

INSTITUTO POLITÉCNICO DE SANTARÉM
Escola Superior de Gestão e Tecnologia De Santarém



**POLITÉCNICO
DE SANTARÉM**

Imposto Sobre Serviços Digitais no contexto Europeu

Dissertação

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Catarina Filipa Ferreira Ramos

Orientação:

Professora Doutora Maria Goreti de Jesus Dâmaso

junho, 2025

Acrónimos/Siglas

BU – Balcão Único

BEPS –Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DESI – Índice da Economia e Sociedade Digital

DST – *Digital Service Taxes*

EE – Estabelecimento Estável

EE Digital – Estabelecimento Estável Digital

IBAN –Número Internacional de Conta Bancária

ISD – Imposto sobre Serviços Digitais

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

UE – União Europeia

UNCTAD – Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Resumo

A presente dissertação tem como objetivo interpretar e analisar o Imposto sobre os Serviços Digitais (ISD), assim como a sua implementação nos Estados-Membros da União Europeia, e especificamente na Itália, Espanha, França e Portugal.

A metodologia adotada assenta numa investigação qualitativa e interpretativa, recorrendo a fontes bibliográficas nacionais e internacionais.

A análise evidencia que, enquanto alguns Estados-Membros implementam o ISD de forma direta, outros optam por medidas mais restritas e concretas, recorrendo a formas indiretas. As principais dificuldades identificadas na implementação do ISD deve-se ao facto de não existir um enquadramento normativo uniforme, assim como a necessidade de soluções multilaterais.

Conclui-se que o ISD representa, em parte, uma resposta às necessidades sentidas quanto a uma tributação mais justa face à nova realidade digital.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços Digitais, Economia Digital, Estabelecimento Estável Digital.

Abstract

This dissertation aims to interpret and analyse the Digital Services Tax (DST), as well as its implementation in the Member States of the European Union, specifically in Italy, Spain, France, and Portugal.

The methodology adopted is based on qualitative and interpretative research, using national and international bibliographic sources.

The analysis shows that, while some Member States implement the DST directly, others opt for more restrictive and concrete measures, using indirect forms. The main difficulties identified in the implementation of the DST are due to the lack of a uniform regulatory framework and the need for multilateral solutions.

It is concluded that the DST represents, in part, a response to the perceived need for fairer taxation in the new digital reality.

Keywords: Digital Services Tax, Digital Economy, Digital Permanent Establishment.

Índice

Capítulo 1 - Introdução	8
Capítulo 2 - Revisão da literatura	10
2.1. <i>Economia digital</i>	10
2.1.1. Enquadramento histórico	10
2.1.2. Proposta de diretiva do conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.	10
2.1.3. Economia digital: conceitos e características	11
2.1.4. Estabelecimento estável digital	13
2.1.5. Serviços digitais	13
2.1.6. Presença digital significativa	14
2.1.7. Impacto na economia	15
2.2. <i>Tributação do imposto sobre os serviços digitais</i>	16
2.2.1. Política fiscal na economia digital	16
2.2.2. Elisão e/ou evasão fiscal	17
2.2.3. Incidência objetiva e subjetiva do ISD	18
2.2.3.1. Obrigações do sujeito passivo	19
2.2.3.2. Estado-Membro de identificação	19
2.2.3.3. Declaração	20
2.2.3.4. Meio de pagamento	20
2.2.3.5. Incumprimento da liquidação do imposto	21
2.2.4. Grupos consolidados e as suas particularidades aquando do ISD	21
2.2.5. Dupla tributação	22
2.3. <i>Cronologia do imposto sobre os serviços digitais</i>	23
2.4. <i>Lei dos serviços digitais e lei dos mercados digitais</i>	25
2.5. <i>Erosão da base tributária e transferência de lucros</i>	26
Capítulo 3 - Metodologia de investigação	28
Capítulo 4 - Análise e discussão	29
4.1. <i>Enquadramento europeu</i>	29
4.2. <i>Análise detalhada</i>	33
4.2.1. Itália	33

4.2.2. Espanha	34
4.2.3. França	36
4.2.4. Portugal	38
4.3. <i>Análise crítica</i>	39
Capítulo 5 - Considerações finais	45
5.1. <i>Conclusão do estudo</i>	45
5.2. <i>Limitações</i>	47
5.3. <i>Proposta de estudos futuros</i>	47
Referências Bibliográficas	49
Anexos	54

Índice de Figuras

<i>Figura 1 - Quadro resumo dos impostos digitais na UE</i>	<i>30</i>
<i>Figura 2 - Receitas proveniente do ISD</i>	<i>31</i>
<i>Figura 3 - Receitas proveniente do ISD em percentagem.....</i>	<i>31</i>
<i>Figura 4 - Receitas totais das cinco "grandes" empresas.....</i>	<i>32</i>
<i>Figura 5 - ISD França</i>	<i>37</i>

Capítulo 1 - Introdução

Com o decorrer dos anos e com a revolução tecnológica, deparamo-nos com um crescimento significativo no recurso aos serviços digitais, o qual teve um impacto relevante na economia global. Esta realidade levou a uma necessidade de reformulação e adaptação dos sistemas fiscais, sobretudo à tributação da nova economia digital, com o objetivo de evitar que determinadas entidades fossem beneficiadas em relação a outras que não dispõem dos mesmos recursos tecnológicos para aumentar o seu rendimento.

De acordo com Lopes (2021), o Covid-19 veio intensificar esta transformação, aumentando assim a procura por serviços digitais em diversos mercados, ultrapassando assim as barreiras das compras exclusivamente físicas. Tal situação obrigou muitas entidades a adaptar os seus negócios, como resultado, surgiram novos modelos e atividades mais acessíveis e diversificados, tanto na sua oferta como na forma de distribuição digital.

Contudo, a legislação fiscal em vigor permaneceu maioritariamente direcionada para uma economia tradicional, baseada numa presença física. Esta inadequação demonstrou limitações significativas para responder às novas dinâmicas digitais. Com isso, surgiu a necessidade de estabelecer um imposto voltado para serviços digitais, o que também exigiu uma revisão de conceitos essenciais, como o de “estabelecimento permanente”, que agora foi expandido para abranger o “estabelecimento estável digital”, permitindo a tributação mesmo sem a presença física.

O presente trabalho tem como objetivo examinar a aplicação do ISD, com ênfase na proposta da Diretiva e nas diversas maneiras como os Estados-Membros da União Europeia o implementaram. Foi analisado especificamente a implementação do ISD em Itália, Espanha, França e Portugal. Neste sentido, procura-se responder às seguintes questões de investigação:

1. Como pode e em que moldes o ISD ser aplicado?
2. Qual o impacto ao tributar os serviços digitais?
3. Quais as dificuldades sentidas com a aplicação do ISD?

O ISD pode ser aplicado de forma direta ou indireta, conforme a abordagem de cada Estado-Membro. Na proposta da diretiva da união europeia prevê a sua incidência sobre as receitas brutas geradas por serviços digitais como a venda de dados de utilizadores, publicidade online e intermediação digital. Os critérios de incidência definidos incluem

receitas mundiais superiores a 750 milhões de euros e receitas provenientes num dado Estado-Membro, superiores a 50 milhões de euros, sendo aplicada uma taxa geralmente fixada em 3%. A liquidação do imposto ocorre no Estado-Membro onde se encontram os utilizadores, independentemente da localização física da empresa.

De acordo com a OECD. (2021), o principal objetivo do ISD é corrigir as desigualdades entre as entidades tradicionais e as digitais. Por sua vez, o imposto teve impacto significativo nas entidades abrangidas, sobretudo através do aumento da carga fiscal sobre as receitas digitais, contudo, subsistem riscos de dupla tributação, assim como dificuldades de adaptação entre jurisdições, segundo Kofler (2021).

Quanto às principais limitações, a implementação do ISD inclui a ausência de um enquadramento normativo harmonizado entre os Estados-Membros, elevado risco de evasão e elisão fiscal, resistência por parte de algumas empresas tradicionais e a falta de um apoio claro por parte da OCDE e da União Europeia.

No que diz respeito à estrutura da presente dissertação, o segundo capítulo é dedicado à revisão da literatura, com o objetivo de contextualizar o imposto no âmbito da economia digital, identificando as suas principais características, conceitos e evolução. O terceiro capítulo apresenta a metodologia aplicada na investigação. O quarto capítulo corresponde à análise e discussão dos resultados com base em dados de vários Estados-Membros, com especial realce para Itália, Espanha, França e Portugal. Por fim, o quinto capítulo inclui as principais conclusões, limitações do estudo e propostas para futuras investigações.

Capítulo 2 - Revisão da literatura

2.1. Economia digital

2.1.1. Enquadramento histórico

De acordo com Martins (2009), com a assinatura do Tratado de Roma em 1957 e sendo que neste mesmo ano foi fundada a Comunidade Económica Europeia (hoje União Europeia), inicialmente formada por seis países¹, levantou-se a questão da preocupação pela harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-Membros envolventes. Originando assim a criação de uma legislação comunitária no sentido de regular a troca de informação, através da diretiva 77/779/CEE de 19 de dezembro.

De acordo com Junior (2023), após a pandemia Covid-19 houve um aumento no recurso à economia digital, enriquecendo as plataformas e negócios online, sendo que através dos mesmos é possível recolher certos dados que ajudam na personalização de produtos e serviços de que os clientes demonstram uma maior preferência.

2.1.2. Proposta de diretiva do conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.

De acordo com Comissão Europeia (2018), a proposta da Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de ISD aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais apresentada a 21 de março de 2018, tem como principal prioridade o Mercado Único Digital.

Tendo como objetivos gerais:

- “– Proteger a integridade do Mercado Único e assegurar o seu bom funcionamento;
- Garantir que as finanças públicas na União são sustentáveis e as matérias coletáveis nacionais não sofrem erosão;
- Assegurar que a equidade social é preservada e existem condições equitativas para todas as empresas que operam na União; e

¹ Alemanha, França, Itália, Países Baixos, Bélgica, Luxemburgo.

- Lutar contra o planeamento fiscal agressivo e colmatar as lacunas atualmente existentes nas regras internacionais que tornam possível para algumas empresas digitais a evasão fiscal nos países onde operam e criam valor. “(Sousa, 2022, p.8).

A proposta tem igualmente como finalidade, adaptar o quadro fiscal em vigor a esta nova etapa da economia digital, quer a nível internacional quer a nível da União Europeia. É de notar de que a proposta de diretiva tem como base jurídica o Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (TFUE) Artigo 113º.

Adicionalmente é importante salientar, de que até à data a proposta ainda não foi adotada devido à falta de consenso entre os Estados-Membros, contudo alguns deles já implementaram o imposto com base na presente proposta.

2.1.3. Economia digital: conceitos e características

De acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (2015), a economia digital é a consequência da transformação da evolução das tecnologias e comunicação.

Esta organização desafiou a que as entidades melhorassem e reforçassem os seus processos nos diversos setores nas distintas economias abrangentes assim como expandir de uma forma mais eficaz e dinâmica os seus serviços. O que acaba por tornar cada vez mais inexequível para efeitos fiscais separar a economia digital com a remanescente economia (OCDE,2015).

Assim, preve-se que *“as competências digitais irão moldar o futuro da humanidade e terão impacto nas sociedades, organizações e pessoas. Os sistemas de educação-aprendizagem precisam ser repensados para responder às necessidades que decorrem deste contexto e da constante mudança promovida pelo avanço tecnológico e que está constantemente a redefinir as economias”* (Sousa, 2022, p.8).

De acordo com Sousa (2022), a economia digital acaba por criar uma forte ligação entre o utilizador e a entidade que presta serviços, o que naturalmente leva a uma maior expansão dos negócios.

Segundo Arcoya (2022), a economia digital tem características associadas, como a maneira como o valor é gerado, nomeadamente dependente de ativos intangíveis devido à informação/atividade ter um formato digital. O que acaba por possibilitar uma rápida transferência, assim como remeter para qualquer Estado-Membro, cria, portanto,

uma ligação digital entre os diversos utilizadores, fornecedores, lojistas e distribuidores por uma via mais direta e dinâmica.

De acordo com Richter (2019), considera-se como características das empresas digitais, uma robusta submissão dos ativos intangíveis assim como a importância dos dados e da participação dos utilizadores com os ativos intangíveis.

