

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA PRÁTICA: IMPOSTOS SOBRE OS SERVIÇOS DIGITAIS E OUTRAS MEDIDAS

Natalia Quiñones, Anchal Khandelwal, Oluwole Olushola Oni, Maryam Maiyaki, Doris Malgwi, Ezekiel Swema, Nickson Omondi, Ivy Watt, Dinesh Thapa, Anne Wanyagathi Maina & Kolawole Omole



ARTIGO DE INVESTIGAÇÃO

226

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA PRÁTICA: IMPOSTOS SOBRE OS SERVIÇOS DIGITAIS E OUTRAS MEDIDAS

**Natalia Quiñones, Anchal Khandelwal, Oluwole Olushola Oni, Maryam Maiyaki,
Doris Malgwi, Ezekiel Swema, Nickson Omondi, Ivy Watti, Dinesh Thapa,
Anne Wanyagathi Maina e Kolawole Omole ***

**SOUTH CENTRE & FÓRUM DE ADMINISTRAÇÃO FISCAL DA ÁFRICA
OCIDENTAL**

12 DE NOVEMBRO DE 2025

* **Afiliação dos autores:** Natalia Quiñones - Quiñones Cruz Abogados, Colômbia; Dinesh Thapa - Nepal Policy Institute (NPI); Anchal Khandelwal - Serviço Fiscal da Índia; Oluwole Olushola Oni - Serviço Federal de Receitas Internas (FIRS), Nigéria; Maryam Maiyaki – FIRS; Doris Malgwi – FIRS; Ezekiel Swema – Autoridade Fiscal da Tanzânia (TRA); Nickson Omondi – Autoridade Fiscal do Quênia (KRA); Ivy Watti – KRA; Anne Wanyagathi Maina - Consultora de Investigação Fiscal, South Centre; Kolawole Omole – FIRS.

As opiniões expressas neste documento são da responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente as posições oficiais de quaisquer instituições afiliadas.

Este relatório beneficiou das contribuições inestimáveis de Mathew Gbonjubola e Kehinde Kajesomo, do Serviço Federal de Receitas Internas (FIRS), da Nigéria, e de Abdul Muheet Chowdhary, Responsável Sênior de Programas da Iniciativa Fiscal do South Centre.

O relatório foi traduzido para português com o apoio do Gabinete de Planeamento Estratégico, Controlo de Gestão e Cooperação e do Gabinete de Comunicação da Administração Fiscal de Angola. Este valioso apoio permite que os Estados-Membros de língua portuguesa do South Centre (Angola, Brasil, Cabo Verde e Moçambique) e da WATAF (Cabo Verde e Guiné-Bissau) tenham um acesso mais fácil ao relatório.

NOTA

As opiniões expressas neste documento são da responsabilidade dos autores e não representam as posições institucionais do South Centre, do Fórum de Administração Fiscal da África Ocidental (WATAF) ou dos seus Estados-Membros. Qualquer erro ou omissão neste estudo é da exclusiva responsabilidade dos autores.

Quaisquer comentários sobre este documento ou o seu conteúdo serão muito apreciados. Por favor, contacte:

South Centre
International Environment House 2
Chemin de Balexert 7–9
1219 Vernier, Genebra
Suíça
+41 (0)22 791 8050
south@southcentre.int
www.southcentre.int

Fórum de Administração Fiscal da África Ocidental (WATAF)
26 Sokode Crescent
Wuse Zone 5
Abuja
Nigéria
+234 (0)815 641 0255
info@wataf-tax.org
www.wataf-tax.org

SOUTH CENTRE

Em agosto de 1995, o South Centre foi criado como uma organização intergovernamental permanente. É composto por Estados-Membros de países em desenvolvimento e perante os quais é responsável. Realiza investigação orientada para as políticas sobre questões-chave de desenvolvimento de políticas e apoia os países em desenvolvimento a participarem eficazmente em processos de negociação internacionais relevantes para a concretização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). O Centro presta também assistência técnica e reforço de capacidades nas áreas abrangidas pelo seu programa de trabalho. Partindo do princípio de que a concretização dos ODS, em particular a erradicação da pobreza, requer políticas nacionais e um regime internacional que apoie e não comprometa os esforços de desenvolvimento, o Centro promove a unidade do Sul, reconhecendo simultaneamente a diversidade de interesses e prioridades nacionais.

