

Tributação da economia digital

9.º CONGRESSO LUSO-BRASILEIRO DE AUDITORES FISCAIS

Tributação da economia digital

Crescimento da Economia Digital: A expansão do comércio eletrónico, serviços digitais e plataformas online e a globalização decorrente da livre circulação de pessoas e bens coloca vários desafios do ponto de vista fiscal.

Desafios Fiscais: Jurisdições enfrentam várias dificuldades para adaptar a legislação tributária nacional à economia digital, especialmente na identificação e tributação de rendimentos gerados virtualmente.

Estes problemas adensam-se quando estão em causa diferentes ordenamentos jurídicos e sistemas fiscais.

Aplicação da lei fiscal no espaço

- O Direito Tributário Internacional tem por objeto ***cross border situations*** (situações que têm contacto com mais do que uma ordem jurídica dotada de soberania fiscal, isto é, dotada do poder de tributar)
- Esta soberania fiscal baseia-se, por regra, no **princípio da territorialidade**.
- Possíveis conflitos internacionais de tributação que o Direito Tributário Internacional estuda e procura resolver.

Esses conflitos podem ser (“Estado da fonte” e “Estado da residência”):

- **Positivos**
- **Negativos**

Aplicação da lei fiscal no espaço

- Existem limites impostos pelo Direito Tributário Internacional ao âmbito de incidência das normas fiscais e quanto à eficácia das leis tributárias.
- Estes limites podem ser:
- **Limites unilaterais**, estabelecidos pelos próprios legisladores nacionais;
- **Limites decorrentes das convenções internacionais de dupla tributação** (“CDT”), ou seja, são limites internacionais;
- **Limites resultantes das normas da EU.**

Aplicação da lei fiscal no espaço

«O n.º 2 do artigo 7.º do CIS (nas redações anteriores à da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho — OE 2022), ao **limitar** a subsistência das isenções previstas nas alíneas h) e g) desse artigo aos casos em que o credor (e não o devedor) tenha **sede ou direção efetiva noutro Estado-Membro da União Europeia ou num Estado** em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal, **traduz-se numa violação da liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE**»

Acórdão STA n.º 15/2024, de 18 de novembro

Aplicação da lei fiscal no espaço

Princípio da Territorialidade admite a existência de dois elementos de conexão:

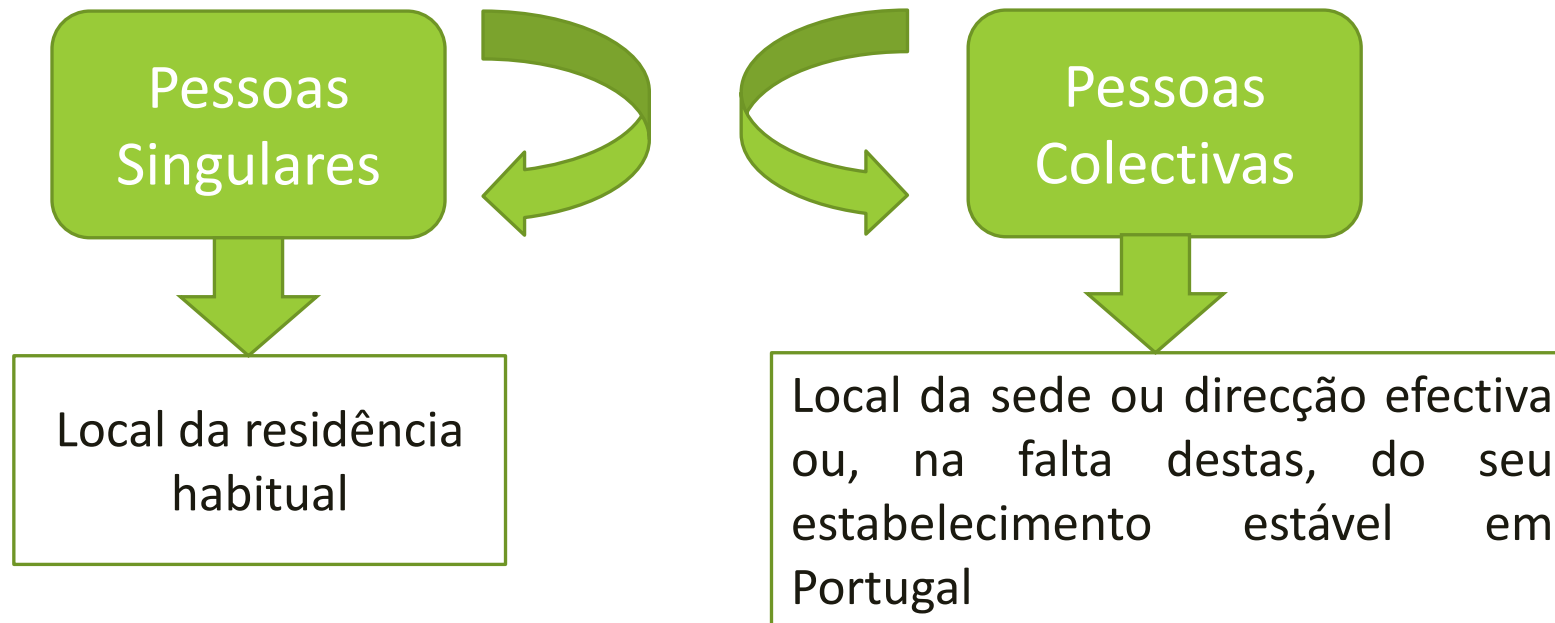
- **Conexão real:** Os factos tributários conectam-se com um ordenamento jurídico através dos seus elementos objectivos (como local de situação de um bem, local do exercício de uma actividade, etc)