Arcoya (2022), considera que a economia digital conduz a novos modelos de negócio devido à evolução da tecnologia de informação e comunicação, pela qual as entidades optam por se guiar com o objetivo de obter um aumento dos seus rendimentos, relembrando que é uma das vantagens, onde não existe a necessidade de uma presença física em determinado lugar. Havendo assim o benefício de não estar vinculado a um determinado Estado-Membro (numa perspetiva de presença física), quanto à sua tributação, o que por consequência acaba por aumentar a “competição” tributária entre cada Estado-Membro, (“concorrência geopolítica”).

De uma forma sucinta e de acordo com Arcoya (2022), advém sempre vantagens e desvantagens da economia digital. Em primeiro lugar como vantagem, está associado o baixo custo o que acaba por chegar a mais pessoas, e que por sua vez tem uma maior independência e rapidez na sua resolução/concretização. Quanto às desvantagens, e dado que estamos perante uma era digital, os dados dos utilizadores acabam por ficar expostos de uma maneira mais vulnerável. Este facto é potenciado porque a proteção dos dados não é efetuada da maneira mais correta, assim como o de ainda existir iliteracia informática/digital.

Deparamo-nos assim com uma nova realidade face à economia tradicional e de que os mecanismos fiscais em vigor não estão na sua plenitude a ser aplicados da maneira mais sensata e transparente.

Quando nos referimos a uma economia tradicional, e de acordo com Gonçalves (2018), a mesma refere-se a tipos de serviços “offline”, ou seja, onde têm por base as lojas físicas/presença física (convencional).

É de salientar de que determinadas entidades não estão preparadas tecnologicamente por dificuldades de adaptação ou devido à incapacidade económica para se integrarem nesta nova era. De acordo com a Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) (2019), para se conseguir “servir” digitalmente os mercados locais tem que haver uma criação de processos mistos digitais e analógicos, no sentido de conseguir abranger o maior número de entidades para esta nova era.

2.1.4. Estabelecimento estável digital

Com o desenvolvimento da economia digital, de acordo com Lopes (2021), esta nova etapa tem a necessidade de uma reformulação quanto à definição de Estabelecimento Estável, dado que a mesma tinha por base uma “instalação fixa”. Ou seja, tinha-se em conta uma presença física num determinado território sendo que era decisivo para efeitos fiscais.

Para um melhor enquadramento, considera-se estabelecimento estável, de acordo com o artigo 5º, nº1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), qualquer instalação fixa que seja executada uma atividade (comercial, industrial ou agrícola), satisfazendo as condições do artigo 5º nº 2 do CIRC:

- 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 de gás, uma pedreira ou qualquer outro

local de extração de recursos naturais situado em território português.

Resta reiterar, de que com esta nova era digital, foi adaptado para Estabelecimento Estável Digital, que segundo Lopes (2021), quando falamos em estabelecimento estável digital o mesmo é alusivo a quando existe uma presença digital considerável num dado tipo de serviço/bem através de um hardware/software.

De acordo com Lopes (2021), para se considerar uma presença digital considerável tem de existir um determinado número de contratos para a prestação de serviços e/ou bens entre o cliente e uma entidade, uma participação ativa quer no número de visitas no site, utilizadores ou plataformas num determinado Estado-Membro.

2.1.5. Serviços digitais

De acordo com a Proposta da Diretiva da Comissão europeia, no seu artigo 3º, são considerados serviços digitais quando os mesmos advêm por via de uma interface digital encaminhada aos utilizadores da mesma, assim como os dados obtidos quando recolhidos através das atividades produzidas nas mesmas, que por sua vez dão origem a uma interação de troca de bens/serviços entre o utilizador e a entidade.

Gonçalves (2018), considera serviços digitais, quando estamos perante a apresentação de publicidade numa interface digital, e onde existe a disponibilização de bens e serviços numa plataforma multilateral entre os utilizadores e na transmissão de dados dos mesmos.

Segundo Lopes (2021), as atividades/serviços digitais são marcadas devido à sua volatilidade e desmaterialização, dado que a presença física deixou de ser mandatária para o fornecimento de serviços acabando por afetar a tributação de cada estado-membro.

De acordo com Comissão Europeia ,2018 e para um melhor entendimento dos conceitos supra mencionados, a Proposta da Diretiva da Comissão Europeia, no seu artigo 2º, considera:

- **Entidade** - qualquer pessoa coletiva ou estrutura jurídica que exerça a sua atividade através de uma empresa ou de uma estrutura que seja transparente para efeitos fiscais;
- **Interface digital**, qualquer software, incluindo um sítio Web ou uma parte do mesmo, e aplicações, incluindo aplicações móveis, acessíveis aos utilizadores;
- **Utilizador**, qualquer pessoa ou empresa;
- **Conteúdos digitais**, dados fornecidos em formato digital, tais como programas informáticos, aplicações, músicas, vídeos, textos, jogos e qualquer outro tipo de software, exceto os dados apresentados através de uma interface digital;
- **Endereço IP** (protocolo Internet), uma série de dígitos atribuídos a dispositivos ligados em rede, a fim de facilitar a sua comunicação através da Internet.

Sendo que, quando nos referimos à criação de valor, e segundo UNCTAD (2019), o mesmo surge igualmente quando os dados recolhidos são modificados em inteligência digital e a partir do mesmo rentabilizados através da utilização comercial. Contudo o mesmo também é possível, ou é mais notório devido à grande utilização, assim como ao grande crescimento das plataformas digitais.

2.1.6. Presença digital significativa

De acordo com Lopes (2021), a presença digital significativa pode ser apurada através de uma porção considerável de contratos para a prestação de bens e/ou serviços digitais, de modo que exista uma participação ativa e significativa, e consequentemente um elevado nível de utilização/consumo do mesmo.

Segundo Gonçalves (2018), a presença digital significativa, encontra-se como prestação de serviços digitais através de uma interface digital sempre que se averigua uma das seguintes condições:

- As receitas anuais de uma entidade ultrapassarem (no Estado-Membro da presença digital) 7.000.000 EUR;
- O número de utilizadores anuais dos serviços dos mesmo sejam superiores a 100.000 (sendo que se considera o utilizador encontra-se onde o endereço de IP tiver como referência) ou
- Os números de contratos de prestação de serviços digitais anuais pela entidade em questão sejam superiores a 3.000 EUR

Bento (2024), reitera de que atualmente a presença digital é mais do que uma tendência, e sim uma necessidade como forma de negócio no sentido de evoluir e manter o negócio competitivo em cada área de negócio. Assim a presença digital refere-se de como a entidade se posiciona e apresenta o seu conteúdo, como a criação de um site institucional, produção de conteúdo e/ou perfis com recurso a plataformas

2.1.7 Impacto na economia

A economia digital acabará por ter uma vantagem significativa, sendo que *“as entidades digitais estão atualmente sujeitas a uma taxa efetiva média de tributação que corresponde a metade da aplicável à economia tradicional da UE”* (Gonçalves,2018, p.2).

De acordo com Beira (2002), para um maior impulso na económica digital, existiram três vetores fulcrais para a sua promoção, o estímulo incentivo ao uso do canal, o incentivo à oferta/procura de possíveis transações do mesmo e por fim que envolvam os principais agentes económicos, ou seja, as pessoas, as entidades e estado. Primeiramente as pessoas numa vertente consumista, as entidades como fornecedores e por fim o estado como regulador fiscal.

2.2. Tributação do imposto sobre os serviços digitais

2.2.1. Política fiscal na economia digital

De acordo com Borders et al. (2023), o ISD é a aplicação de um imposto sobre as receitas brutas de uma determinada entidade presente num dos Estados-Membros, sendo que a mesma, incide sobre as atividades/serviços digitais fornecidas pelas entidades e utilizadas pelos diversos utilizadores. Segundo o mesmo autor, o ISD surgiu como consequência direta da transferência de lucros por parte das entidades digitais, considerando ainda, que o mesmo é de fácil utilização.

De acordo com Kofler (2021), a Comissão Europeia a março de 2018 apresentou um “Pacote de Tributação Digital”, no sentido de combater o desenvolvimento na economia de cada Estado-Membro, que tem como menção curto prazo, no sentido de um “imposto sobre os serviços digitais” e a longo prazo sob a forma de uma “presença digital significativa”.

Segundo Klein & Spengel (2022), com uma apreciação semelhante, em que considera que a Comissão Europeia apresentou duas propostas na diretiva, numa primordial posição a introdução de um imposto transitório sobre os serviços digitais e uma segunda onde se estabelece as regras de tributação dos lucros das empresas aquando da presença digital significativa.

É de evidenciar de que acordo com Comissão Europeia (2018) cada Estado-Membro tem como incumbência de executar a respetiva transposição da diretiva de acordo com os mesmos. Sendo que a taxa “universal” determinada é de 3%, de forma indireta, sobre as receitas geradas das prestações de serviços digitais.

De acordo com Rigó & Tóth (2020), as entidades têm preferência em permanecerem nos Estados-Membros onde se possa vir a obter mais benefícios fiscais. O mesmo autor considera de que com o decorrer do tempo houve Estados-Membros que por iniciativa própria adotaram ou estão em vias de adotar, o ISD. Ajustando-se de acordo com o limiar económico nacional, ou seja, de acordo com a sua própria dimensão económica. De anuência com Comissão Europeia (2018), ditou na Proposta apresentada que tinham como objetivo a criação de um Balcão Único (BU), no sentido de auxiliar as entidades nesta nova etapa, sobre as obrigações que o ISD está exposto, e que possam ser cumpridas nos devidos locais. Com isto, falamos da identificação, apresentação da declaração e o respetivo pagamento, é de salientar, de que estas mesmas obrigações

devem de ser cumpridas num único Estado-Membro, o Estado-Membro de identificação, no sentido de evitar dupla tributação.

É importante referir que Borders et al. (2023), concluíram que o que levou ao aumento das receitas através do ISD, foi o facto da economia digital estar a desenvolver-se de um modo extraordinariamente rápido, sendo relevante mencionar que as cinco maiores empresas tecnológicas “*Big Five*” (Apple, Microsoft, Google, Amazon e Facebook), aumentaram substancialmente as suas receitas. Ou seja, são certamente uma das maiores contribuidoras para o ISD, em particular no Reino Unido, e tendencialmente França, Itália e Espanha devido à analogia semelhante do mercado.

2.2.2. Elisão e/ou evasão fiscal

Numa primeira abordagem, é importante distinguir Evasão de Elisão fiscal, que segundo Parlamento Europeu (2015), a elisão fiscal é a utilização de instrumentos legais com o sentido de liquidar a menor quantidade possível de imposto, tendo como exemplar a transferência de lucros para um país com uma baixa base fiscal ou a redução de pagamento de juros aquando taxas de juro inflacionadas artificialmente. Quando nos referimos à evasão fiscal ou fraude, a mesma ocorre quando é utilizada instrumentos ilegais no sentido de liquidar a menos quantidade possível de imposto, ou até mesmo não liquidar na sua totalidade, como a não declaração de lucros no sentido de evitar a liquidação de IVA.

Segundo Klein & Spengel (2022), a criação do pacote fiscal digital teve também como intuito diminuir/reduzir a evasão fiscal das entidades digitais que poderia surgir para a União Europeia/ Estados-Membros, sendo que nestes casos a concorrência é entre Estados-Membros e não entre entidades, dado que com o desenvolvimento da economia digital pode ser mais propício em certos tipos de concorrência.

De acordo com a Comissão Europeia, (2018), um dos objetivos da proposta da diretiva, é diminuir o risco de evasão, elisão e abusos fiscais, e é responsabilidade de cada Estado-Membro estabelecer certas obrigações, assim como regular o devido imposto. Com o intuito de lutar contra o planeamento fiscal agressivo assim como as lacunas das regras, é sugerido que os Estados-Membros realizem periodicamente auditorias internas e a sua aptidão de liquidar o devido imposto.

2.2.3. Incidência objetiva e subjetiva do ISD

De acordo com Comissão Europeia (2018), numa primeira fase, e em uma perspetiva de incidência subjetiva, ou seja, de quem fica sujeito à aplicação do ISD em relação tributária, são os sujeitos passivos² que ultrapassem ambas as seguintes condições:

- O montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade para o exercício em causa superior a 750 milhões de euros;
- O montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União Europeia durante o exercício em causa superior a 50 milhões de euros.