FÓRUM DE ADMINISTRAÇÃO FISCAL DA ÁFRICA OCIDENTAL

O Fórum de Administração Fiscal da África Ocidental (WATAF) foi criado através da adoção de um Acordo pela Assembleia Geral dos Estados-Membros com o objetivo de reforçar a eficácia da administração fiscal e melhorar a prestação de serviços públicos para apoiar os esforços de desenvolvimento dos países da região da África Ocidental. A reunião inaugural do WATAF teve lugar em Abuja, na Nigéria, em 12 de setembro de 2011, marcando o início oficial das suas atividades.

A adesão ao WATAF está aberta a todos os países da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), permitindo a colaboração e cooperação regionais em matéria fiscal. A WATAF é composta pelas administrações fiscais de todos os 15 países da África Ocidental — Benim, Burkina-Faso, Cabo Verde, Costa do Marfim, Gana, Guiné, Guiné-Bissau, Libéria, Mali, Níger, Nigéria, Senegal, Serra Leoa, Gâmbia e Togo.

A missão da WATAF é proporcionar uma plataforma para incentivar uma forte colaboração entre todos os Estados-Membros da CEDEAO, com vista à melhoria da qualidade da administração fiscal nos respetivos Estados. A sua visão é promover uma administração fiscal eficaz e eficiente nos Estados-Membros da África Ocidental.

RESUMO

As empresas digitais continuam a crescer e a gerar receitas substanciais em jurisdições de mercado sem manter uma presença física. Baseiam-se principalmente em ativos intangíveis, dados de utilizadores e envolvimento dos utilizadores. As regras fiscais internacionais não acompanharam estes desenvolvimentos, deixando muitas jurisdições incapazes de tributar eficazmente a atividade económica digital. Em resposta, os países introduziram medidas nacionais, tais como os Impostos sobre Serviços Digitais (DST), as taxas de equalização e os impostos sobre a Presença Económica Significativa (SEP), continuando simultaneamente a envolver-se em esforços multilaterais. Este artigo examina a forma como os países implementaram tais medidas. O estudo aplica estudos de caso estruturados da Colômbia, Índia, Quênia, Nepal, Nigéria e Tanzânia. Analisa os quadros jurídicos, as práticas administrativas e os resultados em termos de receitas dos países, identificando simultaneamente características comuns e diferenças fundamentais nas abordagens de implementação. O artigo explora os fundamentos conceptuais e as justificações teóricas para tributar as receitas digitais na fonte, destacando as limitações das atuais regras de repartição de lucros que ignoram o papel do mercado. Com base nas experiências destes países, o estudo desenvolve um quadro de aprendizagem entre pares assente nas melhores práticas emergentes, reconhecendo simultaneamente os desafios da implementação. O estudo propõe, em seguida, vias para a harmonização das medidas fiscais digitais e delinea elementos essenciais de conceção para informar o desenvolvimento do protocolo preliminar sobre a tributação de serviços transfronteiriços (que inclui serviços digitais) ao abrigo da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional.

PREFÁCIO



Os avanços na tecnologia e na digitalização levaram ao desenvolvimento de novos modelos de negócio e alteraram a forma como as empresas operam a um ritmo acelerado. A economia digital global representa agora aproximadamente 15% do PIB mundial, avaliada em cerca de 16 bilhões de dólares americanos[†]. O Relatório sobre a Economia Digital 2024 da UNCTAD estima que as vendas de comércio eletrônico por parte

das empresas aumentaram de 17 bilhões de dólares americanos em 2016 para 27 bilhões de dólares americanos em 2022 em 43 países, embora a maioria destas fossem vendas internas. As regras fiscais internacionais não acompanharam a rápida digitalização dos modelos de negócio, criando lacunas na tributação. As empresas digitais podem gerar lucros num país sem presença física, o que lhes permite evitar o pagamento de impostos nos locais onde os lucros são gerados. Isto priva os governos de receitas muito necessárias provenientes de um dos setores de mais rápido crescimento da economia global.

Na ausência de um consenso global, muitos países introduziram medidas unilaterais para tributar a economia digital. Para apoiar este processo, o South Centre colaborou com responsáveis fiscais e especialistas para examinar as medidas adotadas em países selecionados, incluindo alguns que são Estados-Membros do South Centre, a fim de documentar as suas práticas administrativas e os desafios encontrados. O documento apresenta lições aprendidas e identifica as melhores práticas, fornecendo insights aos países que procuram implementar ou que já estão a implementar medidas unilaterais. Também fornece contributos para as negociações multilaterais em curso no âmbito da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional relativa à tributação da economia digital.