Aplicação da lei fiscal no espaço

- **Conexão pessoal:** Os factos tributários conectam-se com um ordenamento jurídico através dos seus elementos subjetivos (atende-se à pessoa singular ou coletiva que realiza o facto tributário).

Domicílio fiscal

Domicílio Fiscal: Lugar determinado o exercício dos direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias (19.º LGT)



Impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (sujeição)

- Residência em território português (conexão pessoal) Princípio da universalidade ou do rendimento mundial (15.º, n.º 1 do CIRS).
- Obtenção ou produção em território português do rendimento a tributar (conexão real). Princípio da fonte dos rendimentos (15.º, n.º 2 do CIRS)

Residência das pessoas singulares (16.º CIRS)

São residentes em território português:

- as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos aqui tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- as pessoas que, tendo permanecido por menos tempo, aqui disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual,
- e também os tripulantes de navios ou aeronaves e as pessoas que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Possibilidade de residência parcial

Residência das pessoas singulares (16.º CIRS)

Os portugueses que deslocalizem a sua residência fiscal para um país ou território sujeito a um regime fiscalmente privilegiado (cláusula anti abuso - 16.º, n.º 6 do CIRS) continuam a ser considerados residentes em território português no ano da mudança e nos quatro anos subsequentes, **a não ser que o interessado prove que a mudanças e deve a razões atendíveis**, designadamente ao facto de exercer n aquele território uma atividade remunerada por conta de entidade patronal domiciliada em Portugal.

Domicílio fiscal VS Residência fiscal

Domicílio fiscal  Residência fiscal

Residência fiscal: Tem cariz substantivo, com relevância para determinar o local de tributação.

Domicílio fiscal: Assume uma natureza formal, de relevância para efeitos de notificações, cumprimento de outras formalidades procedimentais e processuais e determinação de competência territorial dos serviços da Autoridade Tributária e dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Domicílio fiscal VS Residência fiscal

«I. A residência fiscal configura-se como um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS.

II. Os **conceitos de domicílio fiscal (previsto no art.º 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.**

III. O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art.º 43.º do CPPT quer no então art.º 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. (...)

V. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, **esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é na morada ali constante»**

Acórdão TCAS de 11/11/2021 (2369/09..7BELRS)

Residência fiscal (primado do Direito Internacional)

Como decorre do disposto no n.º 2 do artigo 8.º da CRP, no sistema jurídico português vigora o **princípio do primado do direito internacional convencional**, encontrando-se este princípio expressão na lei fiscal no n.º 1 do artigo 13.º da LGT e artigo 81.º do CIRS.

Residência fiscal (primado do Direito Internacional)

As **convenções de dupla tributação** assinadas por Portugal, pese embora não definam o que venha a ser a residência, contêm algumas regras que permitem, por exemplo, determinar onde se deve considerar residente aquele cidadão que cumpre os critérios para ser considerado residente nos dois estados signatários ou aquele que não se considera residente em qualquer um deles.

A definição de residente é feita com recurso aos critérios estabelecidos pela lei interna de cada Estado, limitando-se as convenções internacionais sobre dupla tributação a estabelecer **regras de «desempate»** que permitem qualificar um contribuinte como residente em (apenas) um dos Estados quando ambos (por aplicação das respetivas leis) o considerem como tal.

Residência fiscal

(4.º CDT: Residente)

«1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver **uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados**, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (**centro de interesses vitais**). (...)»