Com a aplicação destes limiares, em que tem como referência a Comissão Europeia (2018) a mesma teve a sensibilidade de criar condições no sentido de não existir um efeito desproporcionado face à aplicação deste mesmo imposto. Em primeiro lugar com o limiar de 750 milhões de euros (receitas mundiais anuais totais), no sentido de excluir as entidades que estão numa fase inicial do negócio com recurso à era digital, assim como as pequenas entidades em que obtêm lucros com valores inferiores a 750 milhões de euros por exercício.

Pois caso não fosse aplicado este limite, o mesmo iria recair sobre entidades de menor dimensão encargos fiscais de forma excessiva, dado que serão suscetíveis de ter um resultado desproporcionado face às entidades de grandes dimensões.

De acordo com Rigó & Tóth (2020), considera-se de grandes dimensões no estudo em causa, quando as mesmas têm uma forte posição no mercado e que por sua vez têm uma participação bastante elevada no número dos utilizadores, é de reiterar de que é nestes casos que se pode verificar uma maior disparidade entre o local dos lucros onde são tributados e o local onde o valor é criado.

Uma vez mais com referência a Comissão Europeia (2018) relativamente ao segundo limiar, de 50 milhões de euros, numa perspetiva de receitas obtidas dentro da União Europeia, foi delimitado com o intuito de neutralizar as distinções de dimensão dos mercados que possam existir dentro da mesma.

Quando nos referimos a uma incidência objetiva, referimo-nos ao que está sujeito a ser tributado, e de acordo com Comissão Europeia (2018), este incide sobre os serviços digitais, ou seja, sobre as receitas brutas decorrentes da prestação de determinados

² "O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante." LGT ARTIGO 5 N.º1.

serviços digitais, em que os utilizadores criaram valor e que por sua vez irá incidir uma taxa única de 3%, o que na ótica do conselho europeu proporciona um equilíbrio acertado.

2.2.3.1. Obrigações do sujeito passivo

De acordo com Comissão Europeia (2018) o sujeito passivo encontra-se obrigado a liquidar o devido imposto de acordo com os critérios definidos, contudo o mesmo pode ser Sujeito Passivo num Estado-Membro ou em diferentes Estados-Membros. Nestes casos, o mesmo tem a obrigação de informar o Estado-Membro de identificação se o mesmo se encontra sujeito a tributação em mais que um Estado-Membro no sentido de proceder às devidas obrigações.

Sendo que está igualmente sujeito a outros tipos de obrigações, como exposto na Proposta anteriormente referida, como ter um registo fiscal devidamente reconhecido pela união europeia, declarar de formar transparente as receitas obtidas nos diversos Estados-Membros, o pagamento do imposto apurado, o devido registo dos documentos (dever de auditorias internas recorrentes), cooperação com as devidas autoridades fiscais de cada Estado-Membro, como em qualquer situação de regularidade fiscal.

2.2.3.2. Estado-Membro de identificação

É importante compreender o que se entende por Estado-Membro de identificação, e de acordo com Comissão Europeia, (2018), o mesmo tem como designação “de identificação” dado que é onde o sujeito passivo se encontra obrigado a liquidar o imposto no primeiro período de tributação exigível, em que o cenário é referente a apenas um Estado-Membro. Quando o sujeito passivo se encontra obrigado a liquidar em mais do que um Estado-Membro, o mesmo deve de eleger e posteriormente informar o mesmo da sua escolha para que no primeiro período elegível seja notificado. De notar, de que o devido sujeito passivo abrangido pela liquidação do imposto em estudo, tem como obrigação de notificar o respetivo Estado-Membro de identificação num prazo no máximo de 10 dias úteis desde o primeiro período de tributação, de acordo com a Proposta da Diretiva, Artigo 10º.

Aquando da notificação do sujeito passivo para com o Estado-Membro de identificação, de acordo com Comissão Europeia (2018) o mesmo deve incluir diversas informações,

de forma a possuir uma declaração concisa e devidamente preenchida com os critérios definidos, designadamente o nome, designação comercial, endereço eletrónico, número de contribuinte, nome de pessoa a contactar, telefone, quais os Estados-Membro que se encontra sujeito ao ISD e o Número Internacional de Conta Bancária (IBAN).

2.2.3.3. Declaração

De acordo com o Artigo 14º da Proposta da Diretiva, o sujeito passivo deve de apresentar ao Estado-Membro de identificação elegível, a declaração do ISD sendo que a mesma deve de ser entregue a cada período de tributação, a qual deverá ser apresentada via eletrónica no prazo de 30 dias úteis desde o termo do período de tributação abrangido. É de notar de que para eventuais alterações à declaração, nomeadamente às importâncias a liquidar, os mesmos têm até 3 anos a contar da data que deveria de ser entregue a declaração inicial, tendo como base legal o artigo 15º. É de reiterar de que quando existe necessidade de proceder a alterações pode advir pagamentos suplementares ou reembolsos.

2.2.3.4. Meio de pagamento

Por fim, quanto à sua liquidação, segundo a Comissão Europeia (2018), deverá de ser efetuada através de depósito bancário indicado pelo Estado-Membro de identificação, contudo é de ter em consideração em que moeda deverá de ser liquidada, pois caso contrário é necessário ter em consideração a taxa de câmbio.

Ou seja, quando a moeda a apresentar aquando da entrega da declaração para o devido imposto seja necessário ser apresentada na respetiva moeda nacional, que neste caso é o euro, e sendo que existe estados-membros que não pertencem à zona euro³, sendo o caso da Bulgária, Chéquia, Hungria, Polónia, Roménia e Suécia. Nestes casos, de acordo com a Proposta da Diretiva, Artigo 21º, denota que aquando necessário a aplicação do câmbio entre as receitas originárias de uma Estado-Membro que não pertença à zona euro, que se aplique a taxa de câmbio publicada no Jornal Oficial da União Europeia no último dia do exercício, quando não há publicações no dia decorrente, que seja aplicada a do dia anterior.

³ A zona euro é composta pelos países da União Europeia que adotaram o euro como moeda nacional.

2.2.3.5. Incumprimento da liquidação do imposto

Relativamente ao incumprimento da liquidação do imposto devido, uma entidade poderá enfrentar diversas consequências, tanto a nível fiscal como a nível legal.

Segundo a Comissão Europeia (2018), o não cumprimento das obrigações declarativas e do respetivo pagamento constitui uma infração tributária, sujeita a coimas, juros e sanções acessórias, de acordo com os moldes previstos de cada Estado-Membro, uma vez que cada um transpõe a diretiva de uma forma autónoma.

De acordo com Avi-Yonah, (2021), o não pagamento do imposto possibilita a interrupção de certos mecanismos compensatórios previstos nas convenções bilaterais no sentido de evitar a dupla tributação, ou seja, assim existe a possibilidade de que haja uma dupla tributação sobre os rendimentos gerados pelos serviços digitais.

Do ponto de vista de Geringer (2021) e Kofler (2021), o incumprimento do mesmo acaba por comprometer o bom nome da entidade, assim como a relação entre as autoridades fiscais, sobretudo em contextos entre Estados-Membros. O que também pode originar auditorias, inspeções, custos administrativos e jurídicos adicionais.

2.2.4. Grupos consolidados e as suas particularidades aquando do ISD

No que concerne aos grupos consolidados e a aplicação do ISD sobre os mesmos, estes têm particularidades diferentes face às outras entidades, para efeitos de contabilidade financeira. Assim entende-se por grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira, de acordo com Comissão Europeia (2018), Proposta da Diretiva, artigo 2º nº 2, as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas e de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou Relato Financeiro Nacional.

De acordo com o artigo 3º nº7 da mesma, não são consideradas receitas tributáveis as resultantes da prestação de serviços tributáveis entre as entidades do grupo, todavia exclui-se quando existe uma prestação de serviços entre uma entidade do grupo e um terceiro, com o intuito de impedir que as mesmas desvalorizem a obrigação da liquidação do mesmo.

Aquando escolher a que entidade aplicar o devido imposto, e de acordo com, artigo 9º nº 2, da Proposta da Diretiva, o grupo está concedido a designar uma das entidades do grupo para efeito do apuramento do ISD. Relativamente aos limiares a ter em

consideração e como expostos anteriormente, incidência subjetiva, devem de ser aplicados em analogia às receitas integrais na União Europeia do grupo consolidado.

2.2.5. Dupla tributação

De acordo com Jurisprudência (2021), quando falamos em dupla tributação, a mesma refere-se quando as receitas tributárias (troca de bens e serviços) de uma entidade são tributadas duplamente, ou seja, neste caso a ser tributado em dois Estados-Membros distintos no mesmo período relativo aos mesmos rendimentos, dando assim origem à obrigação de um imposto mais do que uma vez.

Com base na Jurisprudência (2021), para eliminar este tipo de tributação foi criado medidas unilaterais e bilaterais. Sendo que são consideradas unilaterais as medidas internas de cada Estado, e bilaterais os tratados ou convenções, sendo que neste caso são entre dois Estados, o Estado da fonte e o Estado de Residência.

Numa ótica da economia digital, em que a tributação advém de Estado-Membro para Estado-Membro, e tendo em conta as características desta nova realidade, com base de acordo com Comissão Europeia (2018), Proposta da Diretiva, artigo 5º (*Local de tributação*), menciona de que as receitas tributárias geradas num determinado período devem de ser tributadas no Estado-Membro onde os utilizadores estiverem localizados, dado que o que se tem de ter em consideração é a localização dos utilizadores e não a da entidade.

Segundo Kofler (2021), foi colocada a hipótese de estarmos perante uma dupla tributação no sentido de que as receitas iriam estar sujeitas a dois tipos de impostos, primeiramente ao imposto sobre os rendimentos das sociedades e em segundo lugar, ao imposto sobre os serviços digitais havendo a expectativa que para evitar tal situação, os Estados-Membros tivessem a opção de deduzir o ISD liquidado como custo da matéria coletável do imposto sobre o rendimento das sociedades no seu território.

“A fim de atenuar eventuais casos de dupla tributação quando as mesmas receitas estiverem sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e ao ISD, espera-se que os Estados-Membros permitam às entidades deduzir o ISD pago como um custo da matéria coletável do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas no seu território, independentemente do facto de ambos os impostos serem pagos no mesmo Estado-Membro ou em Estados-Membros diferentes” (Comissão, 2018, p. 23).

De acordo com Kofler (2021), a proposta por parte da comissão rejeitou por completo a ideia de que o ISD poderia ser deduzido no imposto sobre o rendimento das sociedades, sendo que fora abordado a situação de que poderíamos estar perante dupla tributação, independentemente de uma ser tributada diretamente e outra indiretamente, havendo ainda a esperança de que certos Estados-Membros permitissem as mesmas deduzir o ISD como um custo de matéria coletável, salvaguardando de que não iria ser tomado em conta o facto de o imposto ser liquidado ou não no mesmo Estado-Membro.

2.3. Cronologia do imposto sobre os serviços digitais

Tendo por base a informação disponibilizada no site do Conselho Europeu⁴, iremos expor a evolução da temática em estudo desde o seu início até aos dias de hoje. Sendo que serão apresentados os de maior relevância para a linha de estudo em causa.

2017

29 de outubro

O Conselho Europeu emite conclusões sobre a tributação dos serviços digitais, no sentido justo e eficaz dado que estamos numa Era Digital.

5 de dezembro

Invoca uma cooperação entre o Conselho e a OCDE no sentido de explorar o conceito de “Estabelecimento Estável Digital”, com alusão às regras dos preços de transferência e à imputação de lucros.

2018

16 de março

A OCDE publica um relatório intercalar sobre a tributação dos Serviços Digitais.

21 de março

A comissão propõe novas regras de Tributação dos Serviços Digitais. Apresentou duas proposta legislativa, numa primeira fase tem por base a reforma das regras de tributação das sociedades e numa segunda abordagem um

⁴ <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/timeline/>

imposto provisório que seja implementado nas principais atividades digitais que não são tributadas na UE.

22 de março

Os dirigentes da EU realizaram um debate no sentido de adaptar os sistemas fiscais, medida para combater a elisão e a evasão fiscal.

23 de março

Foi estabelecido o “fio condutor” a seguir nos trabalhos de tributação dos serviços digitais.

2019

12 de março

O conselho decide não avançar com a aplicação do ISD.

17 de maio

Conselho discute ponto da situação das reformas fiscais internacionais.

8 de novembro

Presidência finlandesa faz o balanço da tributação dos serviços digitais.

2020

21 de julho

Comissão propõe imposto digital, sendo que o Conselho Europeu considera que a economia digital constitui uma potencial fonte de receitas para o orçamento da UE.