Temos o prazer de co-publicar este documento com os nossos parceiros do Fórum da Administração Fiscal da África Ocidental (WATAF). O documento é recomendado a decisores políticos, administradores fiscais e académicos como um recurso oportuno para a tributação eficaz da economia digital e para informar os esforços no sentido de construir um acordo global sobre o mesmo.

Dr. Carlos Correa
Diretor Executivo, South Centre

[†] Autoridade Internacional de Centros de Dados (IDCA), *Relatório sobre a Economia Digital Global 2025*.

PREFÁCIO



Escrever um prefácio pode ser um desafio, mas este em particular foi feito com grande entusiasmo, pois o documento de investigação oferece insights valiosos e vale a pena ser lido.

O rápido crescimento da economia digital criou desafios significativos para as autoridades fiscais em todo o mundo. Este estudo oportuno responde à necessidade de uma tributação eficaz das transações económicas digitais, particularmente em economias com capacidade técnica limitada, fraca vontade política e infraestruturas de dados fiscais inadequadas.

Esta publicação oferece um guia prático para a administração de impostos sobre transações digitais, fornecendo uma descrição clara e uma ferramenta de orientação para os aspetos complexos da tributação

de transações económicas digitais. A equipa diversificada de autores traz perspetivas equilibradas, apoiando iniciativas de reforma fiscal transfronteiriça que podem ajudar a mobilizar receitas internas em economias de baixo rendimento.

Com insights de contextos económicos de grande e pequena dimensão em três continentes, este estudo preenche lacunas práticas na tributação da economia digital, abordando os desafios dos DSTs e do SEP. Contribui para a arquitetura fiscal internacional, oferecendo uma perspetiva que pode informar a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional. Este trabalho molda a governação fiscal global com os interesses dos países em desenvolvimento no seu cerne.

Este relatório apresenta uma exposição clara da justificação para a conceção de sistemas fiscais adequados às necessidades das empresas digitais. É útil para fins académicos, políticos e práticos, surgindo num momento crítico em que a mobilização de recursos internos é crucial face à incerteza da ajuda, à volatilidade do comércio e às tensões geopolíticas.

Os Estados-Membros do South Centre e do Fórum de Administração Fiscal da África Ocidental, bem como outras economias em desenvolvimento, considerarão este trabalho relevante e adaptável na sua busca por tributar eficazmente a economia digital. Oferece melhores práticas comprovadas, insights práticos e sugestões para navegar pelas complexidades da tributação digital.

Sr. Jules Tapsoba
Secretário Executivo, Fórum de Administração Fiscal da África Ocidental

ÍNDICE

Introdução.....	1
<i>Contexto.....</i>	1
<i>Objetivo.....</i>	1
<i>Abordagem de investigação.....</i>	2
<i>Organização do documento.....</i>	2
Revisão da literatura e tendências emergentes.....	4
<i>Não é o habitual.....</i>	4
<i>A urgência de reformular o atual sistema fiscal.....</i>	4
<i>Fundamentos conceptuais para a tributação da economia digital.....</i>	5
<i>Deficiências do sistema atual na tributação da economia digital.....</i>	6
<i>Justificações teóricas.....</i>	7
<i>Soluções emergentes.....</i>	9
<i>Soluções unilaterais.....</i>	11
<i>Impostos sobre o consumo.....</i>	13
<i>Considerações sobre as medidas nacionais de tributação da economia digital.....</i>	13
<i>Alternativas às medidas nacionais.....</i>	16
<i>Conclusão.....</i>	17
ESTUDOS DE CASO POR PAÍS.....	18
I. Colômbia.....	18
<i>Contexto.....</i>	18
<i>Quadro jurídico.....</i>	19
<i>Administração fiscal.....</i>	23
<i>Registo e conformidade.....</i>	23
<i>Desafios e fatores de sucesso na implementação.....</i>	23
II. Índia.....	24
<i>A tributação da economia digital na Índia: Evolução, desafios e mudanças políticas.....</i>	24
<i>Quadros jurídicos.....</i>	24
<i>Abordagem governamental global.....</i>	29
<i>O caminho a seguir.....</i>	30
III. Quênia.....	32
<i>Contexto.....</i>	32
<i>Quadro jurídico.....</i>	32
<i>Administração fiscal.....</i>	34
<i>Registo e conformidade.....</i>	34

