias-dao-passo-em-frente-para-cobrar-mais-impostos-as-gigantes-tecnologicas?ref=Impostos_outras
- Christenson, E., Hadjiligiou, S., & Bruno, M. (2018). An Introduction to the Complexities of Taxing Cross-Border Transfers of Digital Goods and Services. *Florida Bar Journal*, 92 (2), 56–62.
- Comissão Europeia. (2019). *Taxation Trends in the European Union*. <https://doi.org/10.2778/351385>
- Comissão Europeia. (2020). *Regras e taxas aplicáveis em matéria de IVA: taxas normais, reduzidas & especiais - A sua Europa*. <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules->

rates/index_pt.htm

Conselho ECOFIN. (1998). Conclusões do Conselho ECOFIN. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A41998X0106>

Couto, R. (2005). *Regulação do comércio electrónico*. 5–7. <http://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/618>

CTT. (2019). *E-Commerce Report 2019*. https://www.ctt.pt/contentAsset/raw-data/7e2af6f8-044c-41a5-99e1-1bf3dbe36fc0/ficheiro/CTT_ECOMMERCE_2019 versão final.pdf?bylnode=true

Deloitte. (2015). *BEPS update - #2 Don't get caught by complexity*. <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>

Deloitte. (2019). *Obstáculos legais e concorrenciais ao desenvolvimento do e-commerce em Portugal*. <http://aped.pt/pt/arquivo-de-noticias/aped-defende-criacao-de-centro-de-supervisao-do-comercio-ele%0A>

Dott. (2020). *Quem somos?* <https://dott.pt/pt/campaign/quem-somos>

Ernick, D. (2013). Base erosion, profit shifting and the future of the corporate income tax. *Tax management International Journal*, 1–16. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/pwc-base-erosion-profit-shifting-and-the-future-of-the-corporate-income-tax.pdf>

EuroCommerce for retail & wholesale. (2019). *Creating a level-playing field for retail in Europe*. [https://www.eurocommerce.eu/media/171066/Level_playing_field-FINAL_EC_final_\(002\).pdf](https://www.eurocommerce.eu/media/171066/Level_playing_field-FINAL_EC_final_(002).pdf)

Filho, J. (2017). *Dissertação de Mestrado: Os desafios da tributação na economia digital* [Universidade de Coimbra]. <http://hdl.handle.net/10316/84100>

Financial Times. (2020, Abril 12). *China's retailers face hard truth: If you reopen,*

they won't come. 6–9. <https://www.ft.com/content/07bd5ad6-6979-400f-a26e-bb0eefac1e6d>

Fonseca, J. (2020, Janeiro 28). *Portugueses são os que têm mais medo de comprar online*. Jornal ECO. <https://eco.sapo.pt/2020/01/28/portugueses-sao-os-que-tem-mais-medo-de-comprar-online/>

Gamage, D., & Heckman, D. J. (2011). A better way forward for state taxation of E-commerce. *Boston University Law Review*, 92(2), 483–534. <https://ssrn.com/abstract=1948792>

Garcia, C. P. de S. (2013). *Dissertação de Mestrado: A Fiscalidade do Comércio Eletrónico* [Universidade de Aveiro]. <http://hdl.handle.net/10773/12154>

Giles, C. (2019, Outubro). OECD takes aim at tech giants with plan to shake up global tax. *Financial Times*. <https://www.ft.com/content/b16fd228-ea72-11e9-a240-3b065ef5fc55>

Gomes, N. S. (1985). Lições de direito fiscal. Em *Carderno de ciencia e técnica fiscal*; 134 (p. 367). Centro de Estudos Fiscais.

Gonçalves, L. (2012). *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*. Almedina.

Gonçalves, R., Gomes, S., Martins, J., & Marques, C. (2014). Comércio eletrónico como vantagem competitiva: As PME de Trás-os-Montes e Alto Douro. *9th Iberian Conference on Information Systems and Technologies, CISTI*. <https://doi.org/10.1109/CISTI.2014.6876916>

IPC. (2020). *Cross-Border E-commerce Shopper Survey 2019*. <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey%0A>

Kalinic, Z. (2014). Barriers to higher and faster adoption of e-commerce. *Proceedings of 3rd International Scientific Conference Contemporary Issues in Economics, Business and Management*, 1(November 2014), 186–207.

https://www.researchgate.net/publication/275536503_Barriers_to_higher_and_faster_adoption_of_e-commerce

Leservoisier, L. (1992). *Os Paraísos Fiscais*. Europa América.

Lighthart, J. E. (2004). Consumption Taxation in a Digital World: A Primer. *CentER Discussion Paper*, 102. <https://doi.org/10.2139/ssrn.625044>

Lopes, B. F. (2020, Setembro 18). Confinamento: 5 chaves para perceber o custo brutal de que fala Costa. *Sábado*. <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/confinamento-5-chaves-para-perceber-o-custo-brutal-de-que-fala-costa>

Martins, J. (2018). *Dissertação de Mestrado: BEPS – Base Erosion and Profit Shifting : evolução, impacto e perspetivas futuras*. Universidade de Aveiro.