27 de novembro

Conselho aprova conclusões sobre uma tributação justa e eficaz

2021

16 de março

Conselho troca opiniões sobre a tributação dos serviços digitais.

22 de março

Conselho adota novas regras para as plataformas digitais, nomeadamente a comunicação das receitas obtidas.

25 de março

Dirigentes da UE debatem tributação digital, sendo que os dirigentes referem que têm como intenção de aplicar imposto digital até 1 de janeiro de 2023.

2022

15 de março

Conselho adota conclusões sobre a aplicação do pacote IVA para o comércio eletrónico.

12 de dezembro

Conselho adota regras sobre um nível mínimo de tributação para as maiores entidades

2023

17 de outubro

Conselho adota diretiva para reforçar a cooperação entre as autoridades fiscais nacionais.

2024

5 de novembro

Novas regras em matéria de IVA para a era digital.

2025

11 de março

Conselho adota pacote “IVA na era digital”.

2.4. Lei dos serviços digitais e lei dos mercados digitais

A 5 de julho de 2021, o Parlamento Europeu adotou duas novas leis com o intuito de implementar uma envolvente digital mais segura, imparcial e transparente, onde os direitos dos utilizadores são protegidos e aplicar uma concorrência imparcial.

De acordo com o Europeu (2021), nas últimas duas décadas as plataformas digitais, como abordadas anteriormente, ficaram cada vez mais relevantes no dia a dia de todos. Apesar dos diversos benefícios que estas podem proporcionar, têm também uma enorme vantagem sobre os concorrentes, contudo têm igualmente um efeito sobre a democracia, direitos, sociedades e economia. Som o intuito de dissipar este tipo de

desequilíbrio, a União Europeia introduziu a Lei dos Serviços Digitais e a Lei dos Mercados Digitais.

De acordo com o Europeu (2021), a Lei dos Serviços Digitais entrou em vigor a 16 de novembro de 2022 e deve ser aplicável em toda a União Europeia (EU). A Lei dos Mercados Digitais entrou em vigor a 1 de novembro de 2022 e a sua aplicação foi iniciada a 2 de maio de 2023.

Segundo Europeu (2021), a Lei dos Mercados Digitais, tem como objetivo garantir as devidas condições de uma forma equitativa para todas as entidades digitais, apesar da sua dimensão económica. Neste sentido, esta Lei estabelecerá regras para as grandes plataformas, com o intuito de obstruir a aplicação de condições injustas às entidades e consumidores. Tendo assim como objetivo, proporcionar uma inovação, crescimento e competitividade que de certa forma iram revolucionar as entidades “menores” como a start-ups.

Relativamente à Lei dos Serviços Digitais, tem como objetivo debruçar-se sobre a criação de um lugar digital seguro quer para utilizador quer para as entidades, no sentido de proteger os seus direitos e dados.

2.5. Erosão da base tributária e transferência de lucros

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o Grupo dos vinte (G20)⁵, desenvolveram o projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), destinado a combater a erosão da base tributável e o desvio artificial de lucros para jurisdições de baixa tributação.

O Plano de Ação BEPS é constituído por um conjunto de 15 ações que tem por base a transparência fiscal e a prevenção da transferência abusiva de lucros, contudo com o passar do tempo este plano evoluiu para os Pilares 1 e 2.

De acordo com a OCDE (2021), o Pilar 1 – Reatribuição de Direitos de Tributação, tem como base assegurar de que as empresas multinacionais liquidem os devidos impostos onde os consumidores encontram-se, ou seja, onde o valor é gerado inclusive na ausência da presença física tradicional. Promovendo assim uma maior equidade tributária entre todos.

⁵ O G20 é um fórum de cooperação económica internacional que reúne as 19 maiores economias do mundo mais a União Africana e a União Europeia

Quanto ao Pilar 2, o mesmo propõe a introdução de uma taxa mínima global sobre os rendimentos das multinacionais de 15%, tendo como principal intuito de evitar a transferência de lucros para paraísos fiscais e assegurar que as multinacionais estejam sujeitas a uma tributação mínima. Aplicando-se assim a multinacionais com receitas superiores a 750 milhões de euros por ano.

Segundo Avi-Yonah (2021), considera que o BEPS é um passo importante para a economia, contudo ainda limitado no sentido de existir um sistema fiscal global justo e eficaz. Quanto ao pilar 1 o mesmo vê como uma forma de tentar atualizar o conceito de estabelecimento estável no sentido de a não obrigatoriedade de uma presença física, sendo que considera inevitável este tipo de tributação nos dias de hoje.

Relativamente ao Pilar 2, Avi-Yonah (2021) tem uma opinião bastante forte na existência de uma taxa mínima global, e que este mesmo pilar representa uma oportunidade para combater a erosão da base tributária causada pela concorrência fiscal entre países. É de notar de que o mesmo critica o facto de se aplicar uma taxa de 15% como demasiado baixa, propondo aumentar a mesma entre os 20% e os 25% e assim neutralizar os paraísos fiscais.

Capítulo 3 - Metodologia de investigação

No presente capítulo iremos descrever qual a metodologia de investigação utilizada nesta dissertação.

É importante salientar de que o presente estudo tem como objetivo examinar a aplicação do ISD, nas diversas maneiras como os Estados-Membros da União Europeia o implementaram. Foi analisado especificamente a implementação do ISD em Itália, Espanha, França e Portugal.

Assim, pretende-se responder às seguintes questões de investigação:

1. Como pode e em que moldes o ISD ser aplicado?
2. Qual o impacto ao tributar os serviços digitais?
3. Quais as dificuldades sentidas com a aplicação do ISD?

O método de investigação adotado nesta dissertação foi o método de investigação qualitativa, com recurso ao Web of Science, Google Scholar, Comissão Europeia, OCDE, trabalhos académicos, legislação, revistas e *websites* oficiais.

Após uma vasta recolha foi realizada uma análise de conteúdo e uma interpretação crítica dos documentos selecionados.

Tendo por base a proposta de diretiva da União Europeia a análise recaiu sobre os Estados-Membros. Sendo que a análise ocorreu em duas etapas, em primeiro lugar um enquadramento geral do ISD e posteriormente uma análise mais específica sobre quatro Estados-Membros, nomeadamente Itália, Espanha, França e Portugal.

Relativamente à escolha dos três primeiros países, deveu-se à disponibilidade de informação, quer de quantidade quer na qualidade, o que acaba por permitir uma análise mais rigorosa e devidamente fundamentada através de dados oficiais e de diversos autores. Quanto a Portugal, pelo facto de ser relevante e interessante entender como se procedeu à receção do ISD e aplicação no contexto nacional.

Capítulo 4 - Análise e discussão

No presente capítulo temos como objetivo apresentar a análise e discussão sobre a aplicação do ISD nos Estados-Membros, assim, vamos analisar como o ISD foi aplicado e o seu impacto na economia. Iremos posteriormente analisar especificamente os países Itália, Espanha, França e Portugal.

4.1. Enquadramento europeu

Com base em Bunn (2024), desde 2018 tem-se vindo a procurar modernizar os instrumentos no sentido de tributar os lucros das empresas multinacionais, sendo uma delas através do ISD, apesar de ser uma forma de tributar as empresas com grandes receitas em diversos países este tipo de políticas acaba por ter duas problemáticas. Numa primeira instância, o facto de ser discriminatória, violando assim o princípio da neutralidade. E numa segunda instância, o facto de as empresas serem tributadas com base nas receitas brutas e não no seu rendimento. O que segundo Bunn (2024), pode criar uma pirâmide fiscal, em que os custos associados possam não ser recuperados. De acordo com Lopes & Silva (2024), houve diversas “reações” à aplicação do ISD, entre a rejeição, promulgação, a aguardar uma solução da União Europeia ou da OCDE entre outros Após análise à tabela exposta em anexo⁶, deparamo-nos de que em 10 países dos 27 da UE introduziram o imposto, nomeadamente a Áustria, Dinamarca, Grécia, Hungria, Eslováquia, Espanha, Itália, Polónia, Portugal e França.

Outros aguardam uma solução por parte da UE ou da OCDE, sendo o caso da Bélgica, Finlândia e Suécia, relativamente aos restantes Estados-Membros não têm qualquer tipo de desenvolvimento quanto à implementação do mesmo.

Lopes & Silva (2024), considera que a União Europeia pretende tributar em especial a publicidade online e a transmissão de dados provenientes de atividades executadas nas plataformas digitais⁷. Sendo importante salientar de que cada Estado-Membro transpôs o imposto de acordo com as suas “necessidades”. É ainda importante referir de que na Dinamarca, o governo sugeriu que 6% das receitas provenientes de serviços de streaming digital, a partir de 2024, tivessem como destino apoiar os organismos públicos de radiodifusão.

⁶ Anexo 1

⁷ Anexo 2

Paises UE	Ano	Imposto digital	Sujeito passivo	Base de imposto
Áustria	2020	5%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN Áustria > 5 milhões €	Serviços de publicidade em plataformas digitais ou de qualquer tipo de <i>software</i> ou sítios <i>web</i> prestados na Áustria.
Bélgica	Por definir	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais Bélgica > 5 milhões €	Vendas de espaços publicitários numa plataforma digital, de vendas de dados de utilizadores provenientes das suas atividades numa plataforma digital e prestação de serviços de intermediação digital aos utilizadores de uma plataforma digital.
Chéquia	Por definir	7% ou 5%	Empresas com VN global >750 milhões Coroaas checas e VN digitais Chéquia > 100 milhões coroaas checas	Publicidade direcionada numa interface digital; transmissão de dados sobre os utilizadores e gerados a partir de atividades dos utilizadores em interfaces digitais; e disponibilização aos utilizadores de uma plataforma digital que facilite o fornecimento de bens e serviços entre utilizadores.
Dinamarca	2023	6%	NA	Plataformas de <i>streaming</i> digitais e serviços destinados ao público dinamarquês.
Eslováquia	2018	5%	Serviços de transporte e alojamento na Eslováquia, com estabelecimento estável no país	Publicidade <i>online</i> direcionada, a gestão e venda de dados dos utilizadores para publicidade e a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais.
Espanha	2021	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais Espanha > 3 milhões €	Arrendamentos de curta duração através de plataformas digitais.
França	2019	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais > 25 milhões €	Publicidade <i>online</i> direcionada, a gestão e venda de dados dos utilizadores para publicidade e a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais.
Grécia	2019	NA	Imóveis	Arrendamentos de curta duração através de plataformas digitais.
Hungria	2017	7,5%	Empresas com VN de publicidade > 100 milhões Forints	Difusão ou publicidade na Hungria.
Itália	2020	3%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN digitais Itália > 5,5 milhões €	Publicidade numa interface digital e a transmissão de dados do utilizador gerados a partir da utilização de uma interface digital.
Polónia	2020	1,5% e 7%	Empresas com VN global >750 milhões € e VN publicidade <i>online</i> Polónia > 5 milhões €	Acesso a serviços de comunicação audiovisuais.
Portugal	2021	1% e 4%	Prestadores serviços VN > 200 mil € e subscritores ativos > 99,5%	Partilha de conteúdos comerciais audiovisuais e de assinaturas de plataformas de <i>streaming</i> digitais.

Figura 1 - Quadro resumo dos impostos digitais na UE

Fonte: Lopes & Silva (2024)

De acordo com Lopes & Silva (2024), com base na Figura 1, o sujeito passivo tem de seguir determinados limiares, como expostos na proposta de diretiva, em que as empresas digitais com receitas anuais mundiais, na maioria dos casos, superiores a 750 milhões de euros. Quanto às receitas nacionais as mesmas têm como limiar, regra geral, um montante de 5 milhões de euros, com exceção de alguns casos em que os Estados-Membros colocaram este limiar mais alto e em outros casos mais baixo, França e Espanha respetivamente.