<i>Resultados e avaliação</i>	35
<i>Desafios e fatores de sucesso na implementação</i>	36
IV. Nepal	38
<i>Contexto</i>	38
<i>Quadro jurídico do DST e da administração fiscal</i>	38
<i>Registo e conformidade</i>	39
<i>Resultados e avaliação</i>	40
<i>Desafios e fatores de sucesso na implementação</i>	41
V. Nigéria	42
<i>Contexto</i>	42
<i>Quadro de implementação</i>	42
<i>O Regime SEP</i>	43
<i>Reformas da administração fiscal na Nigéria para implementar o SEP</i>	45
<i>Processos de implementação</i>	46
<i>Resultados e avaliação</i>	46
<i>Conclusão: Recuperar os direitos de tributação na economia digital</i>	48
VI. Tanzânia	49
<i>Contexto</i>	49
<i>Quadro jurídico</i>	49
<i>Administração fiscal</i>	51
<i>Registo e conformidade</i>	52
<i>Resultados e Avaliação</i>	53
<i>Desafios e fatores de sucesso na implementação</i>	53
Conclusão	55
<i>Práticas comparativas dos países</i>	56
<i>Melhores práticas nacionais</i>	58
<i>Rumo à harmonização e simplificação</i>	60
<i>Considerações sobre o protocolo à UNFCITC</i>	60
<i>Resumo</i>	62
Referências	63

INTRODUÇÃO

Contexto

A rápida expansão da economia digital tem colocado desafios significativos aos sistemas fiscais tradicionais, especialmente no que diz respeito à tributação de empresas multinacionais altamente digitalizadas que operam além-fronteiras. Os impostos sobre serviços digitais (DST), a taxa de equalização e a ampliação da definição de estabelecimento estável para incluir a presença digital surgiram como soluções inovadoras para tributar a economia digital. Com a improvável implementação do Montante A, a solução da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) para tributar a economia digital, é provável que muitos países implementem DSTs, juntando-se a uma longa lista de países como o Quênia, a Tanzânia, o Uganda, a Tunísia, a Índia, o Canadá, a França e o Reino Unido, que introduziram ou já estão a implementar DSTs (Enache, 2024; Andersen, 2024). Outros países, incluindo a Nigéria, o Zimbábue, a Colômbia e a Índia, implementaram o imposto sobre a Presença Económica Significativa (SEP). Curiosamente, alguns países como a Índia e o Quênia introduziram, respetivamente, a Taxa de Equalização e o DST na sua legislação e, posteriormente, abandonaram-nos em favor do imposto SEP.

As experiências práticas dos países que implementam DSTs e impostos SEP não foram devidamente documentadas, deixando uma lacuna crítica em termos de insights acionáveis para outros países. Este artigo de investigação procura colmatar essa lacuna, examinando a implementação de DSTs e medidas semelhantes em vários países em desenvolvimento e fornecendo um quadro de aprendizagem entre pares para outros países em desenvolvimento que pretendam adotar tais medidas. Além disso, esta investigação surge num momento crítico em que as negociações da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional (doravante designada por «Convenção-Quadro» ou «UNFCITC») e dos seus primeiros protocolos estão em curso, com os textos finais previstos para julho de 2027 (Comité Intergovernamental de Negociação sobre a UNFCITC, 2025). À medida que os países procuram uma solução global para enfrentar os desafios da tributação da economia digital no âmbito da Convenção-Quadro, a investigação fornece informações valiosas sobre a harmonização e a normalização dos impostos sobre serviços digitais (DST) e dos impostos sobre serviços eletrónicos (SEP), e apresenta conclusões importantes para um dos primeiros protocolos da UNFCITC sobre a tributação de serviços transfronteiriços numa economia cada vez mais digitalizada e globalizada.

Objetivo

O objetivo do trabalho de investigação é explorar a forma como os países implementaram os DSTs e medidas semelhantes para a tributação da economia digital, incluindo o quadro jurídico, o processo de administração fiscal, o impacto económico, os desafios e as lições aprendidas. Ao fazê-lo, visa desenvolver um quadro de aprendizagem entre pares para outros países que estejam a considerar a implementação de tais medidas, e fornece insights sobre a harmonização e normalização dos DSTs existentes e medidas semelhantes, bem como contributos para o protocolo sobre a tributação de serviços digitais transfronteiriços.

Os países objeto de estudo são a Colômbia, a Índia, o Quênia, o Nepal, a Nigéria e a Tanzânia.