Residência fiscal

(4.º CDT: Residente)

«(...) b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada **residente apenas do Estado em que permanece habitualmente**;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for **nacional**;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de **comum acordo**.

3. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua **direcção efectiva**.»

Residência fiscal

(4.º CDT: Residente)

«A **dupla tributação jurídica internacional** é um conceito com que, no Direito Tributário, se designam os casos de **concurso de normas**, por força dos quais o mesmo sujeito passivo, é tributado em mais do que um Estado, pelo mesmo rendimento, em sede de impostos equiparáveis e quanto ao mesmo período de tributação.

Por forma a eliminar ou mitigar a dupla tributação jurídica internacional o Estado português estabeleceu, por um lado, medidas unilaterais – disposições internas (v.g. artigo 81.º do Código do IRS) e, por outro lado, medidas bilaterais – tratados ou convenções de dupla tributação jurídica internacional.

As convenções para eliminar ou mitigar a dupla tributação jurídica internacional consagram normas hierarquicamente superiores às medidas unilaterais previstas no artigo 81.º do Código do IRS, em conformidade com o disposto nos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena e do artigo 8.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

Nos casos em que da aplicação das convenções resulta a atribuição de competência tributária exclusiva a um Estado, o concurso de normas é meramente aparente e a dupla tributação jurídica internacional é meramente virtual porque totalmente eliminada»

CAAD 12/09/2024 (10/2024-T)

Impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas (sujeição)

- Residência em território português (conexão pessoal)
Princípio da universalidade ou do rendimento mundial (4.º, n.º 1 do CIRC).
- Obtenção ou produção em território português do rendimento a tributar (conexão real). Princípio da fonte dos rendimentos (4.º, n.º 2 CIRC)

Residência das pessoas coletivas

- Nos termos do artigo 2.º n.º3 do CIRC, são consideradas residentes em Portugal as pessoas coletivas que tenham neste território a sua:
 - Sede, no sentido de sede estatutária; ou a sua
 - Direção efetiva
 - Estabelecimento estável

Nas CDT, prevalece o critério do local da "direcção efetiva".

Estabelecimento estável

No plano internacional, assume muita relevância a figura do **Estabelecimento Estável**.

- Artigo 5.º CIRC: conceito de “estabelecimento estável”.
- Para efeitos fiscais, o estabelecimento estável é “autonomizado” da entidade não residente e Portugal torna-se competente para tributar o lucro imputável ao estabelecimento estável.

O **estabelecimento estável** caracteriza-se pela ausência de personalidade jurídica distinta da própria sede, pelo que carece de capacidade jurídica autónoma para intervir como parte contratual em relações obrigacionais com terceiras entidades

Estabelecimento estável

«I - Para se aferir da existência de **estabelecimento estável** em Portugal de uma sociedade não residente domiciliada na Suíça, importa aplicar, em primeira linha, a respetiva **convenção bilateral para evitar a dupla tributação**.

II - Na definição do conceito de estabelecimento estável pessoal, distingue-se entre a **tese formalista e a substancialista**.

III - A tese substancialista não exige, para a caracterização do agente como dependente, que o mesmo detenha poderes para celebrar contratos em nome da empresa estrangeira, bastando que neles intervenha por conta e no interesse da empresa estrangeira e o faça com caráter de habitualidade e, para além disso, não suporte os riscos económicos da sua atividade e seja muito grande a ingerência do comitente na atividade do comissário, constituindo também indicador de dependência económica a exclusividade da representação»

Acórdão TCAS de 09/01/2025 (2639/16.3BELRS)

Estabelecimento estável

«Sobre o conceito de estabelecimento estável a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (cfr.acórdão de 4 de Julho de 1985, C-168/84, Berkholz; acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, C-260/95, DFDS), é unânime em estabelecer que **um estabelecimento de uma sociedade num Estado-Membro que não o da sede da sua actividade económica só pode ser considerado lugar das suas prestações de serviços, para efeitos de I.V.A., quando evidencie um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, ao nível humano e técnico, que possibilite, autonomamente, a efectivação das prestações de serviços consideradas»**

Acórdão TCAS de 24/06/2021 (9/05.8BELSB)

Convenções para evitar a dupla tributação

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/Pages/default.aspx

Convenção modelo OCDE

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

Obrigada pela Vossa atenção

SARA LUÍS DIAS

Docente Universitária (IPCA): sldias@ipca.pt

Advogada (Yolanda Busse, Oehen Mendes & Associados, S.P., R.L.)

Investigadora integrada JUSGOV

www.linkedin.com/in/sara-luís-dias-a643b07b