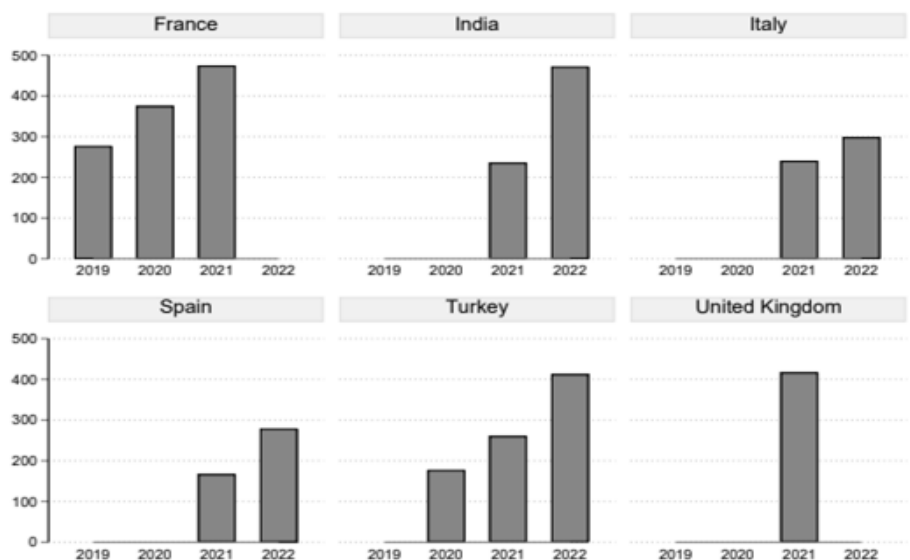


Figura 2 - Receitas proveniente do ISD
Fonte: Borders et al. (2023)

De acordo com Borders et al. (2023), com base na Figura 2, conseguimos visualizar que os Estados-Membros onde foram aplicados o ISD, as receitas provenientes do mesmo variam entre os 166 e 474 milhões de euros. Na Turquia aumentaram cerca de 134%, 71% em França, 67% para Espanha e 24% para Itália, com o passar dos anos a população em geral recorreu de uma forma mais avolumada aos serviços digitais.

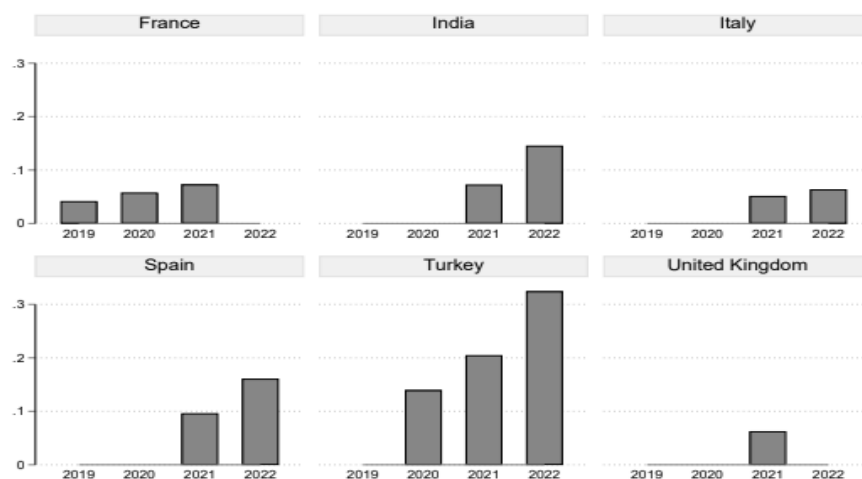


Figura 3 - Receitas proveniente do ISD em percentagem
Fonte: Borders et al. (2023)

Relativamente à Figura 3, segundo Borders et al. (2023), conseguiram apurar de que as receitas totais do ISD (percentagem), variam entre 0 e 1% na maioria, com exceção da Turquia que excede os 3%. O que acaba por ir de encontro ao exposto na Figura 2, em que a Turquia aumentou em cerca de 134% das receitas provenientes do ISD. É de notar de que cada país tem o seu nível de desenvolvimento logo não é constante entre os países apresentados, porém tende a aumentar com o passar dos anos.

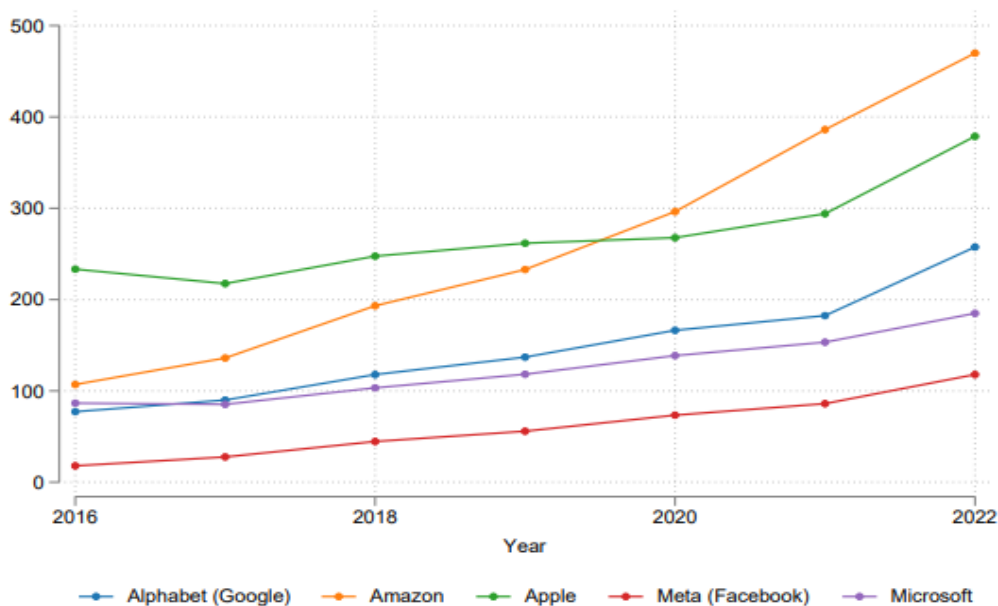


Figura 4 - Receitas totais das cinco "grandes" empresas
Fonte: Borders et al. (2023)

O facto de as receitas terem uma projeção positiva com o passar dos anos, e de acordo com Borders et al. (2023), poderá estar associado duas razões, ao crescimento da economia digital e numa segunda instância, associado ao número de entidades que estão elegíveis a este imposto. De acordo com a Figura 4, e tendo por base que se considera as cinco "grandes" empresas "Big Five", a Google, Amazon, Apple, Facebook e Microsoft devido à sua dimensão económica, todas estas obtiveram um aumento exponencial entre 2016 e 2022.

Borders et al (2023), concluíram uma vez mais, de que o que levou ao aumento das receitas através do imposto, foi o facto de a economia digital estar a desenvolver-se de um modo extraordinariamente célere. Sendo importante mencionar de que as cinco maiores empresas tecnológicas "Big Five", aumentaram substancialmente as suas receitas, ou seja, são certamente das maiores contribuidoras para o ISD, em particular

no Reino Unido, e tendencialmente França, Itália e Espanha devido à analogia semelhante do mercado.

Sendo relevante mencionar, de que acordo com a UNCTAD (2019), a Google detém cerca de 90% do mercado de pesquisas na internet, o Facebook dois terços do mercado global relativamente às redes sociais, dado que é a plataforma de redes sociais em mais de 90% das economias mundiais, já a Amazon, conta com cerca de 40% das atividades a nível retalhista.

4.2. Análise detalhada

Após uma análise geral do impacto do ISD, iremos proceder a uma análise mais detalhada dos casos de Itália, França, Espanha e Portugal. É de salientar de que a escolha destes quatro Estados-Membros deve-se à maior disponibilidade de informação rigorosa e detalhada, essencial para uma análise mais fundamentada e fidedigna.

De acordo com Thomadakis (2025), Itália, França e Espanha aplicaram um ISD Direto, ou seja, aplicaram o ISD às receitas brutas provenientes das interfaces digitais. Já Portugal acabou por adotar um “ISD Indireto”, ou seja, com âmbito mais restrito, em que acaba por ser direcionado para um tipo de serviço mais específico.

4.2.1. Itália

De acordo com a Briolini (2019), Itália introduziu o ISD como parte da Lei nº160/2019, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2020. Com determinados limiares, sendo estes:

- Um montante total de receitas mundiais a partir de 750 milhões de euros;
- Um montante total de receitas que tenham como origem os serviços digitais qualificados em Itália de pelo menos 5,5 milhões de euros.

O ISD, de acordo com EY (2020a), é aplicável a receitas provenientes dos serviços digitais, aquando proveniente de uma interface digital de publicidade orientada aos utilizadores da mesma, assim como a sua disponibilização quando lhes permite um contacto e interação entre os utilizadores em questão, como facilitar o fornecimento de bens ou serviços, e pela cedência de dados recolhidos, ou seja, transmissão de dados.

É de notar de que de acordo com o Artigo 2359 do Código Civil Italiano⁸, as receitas provenientes da prestação de serviços supramencionados, não são tributáveis aquando prestados por partes relacionadas, ou seja, as entidades que sejam consideradas como empresas-mãe ou subsidiárias.

Segundo a Briolini (2019), a taxa a ser aplicada é de 3% sobre o valor das receitas tributáveis e deverá de ser liquidado até ao dia 16 de fevereiro do ano civil seguinte ao que foram obtidos os rendimentos sujeitos a tal.

Quanto às obrigações e sanções que possam a vir a ser aplicadas, de acordo com a PWC (2019), serão tidas por base as mesmas de acordo com a legislação italiana referente ao IVA, quanto à sua liquidação, sanções, cobrança e litígios, sendo de uma forma geral, aplicadas sanções de até 90% do imposto não declarado.

Resta reiterar, que de acordo com a PWC (2019), a aplicação deste mesmo imposto foi um dos fatores para a criação de receitas, sendo que fora estimado um aumento de 150 milhões de euros para 2019 e 600 milhões de euros quer para 2020 e 2021.

Segundo Asquith (2025), Itália na Lei Orçamental de 2025, incluiu a retirada de um dos limites para a aplicação do ISD, assim já não fará efeito o limite de receitas que tenham como origem os serviços digitais qualificados em Itália de pelo menos 5,5 milhões de euros. Conclui-se assim de que qualquer que seja o nível de receitas italianas as mesmas estão sujeitas ao ISD.

Está igualmente englobado nestas novas mudanças as datas de pagamento, em que até 30 de novembro um pagamento antecipado, do mesmo ano civil, que seja igual a 30% do ISD devido no ano anterior e o saldo deverá de ser liquidado até 16 de maio do ano seguinte.

De acordo com a EY (2023), Itália aprovou uma reforma tributária abrangente a qual inclui a implementação das disposições do Pilar Dois do BEPS, com a introdução de uma taxa mínima global.

4.2.2. Espanha

Com base em Governo (2021), fora publicado no Diário Oficial Espanhol a Lei nº 4/2020, de 15 de outubro, sobre o ISD. Sendo este um imposto de natureza indireta, ou seja, incide sobre a prestação de serviços digitais com intervenção dos utilizadores e com

⁸ Anexo 3

uma taxa de imposto de 3% a aplicar. Apesar de a sua publicação ser a 15 de outubro de 2020 a sua entrada em vigor é a 01 de janeiro de 2021.

Segundo Sierra & Elvira (2020), estão abrangidos os serviços de publicidade online, ou seja, anúncios numa interface digital, serviços de intermediação online, e entende-se por isso, quando disponibilizado através de uma interface digital que ajuda os utilizadores a localizar ou interagir com outros, como prestar/fornecer bens aos mesmos, e por fim a transferência de dados.

Com base na EY (2018), os contribuintes sujeitos são as entidades com um volume de receitas mundiais superiores a 750 milhões de euros e de 3 milhões de euros nas receitas provenientes em território espanhol. De acordo com Governo Espanhol (2021), o mesmo aplica-se nos Territórios Históricos do País Basco e na Comunidade Foral de Navarra, é de notar que estas regiões têm um regime tributário específico, contudo nesta situação, é de acordo com a Lei nº4/2020, os mesmos encontram-se abrangidos.

Segundo Sierra & Elvira (2020), existe a particularidade de a base tributável ser o rendimento bruto, excluindo o IVA e/ou outros impostos equivalentes. Quanto às sanções a aplicar, variam entre os 15.000 euros e os 40.000 euros por ano para os que não cumprirem a sua implementação.

Segundo PWC (2019a), as receitas provenientes da publicidade online ascenderam cerca de 1.600 milhões de euros em 2017, sendo parte delas relativas a motores de busca, 46%, e 26% a redes sociais. Os mesmos têm a opinião, de que a publicidade online é mais barata do que a publicidade tradicional ou offline, o que acaba por se tornar numa vantagem para as pequenas empresas.

Por cada euro investido em publicidade digital aumenta cerca de 3 euros em vendas de uma empresa, assumindo uma média de 1,5% para a taxa de conversão, imputando um valor médio de encomendas de 180 euros.