Abordagem de investigação

Este estudo adota uma abordagem de investigação qualitativa comparativa, combinando análise jurídica e política com estudos de caso estruturados para explorar como determinados países em desenvolvimento responderam aos desafios fiscais da economia digital. O estudo analisa textos jurídicos, diretrizes administrativas, documentos políticos, dados fiscais disponíveis, avaliações de impacto e literatura relevante para avaliar a conceção, implementação e resultados das medidas fiscais digitais nacionais. Os estudos de caso por país foram da autoria de funcionários da administração fiscal e especialistas em fiscalidade, com conhecimento em primeira mão do e o jurídico e dos processos administrativos. O seu contributo garante que os estudos de caso refletem uma análise específica do contexto e que as conclusões são relevantes na prática. Todos os colaboradores seguiram um quadro analítico comum e um esboço temático, conforme descrito abaixo, para garantir a consistência e a comparabilidade entre os casos:

1. **Contexto:** Visão geral do contexto nacional, dimensão da economia digital e motivos para a introdução do imposto sobre serviços digitais (DST) ou do imposto sobre as vendas eletrónicas (SEP).
2. **Quadro jurídico:** Descrição da base jurídica da medida fiscal, incluindo se foi promulgada como legislação autónoma ou integrada no código do imposto sobre o rendimento; âmbito dos serviços tributáveis; e taxas de imposto aplicáveis.
3. **Administração fiscal:** Análise do roteiro de implementação e do quadro institucional, incluindo o departamento responsável, o número de funcionários, os programas de capacitação ou formação e o sistema digital utilizado.
4. **Registo e Conformidade:** Análise do processo de registo, mecanismos de cobrança e monitorização da conformidade, incluindo a apresentação de declarações fiscais, auditorias fiscais, resolução de litígios e procedimentos de execução.
5. **Resultados e Avaliação:** Resumo dos resultados da implementação, incluindo o número de entidades registadas, receitas cobradas, níveis de conformidade e quaisquer impactos económicos documentados.
6. **Desafios, fatores de sucesso e lições aprendidas:** Identificação dos desafios de implementação, melhores práticas e áreas a melhorar.

Os colaboradores do South Centre trabalharam nos capítulos de revisão da literatura e conclusões, fornecendo uma base conceptual mais ampla e sintetizando experiências transnacionais para fundamentar recomendações sobre reformas políticas destinadas a melhorar e alinhar as regras fiscais digitais a nível nacional e multilateral.

Organização do documento

O segundo capítulo apresenta uma revisão da literatura e das tendências emergentes na tributação da economia digital. Fornece bases conceptuais e justificação teórica para a tributação de prestadores de serviços digitais em jurisdições de mercado e uma visão geral das abordagens nacionais e multilaterais à tributação da economia digital. Os capítulos subsequentes, que constituem o núcleo do documento, consistem em estudos de caso dos seis países: Colômbia, Índia, Quênia, Nepal, Nigéria e Tanzânia. Para os estudos de caso de cada país, o documento discute os seguintes aspetos temáticos-chave: Contexto, quadro jurídico, administração fiscal, incluindo registo e conformidade, resultados da implementação, e desafios, sucessos e lições aprendidas.

O capítulo de conclusão apresenta uma análise comparativa de como estes seis países implementaram medidas fiscais digitais. Apresenta práticas transversais, desafios e lições para identificar as melhores práticas emergentes. Com base na análise comparativa, o

capítulo propõe elementos-chave para a harmonização e simplificação das políticas fiscais digitais. Oferece também sugestões sobre características de concepção que poderiam fazer parte do protocolo da UNFCITC sobre a tributação de serviços transfronteiriços numa economia altamente digitalizada.

REVISÃO DA LITERATURA E TENDÊNCIAS EMERGENTES

Não é o habitual

A economia digital registou um crescimento notável nas últimas décadas, uma tendência que se prevê que cresça exponencialmente nos próximos anos. Estima-se que a dimensão da economia digital varie entre 4,5% e 15,5% do produto interno bruto (PIB) global, dependendo de se adotar uma definição restrita ou ampla (UNCTAD, 2019, p. 48,69) . A rápida expansão dos negócios digitais e dos serviços impulsionados pela tecnologia transformou fundamentalmente as operações comerciais globais. A pandemia da COVID-19 acelerou esta transição digital, provando que as empresas podem prosperar num mundo totalmente digital. Enquanto as empresas tradicionais enfrentavam dificuldades com os confinamentos e as perturbações na cadeia de abastecimento, os gigantes digitais registaram um crescimento recorde, à medida que as pessoas recorriam aos serviços online mais do que nunca, demonstrando a capacidade dos negócios digitais de operar além-fronteiras com uma presença física mínima (Banco Mundial, 2024 , p. 11) .