McLure Jr, C. E. (2001). Taxation of Electronic Commerce in the European Union. Em *In Prepared for presentation at a conference on «Tax Policy in the European Union» held at the Research Center for Economic Policy*.

Mendes, N. M. M. (2011). *Concorrência Fiscal Prejudicial* [Instituto Politécnico de Lisboa]. https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3472/1/DISSERTAÇÃO_Mestrado_Fiscalidade_Narciso_Mendes_final.pdf

Neutel, H., Amorim, R., & Correia, B. (2020). Google promete mais emprego em Portugal. Taxa Google? "É óbvio que pagamos". *Rádio TSF*. <https://www.tsf.pt/portugal/economia/google-promete-mais-emprego-em-portugal-taxa-google-e-obvio-que-pagamos-13007515.html>

OCDE. (sem data). *Modelo da Convenção fiscal da OCDE*. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCD E.pdf

OCDE. (2013). Addressing base erosion and profit shifting. Em *Addressing Base*

- Erosion and Profit Shifting* (Vol. 9789264192). Publicações OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OCDE. (2019a). *Revenue Statistics 2019*. Publicações OCDE. <https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en>
- OCDE. (2019b). *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. <http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>
- OCDE. (2019c). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Publicações OCDE. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 9 (1). <http://www.oecd.org/Internet/oecd-digital>
- Pais, C. (2012). *Dissertação de Mestrado: Preços de Transferência no âmbito da legislação fiscal em Portugal e possível convergência*. Iscte - Instituto Universitário de Lisboa.
- Palma, C. C. (2019). Cessão do crédito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo. Em Centro de Estudos Judiciários (Ed.), *Tributação Indireta (IVA e IEC)*. Centro de Estudos Judiciários. http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Tributacaolndireta.pdf
- Panayi, C. (2015). *Advanced Issues in International and European Tax Law*. Bloomsbury. <https://books.google.pt/books?id=IQ10CwAAQBAJ>
- Pereira, P. (2020, Junho 5). O impacto Covid-19: a segunda vida do e-commerce em Portugal? *Observador*, 1–9. <https://observador.pt/opiniaao/o-impacto-covid-19-a-segunda-vida-do-e-commerce-em-portugal/?fbclid=IwAR3wnZIFyoLWwPNuQFmOlkyRv7aZWL2dci9Lm-mti--jwt7LvkyYIQU3jXE0>

- Pires, R. C. (2011). *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico: Desvendar mitos e construir realidades*. Edições Almedina.
- Santos, A. C. dos. (2009). Concorrência Fiscal e Competitividade: A never ending story. *Ciência e Técnica Fiscal*, 424, 7–27. <https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/cic3aancia-e-tc3a9cnica-fiscal.pdf>
- Silva, R. (2012). *Dissertação de Mestrado: Paraísos Fiscais* [Instituto Politécnico de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10400.21/3519>
- Tavares, A. (2007). *Dissertação de Mestrado: A tributação do comércio electrónico: dificuldades na aplicação do normativo internacional* [Universidade de Aveiro]. <http://hdl.handle.net/10773/1524>
- Tavares, M. (2011). *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional* [Universidade de Aveiro]. <http://ria.ua.pt/handle/10773/8799%5Cnhttp://oatd.org/oatd/record?record=handle%5C:10773%5C/8799>
- Teixeira, A. B. (1986). *Princípios de direito fiscal*. Almedina.
- Thomas, L. (2019, Julho 11). Senado francês aprova imposto sobre empresas de tecnologia. *Reuters*. <https://www.reuters.com/article/franca-imposto-investigacao-idBRKCN1U61P6-OBRT>
- Thomson, A., & Grandjouan, L. (2018). Digital Economy Taxation: The OECD's Report and European Commission's Draft Directives. *Journal of Taxation of Investments*, 35(4), 23–34.
- União Europeia. (2018). *Digital economy & society in the EU*. <https://doi.org/10.2785/436845>
- Xavier, A. (2007). *Direito tributário Internacional 2ª Edição Atualizada* (p. 337). Almedina.

Xiaowan, L. (2018). *Dissertação de Mestrado: O comércio eletrónico na China e a possibilidade de expansão da empresa Alibaba em Portugal*. Universidade de Aveiro.

Yang, J. G. S., Lee, J. Z.-H., & Metallo, V. N. A. (2019). Emerging Tax Issues in Digitized Internet Commerce. *Journal of Internet Law*, 22(12), p7-17. <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=7&sid=0122f3e3-6291-4661-8db1-59e919b4069c%40sdc-v-sessmgr03>