De acordo com Ministério das Finanças da Espanha (2020), após aplicação do imposto sobre serviços digitais, espera-se que seja arrecadado cerca de 1.200 milhões de euros anuais.

De acordo com um estudo realizado pela Adigital (2025), a economia digital representou 26% do PIB espanhol em 2024, o que revela um aumento de 1,8 % em relação ao ano anterior 24,2%. Já em termos absolutos, teve um impacto de 414 biliões de euros, ou seja, teve um crescimento anual de 17%, sendo que o crescimento nominal do PIB é de 6,3%.

De acordo com a KPMG (2025), Espanha incorporou as regras do Pilar 2 na legislação nacional, Lei 7/2024, publicada em 21 de dezembro de 2024. Introduzindo assim o imposto mínimo global de 15% para grupos multinacionais com receitas consolidadas superiores a 750 milhões de euros.

Por fim, quando existe o incumprimento da liquidação do mesmo, e segundo Geringer (2021), pode originar penalizações proporcionais ao montante em dívida.

4.2.3. França

De acordo com Geringer (2021), o ISD, em França designado por “*Taxe GAFA*”⁹, alega que este recebeu uma ampla relevância mediática em comparação com as propostas apresentadas pelos restantes Estados-Membros. Sendo importante reiterar de que a 14 de julho de 2019, Emmanuel Macron assinou o projeto que colocará o ISD francês retroativamente a 1 de janeiro de 2019.

Segundo Geringer (2021), no que concerne à sua aplicação, o imposto articula-se com a proposta apresentada pela EU, tendo a particularidade de que o mesmo não incide sobre o tratamento de dados dos utilizadores.

Segundo a EY (2020b), o imposto é aplicado no Estado-Membro Francês quando o mesmo obtém receitas tributáveis mundiais superiores a 750 milhões de euros e receitas tributáveis em território nacional superiores a 25 milhões de euros. Resta reiterar de que o imposto em causa tem uma taxa única de 3%.

De acordo com EY (2020b), estes tipos de receitas advêm da publicidade online, consequentemente baseada nos dados dos utilizadores, e através da intermediação online, ou seja, quando existe a disponibilização de uma interface digital no sentido de ser possível a comunicação/interação entre os utilizadores da mesma, tendo por base o fornecimento de bens e/ou serviços.

Contudo existe uma particularidade relativamente às características da aplicação do mesmo em França, que segundo a EY (2020b), existem casos em que há exceções, sendo estas quando as interfaces digitais têm como intuito o fornecimento de conteúdo digital, sistemas interbancários, plataformas de negociação, participação em atividades de consultoria, entre outros listados no decreto emitido pela jurisdição francesa aquando aprovado a aplicação do mesmo.

⁹ Google, Apple, Facebook, Amazon.

Com base num estudo realizado por Borders et al. (2023), sendo o mesmo referente a um caso de França, Figura 5.

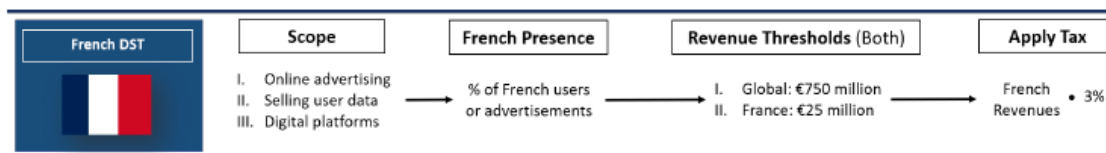


Figura 5 - ISD França

Fonte: Borders et al. (2023)

No sentido de ilustrar de como o ISD é aplicado, considera-se uma entidade que tem como base o fornecimento de serviços através de uma plataforma digital. Tendo em conta de que esta tem 10% dos seus utilizadores em território nacional e 1.000 milhões de euros em receitas globais, já quanto às receitas nacionais está estimada em 100 milhões de euros. Excede assim tanto as receitas mundiais em cerca de 250 milhões de euros e em receitas nacionais excede cerca de 75 milhões de euros.

A taxa a aplicar é de 3% sobre as receitas franceses, ou seja, sobre os 100 milhões de euros, o imposto rende ao Estado-Membro Francês, neste caso, cerca de 3 milhões de euros.

É de ter em consideração de que se a entidade em causa abrange outras atividades que estivessem ao abrigo deste mesmo regime seriam tributadas igualmente, mas separadamente para cada tipo de atividade.

De acordo com a EY (2023), França incorporou as regras do Pilar 2 na sua legislação através da Lei de Finanças para 2024, aprovada pelo Parlamento francês. Esta lei introduz o imposto mínimo global de 15% para entidades multinacionais com receitas consolidadas superiores a 750 milhões de euros.

Segundo a EY (2020b), a obrigação de liquidação do mesmo, conforme expresso na lei, é liquidado através de dois pagamentos como forma de adiantamento para o ano em curso, sendo o mesmo no mínimo de 50% do valor devido no ano civil anterior. Indo um pouco mais além, cada pagamento é liquidado em conjunto com a declaração de IVA, sendo estas em abril e outubro, tendo ainda a particularidade de que o saldo do pagamento vence em abril do ano civil seguinte.

Por fim, quando existe o incumprimento da liquidação do mesmo, e segundo Geringer (2021), pode originar penalizações proporcionais ao montante em dívida.

4.2.4. Portugal

O Governo de Portugal homologou um conjunto de medidas no sentido de reforçar a capacidade do país, focando-se na digitalização do Estado, das empresas e da sociedade. Entre estas iniciativas, destaca-se o Plano de Ação para a Transição Digital, composto por três pilares principais: capacitação e inclusão digital das pessoas, transformação digital do tecido empresarial e digitalização da administração pública, de acordo com Portugal (2020).

Com base em Cuatrecasas (2020), Portugal deu como primeiro passo “indireto” na tributação da economia digital ao criar a “*Netflix Tax*” tendo como principal objetivo apoiar a produção cinematográfica e audiovisual portuguesa.

Com uma base legal na Lei n.º 74/2020, publicada a 19 de novembro de 2020 e em vigor desde 17 de fevereiro de 2021, introduziu dois mecanismos fiscais relevantes a “*Advertising tax*”, aplicada à publicidade comercial transmitida em plataformas audiovisuais como o YouTube, com uma taxa fixa de 4%, e a “*Netflix Tax*”, que impõe uma taxa anual de 1% sobre os operadores de serviços audiovisuais a pedido, como a Netflix e a HBO.

Relativamente à base tributável, a “*Advertising Tax*” incide sobre o valor pago pela comunicação comercial audiovisual, enquanto a “*Netflix Tax*” sobre os proveitos dos operadores. Na ausência de dados sobre os proveitos, estabelece-se como base mínima o valor de 1 milhão de euros anuais.

Estas taxas têm como finalidade apoiar o desenvolvimento da produção cinematográfica e audiovisual portuguesa.

Thomadakis (2025), vai de encontro ao exposto anteriormente em que Portugal “adotou o ISD” através de uma abordagem diferente face aos Estados-Membros anteriormente expostos, ou seja, impôs uma taxa de 4% sobre os serviços de publicidade comercial audiovisual, como as plataformas de streaming. Enquanto os serviços de streaming solicitados têm uma taxa de 1%, quer para qualquer das taxas só fica sujeita a sua aplicação quando as receitas provenientes das mesmas forem superiores a 200 mil euros.

“Em Portugal, a questão que se coloca prende-se com o facto de saber se a “Netflix Tax” é um primeiro passo para algo maior. Estará Portugal a preparar-se para introduzir unilateralmente um verdadeiro imposto sobre os serviços digitais sobre as grandes empresas digitais?” (Cuatrecasas; 2020; p.4).

De acordo com a Lei nº41/2024, publicada a 11 de novembro de 2024, Portugal transpôs a Diretiva (EU) 2025/2523, considerando necessário a aplicação coerente e coordenada do Pilar Dois, aplicando-se aos grupos multinacionais com receitas superiores a 750 milhões de euros, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2025.

Portugal ainda não aplicou o ISD de uma forma direta como Itália, Espanha ou França, contudo está empenhado em ter uma abordagem fiscal de acordo com esta nova era da economia digital, no sentido de ser harmonizada, justa e coordenada.

4.3. Análise crítica

A transformação da economia digital demonstrou algumas limitações nos modelos tradicionais, originando assim à necessidade de adaptação por parte dos Estados-Membros, o que levou a uma solução provisória para as receitas das grandes plataformas digitais.

De acordo com Geringer (2021), França foi pioneira na implementação do ISD em 2019, aplicando-o retroativamente a partir de 1 de janeiro desse mesmo ano. O mesmo incide sobre as receitas de serviços de interface digital, publicidade e venda de dados de utilizadores, com uma taxa de 3%. De acordo com Obligatoires (2020), apesar das expectativas de arrecadar aproximadamente 400 milhões de euros em 2019, as receitas efetivas ficaram aquém do previsto, e parte do custo foi transferido para consumidores e empresas utilizadoras de plataformas digitais.

Segundo Sierra & Elvira (2020), Espanha adotou o ISD em 2021 como foco principal na publicidade online, intermediação digital e venda de dados. O governo espanhol estimou uma obtenção anual de 850 milhões de euros, no entanto, a Autoridade Independente de Responsabilidade Fiscal (2021) supôs receitas significativamente inferiores, estimando cerca de 420 milhões de euros.

Segundo a Briolini (2019), Itália introduzirá o ISD em janeiro de 2020, com uma taxa de 3% sobre receitas de publicidade online, serviços de intermediação digital e venda de dados. A aplicação foi marcada por incertezas e críticas quanto à sua transparência e eficácia, inclusive preocupações sobre possíveis casos de dupla tributação.

Com base no Ministério das Finanças (2022), Portugal apesar de ainda não ter implementado o ISD, apoia o desenvolvimento de uma solução multilateral, proposta da OCDE (Pilar 1), o que por um lado significa uma perda de receita fiscal.

O esforço de Portugal para promover a transição digital reflete uma estratégia de modernização económica alinhada com as tendências globais, os mesmos optaram por começar a tributar as operadoras que disponibilizam e produzem serviços audiovisuais. Posto isto, é notório de que Portugal acabou por demonstrar uma maior prudência na aplicação do imposto e aguardar pela OCDE, introduzindo assim a “*Netflix tax*” e a “*Advertising Tax*”

É de notar que estes quatro Estados-Membros avançaram com tributos digitais próprios, com diferentes critérios de base tributável, taxas e critérios de incidência, resultando assim num cenário fragmentado que viola o princípio da neutralidade.

Com base em Avi-Yonah (2021), considera que o BEPS é um passo importante, mas limitado para alcançar uma base fiscal justo e eficaz. O mesmo considera o Pilar 1 como uma forma de tentar atualizar o conceito de estabelecimento estável, no sentido de a não obrigatoriedade de uma presença física, sendo que considera inevitável este tipo de tributação nos dias de hoje. E o Pilar 2, como uma “atualização” estrutural, tendo como sugestão uma taxa entre os 20% e 25% no sentido de neutralizar os paraísos fiscais.

Deparamo-nos assim com um avanço relativamente a meios de tributar, contudo com falta de harmonização, e de uma solução coordenada e duradoura inclusive com recurso ao Pilar 1 e 2.

Relativamente às questões de investigação, e de forma a entender melhor o impacto em cada Estado-Membro analisado, iremos responder de forma individual:

1. Como pode, e em que moldes, o ISD ser aplicado?

De acordo com EY (2020a), Itália aplica o ISD às receitas provenientes da interface digital de publicidade, na cedência e/ou transmissão de dados, com um limiar de 750 milhões de euros para as receitas mundiais e 5,5 milhões de euros para as receitas em território italiano, tendo em consideração uma taxa de 3%.

Contudo segundo Asquith (2025), Itália na Lei Orçamental de 2025, incluiu a retirada de um dos limites para a aplicação do ISD, assim já não fará efeito o limite de receitas que tenham como origem os serviços digitais qualificados em Itália de pelo menos 5,5

milhões de euros. Passando assim sujeito ao imposto qualquer que seja o nível de receitas italianas.

É de notar de que de acordo com o Artigo 2359 do Código Civil Italiano¹⁰, as receitas provenientes da prestação de serviços digitais não são tributáveis aquando prestados por partes relacionadas, ou seja, as entidades que sejam consideradas como empresas-mãe ou subsidiárias.