O crescimento das empresas digitais, incluindo plataformas de comércio eletrónico, serviços de streaming, mercados online e plataformas de pagamentos digitais, indica uma mudança económica das transações físicas para as digitais. O mundo do comércio eletrónico é dominado por alguns gigantes digitais; o Relatório sobre a Economia Digital de 2024 da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) indica que 6 plataformas representam cerca de 80% do valor bruto da mercadoria (UNCTAD, 2024, p. 147) . Esses gigantes também gastam quantias substanciais em atividades de lobby junto dos governos (UNCTAD, 2019, pp. 88–89).

Os avanços tecnológicos, a remoção de barreiras comerciais e os controlos financeiros revolucionaram a forma como as empresas operam além-fronteiras. Hoje em dia, as empresas podem funcionar sem uma presença física e realizar transações transfronteiriças a partir de praticamente qualquer lugar do mundo. O que antes parecia abstrato, como gerir uma empresa multinacional remotamente, tornou-se uma realidade comum. Os consumidores podem encomendar produtos de todo o mundo e recebê-los à sua porta com apenas alguns toques nos seus smartphones. Cada vez mais indivíduos e empresas prestam serviços remotamente.

A revolução digital criou oportunidades incríveis para as empresas, mas também expôs grandes falhas na forma como estas são tributadas. Hoje, as empresas mais valiosas do mundo não dependem de fábricas físicas ou de imóveis, mas geram riqueza através de bens intangíveis que podem estar localizados numa jurisdição com baixa tributação, longe de onde o valor é criado (Bauer et al., 2019) . No entanto, os sistemas fiscais permanecem presos ao passado, concebidos para um mundo em que as empresas precisavam de uma presença física para operar. Os princípios fiscais convencionais, geralmente baseados na presença física e em estabelecimentos permanentes, já não são adequados para captar a criação de valor na era digital (Moreno & Brauner, 2019) , obrigando os países a encontrar soluções para tributar a economia digital. Neste capítulo, os autores exploram **os fundamentos conceptuais da tributação da economia digital, as justificações teóricas e as soluções emergentes a nível nacional e global.**

A urgência de reformular o atual sistema fiscal

À medida que as empresas digitais expandem o seu alcance sem necessitarem de fábricas, escritórios ou funcionários locais, os governos têm dificuldade em cobrar a sua quota-parte

justa de impostos. Ariyibi et al.(2024) identificam três desafios-chave na tributação dos negócios digitais, que são: a definição tradicional de **estabelecimento permanente**, a avaliação do **valor criado** pelos negócios digitais e a determinação da(s) **jurisdição(ões) responsável(is) pela tributação** da transação digital. Isto deve-se ao facto de os modelos de negócio digitais interagirem com utilizadores, prestadores de serviços e compradores em vários países ao mesmo tempo, com pouca presença física, o que representa uma mudança fundamental em relação aos modelos de negócio tradicionais tal como os conhecemos (Kim, 2019; OCDE, 2018, p. 24) . Num exemplo hipotético, uma empresa sediada no país A, com propriedade intelectual registada no país B, que oferece serviços de publicidade online a empresas no país C, recolhe dados de utilizadores do país D e gera receitas de clientes no país E, pode acabar por não pagar impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas em nenhum desses locais, uma vez que não possui escritórios físicos, fábricas ou funcionários nesses países. Ao abrigo das regras fiscais atuais, é como se a empresa não existisse nesses países, apesar de lucrar com as suas economias.

O atual sistema fiscal tem conduzido a uma erosão significativa da base tributária, uma vez que as empresas digitais exploram lacunas nas regras fiscais existentes e acabam por pagar poucos ou nenhuns impostos sobre os seus lucros (Aslam & Shah, 2021; Comissão Europeia, 2017) . O relatório de 2025 da Fair Tax Foundation sobre as «Silicon Six» — Alphabet, Amazon, Apple, Meta, Microsoft e Netflix — revela práticas persistentes e em grande escala de evasão fiscal (Fair Tax Foundation, 2025) . Ao longo da última década, estes seis gigantes tecnológicos geraram 11 biliões de dólares em receitas globais e 2,5 biliões de dólares em lucros, mas a sua taxa efetiva de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas foi de apenas 18,8%, muito abaixo da média global de 27%. Isto destaca a necessidade urgente de medidas fiscais específicas na economia digital.