Relativamente a Espanha, e de acordo com Sierra & Elvira (2020), os serviços que estão abrangidos ao imposto são os serviços de publicidade online, quer anúncios numa interface digitais, serviços de intermediação online assim como as transferências de dados. Tendo este Estado-Membro como limiares para as receitas mundiais, 750 milhões de euros e 3 milhões de euros para as receitas em território espanhol. Inclusive nos Territórios Históricos do País Basco e na Comunidade Foral de Navarra, sendo que estas regiões têm um regime tributário específico, contudo de acordo com a Lei n.º 4/2020, os mesmos encontram-se abrangidos.

É importante salientar que existe a particularidade de a base tributável ser o rendimento bruto, excluindo o IVA e/ou outros impostos equivalentes, de acordo Sierra & Elvira (2020), com uma taxa de 3%.

Segundo EY (2020b), França tributa as receitas provenientes da publicidade online, inclusive as provenientes dos dados dos utilizadores, intermediação online, ou seja, quando existe a comunicação/interação através de uma interface digital e tendo por base o fornecimento de bens e/ou serviços. Relativamente aos seus limiares a nível de receitas mundiais é de 750 milhões de euros e para as receitas em território nacional quando superior a 25 milhões de euros e a sua taxa de aplicação de 3%.

É de ter em consideração de que em França existe uma particularidade relativamente às características da aplicação, que segundo a EY (2020b), existem exceções, sendo estas quando as interfaces digitais têm como intuito o fornecimento de conteúdo digital, sistemas interbancários, plataformas de negociação, participação em atividades de consultoria, entre outros listados no decreto emitido pela jurisdição francesa aquando aprovado a aplicação do mesmo.

Por fim, e de acordo com a Lei n.º 74/2020, Portugal introduziu-se dois mecanismos fiscais a “*Advertising tax*”, aplicada à publicidade comercial transmitida em plataformas audiovisuais como o YouTube, com uma taxa fixa de 4%, e a “*Netflix Tax*”, que impõe

¹⁰ Anexo 3

uma taxa anual de 1% sobre os operadores de serviços audiovisuais a pedido, como a Netflix e a HBO. A base tributável na "*Advertising Tax*" incide sobre o valor pago pela comunicação comercial audiovisual, enquanto a "*Netflix Tax*" é cobrada sobre os proveitos dos operadores, aquando da ausência de dados sobre os proveitos, estabelece-se como base mínima 1 milhão euros anuais.

2. Qual o impacto ao tributar os serviços digitais?

O ISD representa uma "nova" fonte de receita para os Estados-Membros, e cada Estado-Membro tem o seu nível de desenvolvimento.

Com base num estudo realizado por Borders et al. (2023), os mesmos concluíram que França, Itália e Espanha viram as receitas provenientes do ISD com o passar dos anos a aumentarem, sendo que variaram entre os 166 e 474 milhões de euros.

Segundo a PWC (2019), a aplicação em Itália levou a aumento de 150 milhões de euros para 2019 e 600 milhões de euros quer para 2020 e 2021 de receitas geradas pelo mesmo, não existindo desde então dados mais atualizados.

Tendo por base as cinco grandes empresas "*Big Five*", Google, Amazon, Apple, Facebook e Microsoft, e de acordo com Borders et al (2023), verificou-se de que estas obtiveram um crescimento exponencial entre 2016 e 2022, ou seja, aumentaram as suas receitas e foram conseqüentemente uma das maiores contribuidoras para o ISD devido à sua influência económica, como podemos verificar na Figura 4.

De acordo com a PWC (2019), em Itália, fora estimado um aumento de 150 milhões de euros para 2019 e 600 milhões de euros quer para 2020 e 2021, infelizmente não existe dados mais atualizados desde então.

Quanto a Espanha e Segundo PWC (2019), as receitas provenientes da publicidade online ascenderam cerca de 1.600 milhões de euro em 2017, e que por cada euro investido em publicidade digital aumenta cerca de 3 euros em vendas de uma empresa. Já o Ministério das Finanças da Espanha (2020), especula que após a aplicação do ISD, espera-se que seja arrecadado cerca de 1.200 milhões de euros anuais. Infelizmente devido à falta de informação não estão atualmente disponíveis dados atualizados de forma a obter os mais concretos e reais.

É ainda relevante referir de que, segundo a Adigital (2025), a economia digital representou 26% do PIB espanhol em 2024, o que revela um aumento de 1,8 % em relação ao ano anterior 24,2%. Já em termos absolutos, teve um impacto de 414 biliões

de euros, ou seja, teve um crescimento anual de 17%, sendo que o crescimento nominal do PIB é de 6,3%.

Em França e Portugal não se conseguiu apurar qualquer tipo de resultado devido à falta de dados.

Em termos mais técnico e com base na secção 2.2.5 as empresas podem ser tributadas duas vezes sobre os mesmos rendimentos, ou seja, estaríamos perante uma dupla tributação, por exemplo através do ISD e do IRC, o que acaba por aumentar a carga fiscal da entidade e consequentemente diminuir a rentabilidade. Assim como aumentar o encargo administrativo adicional, no sentido de cumprir com a declaração devidamente preenchida, onde é necessário identificar as receitas por país e uma cooperação entre os diversos Estados-Membros, conforme apresentado nos pontos 2.2.3.1 e 2.2.3.2.

Segundo Geringer (2021), acaba por existir ainda a possibilidade de que muitas entidades passem este custo para os consumidores, através do aumento dos preços dos serviços digitais.

De acordo com a Comissão Europeia (2018), a ausência de um enquadramento normativo uniforme entre os Estados-Membros da União Europeia contribui para uma maior incerteza regulatória, exigindo assim às empresas o cumprimento de obrigações distintas em diferentes jurisdições, o que aumenta os custos de compliance.

3. Quais as dificuldades sentidas com a aplicação do ISD?

Com a aplicação do ISD houve diversas dificuldades associadas, quer a nível jurídico quer económico. Em primeiro lugar, a ausência de um enquadramento normativo harmonizado ao nível da União Europeia. Evidenciado pela Comissão Europeia (2018), a falta de consenso entre os Estados-Membros levou à adoção de soluções unilaterais, com critérios próprios de incidência, limiares e tipos de serviços abrangidos, o que viola o princípio da neutralidade fiscal.

Outra dificuldade sentida é o risco de dupla tributação, resultante da possibilidade de as receitas digitais serem sujeitas simultaneamente ao ISD e ao IRC. Segundo Kofler (2021), nem todos os Estados-Membros permitem a dedução do ISD, o que agrava a carga tributária e pode comprometer a competitividade das empresas.

Como referido na Proposta de Diretiva Europeia (2018), os sujeitos passivos devem realizar registos específicos, declarar as receitas por Estado-Membro, cooperar com as várias autoridades fiscais e manter sistemas de reporte adaptados às exigências de

cada Estado-Membro. Segundo Borders et al. (2023), este conjunto de obrigações representa um encargo adicional, sobretudo para as entidades multinacionais com presença em vários Estados-Membros.

Contudo de acordo com Geringer (2021) e Sierra & Elvira (2020), verifica-se um impacto económico negativo, com muitas empresas a optarem por repassar os custos do ISD aos seus utilizadores. Este efeito é particularmente evidente em mercados como França ou Espanha, onde os consumidores finais e as pequenas e médias empresas enfrentaram aumentos nos preços de serviços digitais, como publicidade ou subscrições. Esta situação reduz o bem-estar económico e coloca em causa os princípios de equidade fiscal defendidos na proposta.

Por fim, e de acordo com Obligatoires (2020), há que referir de que em alguns países, como França, em que as receitas arrecadadas ficaram aquém das previsões iniciais, o que levanta dúvidas sobre a relação custo-benefício da sua implementação. Segundo Borders et al. (2023), apesar de se verificarem aumentos progressivos, estes não são sempre proporcionais ao crescimento da economia digital, e variam bastante entre jurisdições e Estados-Membros.

Capítulo 5 - Considerações finais

5.1. Conclusão do estudo

O ISD representa uma tentativa de ajustar os sistemas fiscais tradicionais à realidade da economia digital, onde a criação de valor está cada vez mais afastada da presença física. A aplicação do imposto tem como objetivo reduzir as desigualdades fiscais entre as entidades digitais e tradicionais, combater a erosão das bases tributáveis e garantir uma repartição mais justa das receitas fiscais oriundas da venda de dados de utilizadores, publicidade online e intermediação digital.

Verificou-se, no entanto, que a implementação do ISD é heterogénea e fragmentada entre os diversos Estados-Membros analisados. França, Espanha e Itália avançaram com modelos diretos, com base em critérios de incidência claramente definidos, tendo registado aumentos nas receitas fiscais embora inferiores às expectativas iniciais. Portugal, por sua vez, adotou um modelo indireto e mais restrito, com taxas específicas sobre serviços audiovisuais digitais, mantendo uma postura cautelosa enquanto aguarda o desenvolvimento de soluções multilaterais mais estáveis.

Itália aplicou o ISD a 1 de janeiro de 2020, com base na Lei nº160/2019 com uma taxa de 3%, tendo como limiar superior a 750 milhões de euros para as receitas globais e de 5,5 milhões de euros para as receitas italiana. O mesmo tem como base de incidência a publicidade digital, intermediação online e a transmissão de dados, contudo Itália prevê que se exclua as transações entre entidades relacionadas. Quanto à liquidação do mesmo, é anual e com um pagamento antecipado de 30% até 30 de novembro e o restante até 16 de maio do ano civil seguinte, já as penalizações podem atingir 90% do imposto não declarado. É de notar que Itália inclui o Pilar 2 na sua legislação.

Em Espanha, o ISD foi aprovado através da Lei nº4/2020, com entrada a vigor em janeiro de 2021, considerado como imposto indireto e com uma taxa de 3%, aplicando como limiar das receitas globais superiores de 750 milhões de euros e acima dos 3 milhões de euros para as receitas nacionais. O imposto abrange os serviços de publicidade, intermediação online e transferência de dados, é de notar de que a base tributável exclui o IVA. Quanto às sanções a aplicar variam entre os 15 e os 40 mil euros. É ainda relevante referir de que em 2024, a Lei nº 7/2024 incorporou o Pilar 2.

Já França introduziu o imposto, conhecido como “*TAXE GAFA*” em 2019, contudo com a particularidade que a mesma teve uma aplicação retroativa a 1 de janeiro de 2019, a

uma taxa de 3% e como limiares para as receitas globais de 750 milhões de euros e receitas acima de 25 milhões de euros para receitas geradas em França. O mesmo aplica-se à publicidade online e intermediação digital com a exceção das plataformas de conteúdos, sistemas bancários e consultoria. Quanto à liquidação do mesmo é realizado em 2 partes durante o ano corrente, e com o acerto no ano civil seguinte.

É de notar de que França adotou formalmente o Pilar 2, ou seja, com a introdução do imposto mínimo global.

Portugal, ainda não implementou um ISD direto, contudo através da Lei nº74/2020, introduziu a “*Netflix Tax*” de 1% e a “*Advertising Tax*” de 4% sobre as plataformas audiovisuais e publicidade online, sendo que estas taxas têm o objetivo de apoiar o setor audiovisual nacional com um limiar de 200 mil euros. Tendo como base tributável o valor da comunicação ou proveitos anuais no mínimo de 1 milhão de euros. Em 2024, Portugal através da Lei Nº41/2024 transpôs a Diretiva (EU) 2022/2523, que aplica o Pilar 2, com uma taxa mínima de 15% e com receitas superiores a 750 milhões de euros.

Entre as principais dificuldades encontradas destacam-se a ausência de um enquadramento normativo uniforme, o risco de dupla tributação, a resistência de certas entidades e a falta de apoio técnico e legislativo por parte da OCDE. As penalizações pelo incumprimento das obrigações declarativas e de pagamento podem ser significativas, embora variem consoante a jurisdição.

Constata-se que, embora o ISD constitua um passo importante, a sua eficácia dependerá da harmonização futura através dos Pilares 1 e 2 do projeto BEPS, nomeadamente com a criação de um sistema fiscal mais coordenado, equitativo e ajustado a esta nova era digital. O estudo evidencia assim, a urgência de soluções fiscais coerentes e colaborativas para assegurar justiça tributária numa economia digital em constante evolução.

Embora não exista uma legislação completamente definida e uniformizada, observou-se de certa forma uma ligação entre os Estados-Membros, o que facilitou, a comunicação e colaboração entre si.

Além disso, a estrutura do imposto permitiu salvaguardar as entidades que se encontram numa fase inicial da atividade, bem como aquelas que, devido à sua dimensão, não atingem determinados patamares de rentabilidade como as “*Big Five*”. Esta exclusão contribuiu para que tais entidades não fossem penalizadas fiscalmente de forma desproporcional, oferecendo-lhes oportunidade para crescer de forma sustentável.

A aplicação do ISD revelou um impacto significativo, traduzindo-se num aumento das receitas fiscais para os Estados-Membros. No entanto, importa salientar que, em alguns casos, o imposto pode dar origem a situações de dupla tributação, prejudicando certas entidades no seu rendimento e afetando negativamente a sua estabilidade financeira, sem que existam, muitas vezes, mecanismos de compensação.

Por fim, as dificuldades sentidas, nomeadamente a ausência de um enquadramento normativo harmonizado, deixaram muitas entidades e Estados-Membros numa situação de incerteza. Esta lacuna pode ter contribuído para um certo desinteresse ou até mesmo negligência em relação ao imposto, e até para com as soluções unilaterais já disponíveis.

5.2. Limitações

Ao longo da presente dissertação deparamo-nos com algumas limitações que condicionaram a investigação.

Em primeiro lugar, uma metodologia assente numa revisão bibliográfica, embora adequada ao objetivo do estudo, a mesma não permitiu uma recolha empírica de dados junto das entidades ou até mesmo das entidades fiscais dos Estados-Membros. Assim, as conclusões baseiam-se essencialmente em fontes secundárias, como relatórios institucionais, legislação e estudos académicos.

Em segundo lugar, a análise de casos, de uma forma mais detalhada, incidiu apenas sobre quatro Estados-Membros, Itália, Espanha, França e Portugal o que, embora permita observar diferentes abordagens ao ISD, não reflete toda a diversidade existente no espaço europeu. Ou seja, a existência da falta de dados fidedignos dos diversos Estados-Membros.

Por fim, a evolução do regime fiscal dos serviços digitais nomeadamente no âmbito dos Pilares 1 e 2 implica que algumas das medidas analisadas possam sofrer alterações num curto espaço de tempo.

5.3. Proposta de estudos futuros

Com base nas limitações do tema em análise, considera-se pertinente a realização de investigações futuras que aprofundem e complementem os resultados obtidos, no sentido de existir uma linha de investigação onde fosse possível a realização de estudos

empíricos com empresas tecnológicas afetadas pelo ISD, de forma a recolher dados qualitativos e quantitativos sobre os encargos fiscais, estratégias de adaptação e impacto económico.

Por outro lado, seria igualmente importante promover a análises numa vertente mais comparativa entre modelos de tributação digital adotados dentro da União Europeia ou membros da OCDE que tenham adotado soluções alternativas, como foi o caso de Portugal. Este tipo de análise acaba por permitir de certa forma “visualizar” uma eficácia de cada modelo.

Referências Bibliográficas

Adigital (2025). La economía digital alcanza el 26% del PIB en España y consolida la transformación de nuestro modelo productivo. Acedido a 15 de junho de 2025, de <https://www.adigital.org/actualidad/la-economia-digital-alcanza-el-26-del-pib-en-espana-y-consolida-la-transformacion-de-nuestro-modelo-productivo/>.

Arcoya, E.(2022). Qué es la economía digital. Economía Finanzas. Acedido a 10 de outubro de 2024, de <https://www.economiafinanzas.com/que-es-la-economia-digital/>

Asquith, R (2025). 2025 Budget Law withdraws €5.5m Italian revenue DST threshold. Acedido a 1 de maio de 2025, de <https://www.vatcalc.com/global/italy-digital-services-tax-threshold-withdrawal-proposal/>.

Avi-Yonah, R. S. (2021). The international tax regime at 100: Reflections on the OECD's BEPS Project.

Beira, E. J. (2002). *Economia digital: topicos*. Working Papers “Mercados e Negócios”: Dinâmicas e Estratégias, WP 25, Universidade do Minho.

Bento, A. (2024). Como estabelecer, principais estratégias e vantagens. Acedido a 1 de maio de 2025, de <https://austral.media/presenca-digital-entenda-o-conceito-como-estabelecer-principais-estrategias-e-vantagens/>.

Borders, K., Balladare, S., Mona, B., & Baselgia, E. (2023). Digital Service Taxes. EU TAX Observatory.

Briolini, E. (2019). Italian Digital Services Tax to be introduced from 1 January 2020. World Wide Tax News Issue 53.

Bunn, D. (2024). The OECD's Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes. Tax Foundation.

Comissão, E. (s.d) União Europeia. Acedido a 1 de maio de 2025, de https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/european-commission_pt.

Cuatrecasas (2020). Digital Services Tax: The Portuguese "Netflix Tax". Acedido a 20 de fevereiro de 2024, de <https://www.cuatrecasas.com/resources/1610730475en-60105c8491c9b338518147.pdf?v1.42.2.20230126>.

Deloitte (s.d.).What is digital economy?

Comissão Europeia (2018). Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. EUR-Lex.

Europeia, J. O. (2016). Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Jornal Oficial da União Europeia.

Conselho Europeu (n.d.). *Timeline da tributação digital*. Acedido em 01 de abril de 2025, de <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/timeline/>.

Parlamento Europeu (2015). Evasão fiscal vs elisão fiscal. Jornal Oficial da União Europeia.

EY (2018). Spain releases draft bill on Digital Services Tax. Acedido em 01 de abril de 2024, de https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/spain-releases-draft-bill-on-digital-services-tax.

EY (2020a). Italys digital services tax.EY. Acedido em 20 de abril de 2024, de https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%C2%A0january-2020.

EY (2020b). France issues comprehensive draft guidance on digital services tax.EY. Acedido em 20 de abril de 2024, de https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax.

EY (2023). Italy approves BEPS Pillar Two provisions and other significant tax changes including ATAD 2 hybrid mismatches penalty protection regime. EY Global

EY (2023). French Parliament approves Finance Bill for 2024, including OECD Pillar Two rules. EY Global

EY (2024). Portugal adopts Pillar Two rules. EY Global

Geringer, S. (2021). National digital taxes – Lessons from Europe. SSRN eLibrary.

Gonçalves, S. (2018). Tributação da economia digital: os primeiros passos de uma revolução fiscal? *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*.

Junior, G. L. M. (2023). Navegando por padrões obscuros: uma análise crítica da lei dos mercados digitais (DMA) e da lei dos serviços digitais (DSA) para a proteção dos consumidores on-line. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 64, 545-573.

Klein, D. Ludwig, C. A., & Spengel, C. (2022). Taxing the digital economy: Investor reaction to the european commission's digital tax proposals. *National Tax Journal*, 75(1), 61-92.

Kofler, G. (2021). The Future of Digital Services Taxes. *EC Tax Rev.*, 30, 50.

KPMG (2025). TaxNewsFlash Spain: Law implementing Pillar Two global minimum tax approved.

Lopes, C. (2021). Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável—a emergência do digital. *Reforma Fiscal*, 87-99.

Lopes, C & Silva, A. (2024). Os impostos digitais: análise comparativa na União Europeia. *Revista Contabilista* 293, 37- 42.

Martins, A. (2009). A Importância da Cooperação Administrativa na Harmonização Fiscal Europeia. [Dissertação de mestrado, Universidade Aberta]. Repositório da Universidade Aberta.

Ministério das Finanças (2022). Relatório sobre a Estratégia Fiscal Portuguesa.

Ministério das Finanças da Espanha (2020). Informe sobre la recaudación prevista y el impacto del Impuesto sobre Servicios Digitales.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE) (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2021). Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*.

PWC (2019). Italy's 2019 budget law introduces a digital service tax. Acedido em 20 de abril de 2024, de <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-italy-2019-budget-law-introduces-a-digital-service-tax.pdf>.

PWC (2019a), Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española. Acedido em 25 de abril de 2024, de https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf.

Richter, W. F. (2019). *The Economics of the Digital Services Tax* (No. 7863). CESifo Working Paper.

Rigó, C. B., & Tóth, A. (2020). The symbolic significance of digital services tax and its practical consequences. *Public Finance Quarterly= Pénzügyi Szemle*, 65(4), 515-530.

Sierra, A. & Elvira, Á. (2020). Spain Digital Service Tax. BDO. Acedido em 20 de fevereiro de 2024, de <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-4-2020/spain-digital-service-tax>.

Sousa, M. (2018). Investigação Recente e Tendências na Economia Digital. Gabinete de Estratégia e Estudos. Acedido em 20 de fevereiro de 2024, de <https://www.gee.gov.pt/pt/documentos/estudos-e-seminarios/participacao-em-conferencias/2018-12/7232-a-uniao-europeia-e-portugal-paper/file>.

Thomadakis. A. (2025). Towards a European Digital Services Tax: Renewing the Momentum for a Fair Contribution. CEPS.

UNCTAD. (2019). Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries. *Digital Economy Report 2019*, 84-85.

Anexos

Anexo 1

Países UE	Estado	Países UE	Estado
Alemanha	Rejeição de uma proposta pública	Grécia	Promulgado
Áustria	Promulgado	Hungria	Promulgado
Bélgica	Proposta à espera de solução global	Irlanda	Sem desenvolvimentos
Bulgária	Sem desenvolvimentos	Itália	Promulgado
Chéquia	Proposta em curso de elaboração	Letónia	Rejeição de uma proposta pública
Chipre	Sem desenvolvimentos	Lituânia	Rejeição de uma proposta pública
Croácia	Sem desenvolvimentos	Luxemburgo	Sem desenvolvimentos
Dinamarca	Promulgado	Malta	Sem desenvolvimentos
Eslováquia	Promulgado	Países Baixos	Sem desenvolvimentos
Eslovénia	Sem desenvolvimentos	Polónia	Promulgado e proposta
Espanha	Promulgado	Portugal	Promulgado e Proposta
Estónia	Sem desenvolvimentos	Roménia	Sem desenvolvimentos
Finlândia	À espera de solução global UE ou OCDE	Suécia	À espera de solução global da UE ou OCDE
França	Promulgado		

Anexo 2

Países UE	Base tributável aplicável
Áustria	Receitas provenientes de serviços de publicidade em plataformas digitais ou de qualquer tipo de <i>software</i> ou sítios <i>web</i> prestados na Áustria.
Bélgica	Receitas de vendas de espaços publicitários numa plataforma digital, de vendas de dados de utilizadores provenientes das suas atividades numa plataforma digital e prestação de serviços de intermediação digital aos utilizadores de uma plataforma digital.
Chéquia	Receitas de publicidade direcionada numa interface digital; transmissão de dados sobre os utilizadores e gerados a partir de atividades dos utilizadores em interfaces digitais; e ainda a disponibilização aos utilizadores de uma plataforma digital que facilite o fornecimento de bens e serviços entre utilizadores.
Dinamarca	Receitas a partir de plataformas de <i>streaming</i> digitais e serviços destinados ao público dinamarquês.
Eslováquia	Rendimentos obtidos por plataformas digitais e <i>websites</i> para serviços de intermediação em transportes e alojamento.
Espanha	Receitas de serviços de intermediação digital, de publicidade digital e de venda de dados dos utilizadores gerados através de uma interface digital.
França	Receitas brutas geradas pelas atividades digitais em que os utilizadores franceses desempenham um papel importante na criação de valor. Abrange a publicidade <i>online</i> direcionada, a gestão e venda de dados dos utilizadores para publicidade e a ligação dos utilizadores através de plataformas digitais.
Grécia	Rendimentos de arrendamentos de curta duração através de plataformas digitais.
Hungria	O volume de negócios líquido do exercício gerado pela difusão ou publicidade na Hungria.
Itália	Receita bruta proveniente de publicidade numa interface digital e a transmissão de dados do utilizador gerados a partir da utilização de uma interface digital.
Polónia	Receita bruta do acesso a serviços de comunicação audiovisuais.
Portugal	Receita bruta pela partilha de conteúdos comerciais audiovisuais e de assinaturas de plataformas de <i>streaming</i> digitais.

Anexo 3

Artigo 2359 (Empresas subsidiárias e empresas associadas) – Código Civil Italiano

São consideradas empresas controladas:

1) empresas nas quais outra empresa tem maioria dos votos exercíveis na reunião ordinária;

2) empresas nas quais outra empresa tem direito a voto suficiente para exercer uma influência dominante na assembleia ordinária;

3) empresas que estão sob a influência dominante de outra empresa em virtude de vínculos contratuais específicos com ela.

(...)