Do exposto, fica claro que os atuais sistemas fiscais devem ser reformulados para se alinharem com as realidades da economia digital e dos modelos de negócio modernos. Esta transformação requer repensar os princípios fundamentais da tributação para garantir que todas as empresas contribuam com a sua quota-parte justa de impostos nas jurisdições onde obtêm valor e benefícios económicos (Moreno & Brauner, 2019). Essa reformulação deve garantir regras justas de repartição de lucros, segurança fiscal e reduzir os encargos de conformidade para as empresas e os governos.

Fundamentos conceptuais para a tributação da economia digital

Antes de explorarmos as medidas para a tributação da economia digital, é importante discutir a natureza das empresas digitais, com foco na forma como operam e nas suas principais características. O Relatório Final da Ação 1 da OCDE *sobre os Desafios Fiscais da Economia Digital* discute os modelos de negócio da economia digital (OCDE, 2015)). O Artigo 12.º-B da Convenção Fiscal Modelo das Nações Unidas (ONU) também fornece uma lista de Serviços Digitais Automatizados e a sua descrição detalhada nos Comentários. Alguns dos modelos de negócio digitais discutidos nestes documentos são destacados abaixo:

O comércio eletrónico permite a venda e a compra de bens e serviços através da Internet sem exigir qualquer presença física. As plataformas de comércio eletrónico permitem vendas próprias, enquanto os mercados online permitem a participação de vendedores terceiros. Os mercados online, como a Amazon, atuam como intermediários entre compradores e vendedores. As transações de comércio eletrónico podem ser de empresa para empresa (B2B), de empresa para consumidor (B2C) ou de consumidor para consumidor (C2C). Estas plataformas online podem gerar receitas provenientes de vendas próprias, comissões, publicidade e serviços de dados.

As empresas que prestam **serviços de pagamento online**, como o PayPal, facilitam o processamento de pagamentos transfronteiriços, a conversão de moedas e as carteiras digitais. Estes serviços constituem uma parte central das transações digitais e são frequentemente prestados à distância. Cobram comissões de transação pelos serviços financeiros prestados.

Algumas empresas que dependem da **publicidade online e da monetização de dados**, como a Google e a Meta, obtêm rendimentos significativos ao tirar partido dos dados dos utilizadores e da participação destes. A interação do utilizador é um fator-chave de valor para estes modelos de negócio. Os anunciantes podem pagar pelos serviços com base no número de vezes que o anúncio é visualizado ou com base na ação dos visualizadores. O modelo de negócio utiliza dados agregados dos utilizadores para fornecer publicidade altamente direcionada e os anunciantes pagam frequentemente com base em métricas de envolvimento do utilizador, tais como impressões (visualizações) ou ações realizadas (cliques, conversões).

Os modelos **de computação em nuvem** oferecem acesso remoto, por assinatura, a software e armazenamento de dados. **Os fornecedores de serviços de conteúdos digitais** disponibilizam conteúdos como música, eBooks e vídeos digitalmente a utilizadores em todo o mundo. Estes serviços são prestados além-fronteiras sem estabelecer uma presença local.

As plataformas de intermediação digital, como a Airbnb e a Uber, facilitam a prestação de serviços sem possuírem os ativos subjacentes nem empregarem a mão de obra envolvida. O seu valor reside na ligação entre os utilizadores.

As plataformas de redes sociais, incluindo as plataformas de redes profissionais, dependem do conteúdo gerado pelos utilizadores e do seu envolvimento. Estas plataformas beneficiam dos efeitos de rede e o seu valor aumenta com cada novo utilizador.

Todos os modelos de negócio acima referidos partilham **características distintas** que desafiam os princípios fiscais tradicionais. Algumas destas características-chave dos negócios digitais, tal como apresentadas no Relatório Final da Ação 1 da OCDE e no relatório «*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*» (OCDE, 2015; 2018), são as seguintes:

- Alcançam «escala sem massa». Operam à escala global com presença física mínima ou nula.
- Dependência de ativos intangíveis, que são altamente móveis.
- Dependência de dados e da participação dos utilizadores.
- Modelos de plataformas multilaterais que facilitam as interações entre grupos distintos de utilizadores localizados em diferentes jurisdições.
- Tendências para a formação de monopólios ou oligopólios em alguns modelos de negócio digitais devido a fortes efeitos de rede.
- Volatilidade em termos de inovações e perturbações contínuas nos mercados digitais devido às baixas barreiras à entrada e ao rápido avanço tecnológico.

Deficiências do sistema atual na tributação da economia digital

A natureza dos negócios digitais torna o sistema fiscal convencional obsoleto. As regras atuais são deficientes no estabelecimento da ligação (**nexo**) com as jurisdições de mercado e na determinação do **valor criado** em cada jurisdição de mercado. Como já indicado na secção anterior, as empresas digitais podem servir milhões de clientes em diferentes jurisdições com pouca ou nenhuma presença física nessas jurisdições. Consequentemente, os rendimentos associados a estas atividades não são tributados. O facto de as regras fiscais

tradicionais não definirem adequadamente o valor criado pelas empresas digitais através das suas atividades nas diferentes jurisdições complica ainda mais a questão. A criação de valor por modelos de negócio digitais, por exemplo, através da recolha de dados de utilizadores, do aproveitamento da participação dos utilizadores e dos efeitos de rede, não se alinha com os sistemas fiscais convencionais, levando a dificuldades no estabelecimento do valor gerado para efeitos fiscais (Ariyibi et al., 2024; Moreno & Brauner, 2019; OCDE, 2018) . Sabe-se também que as empresas multinacionais, incluindo as empresas digitais, transferem lucros através de estratégias agressivas de planeamento fiscal para minimizar a sua responsabilidade fiscal (OCDE, 2015) . É necessário reforçar o apelo ao reforço das medidas fiscais direcionadas para a economia digital.

Justificações teóricas

O impulso para a reforma da tributação da economia digital é apoiado por um vasto conjunto de argumentos e princípios jurídicos, económicos e políticos, conforme discutido nesta secção.

Princípio da criação de valor e origem dos rendimentos

A abordagem da OCDE à tributação da economia digital centra-se na noção de «criação de valor», que exige que os lucros sejam tributados onde o valor é criado nas transações transfronteiriças. A interpretação predominante da criação de valor coloca ênfase em atividades do lado da oferta, como a investigação e desenvolvimento e a produção, ignorando fatores do lado do mercado, como a procura dos consumidores e a participação dos utilizadores (Devereux & Vella, 2018; Singh, 2018) . Os autores argumentam que esta interpretação é economicamente falha, uma vez que o mercado desempenha um papel vital na determinação das receitas de vendas e dos lucros. A sua análise mostra que a procura do mercado, que é moldada por fatores como as preferências dos consumidores, a participação dos utilizadores, a geração de dados e o acesso ao mercado, contribui significativamente para a geração de rendimentos, mas esta contribuição é excluída da atual lógica do nexo fiscal.

A natureza dos negócios digitais permite-lhes gerar valor substancial nas jurisdições de mercado através de mecanismos como a participação dos utilizadores e os dados, bem como efeitos de rede que são orientados para o mercado. No entanto, o atual nexo fiscal ignora estas importantes contribuições do mercado. Assim, o nexo deve ser alargado para incluir as contribuições do mercado, garantindo assim que os países de origem possam exercer legitimamente direitos de tributação alinhados com as realidades da criação de valor na economia digital. Hongler & Pistone (2015) propõem um novo conceito de estabelecimento estável (PE) baseado na «presença digital», afirmando que a localização de um envolvimento significativo dos utilizadores digitais ou de fluxos de receitas deve ser adequada para efeitos do nexo fiscal.

Princípio do benefício e lealdade económica

O princípio do benefício é um princípio de boa tributação que defende que os contribuintes devem contribuir para as finanças do Estado na proporção dos benefícios que recebem dos bens e serviços públicos. As empresas digitais obtêm benefícios substanciais da infraestrutura da jurisdição de mercado, incluindo redes de telecomunicações, infraestrutura da Internet e ambiente regulatório e económico, mesmo sem presença física. Por conseguinte, ao abrigo do princípio do benefício, devem contribuir financeiramente através da tributação. Hongler & Pistone (2015) recorrem a teóricos pioneiros como Von Schanz e Harding para reforçar a ideia de que a lealdade económica, definida como uma ligação

funcional entre um Estado e a atividade económica, proporciona uma base legítima para a jurisdição fiscal no contexto digital.

Promover a eficiência do mercado

Uma das características da economia digital é a *escalabilidade sem massa*, tal como discutido na secção sobre *Fundamentos conceptuais para a tributação da economia digital*. Isto deve-se ao facto de muitos modelos de negócio digitais se caracterizarem por elevados custos iniciais de instalação (por exemplo, custos de investigação e desenvolvimento de plataformas), mas por custos marginais excepcionalmente baixos para replicar e distribuir produtos ou serviços (por exemplo, para adicionar utilizadores a uma rede social ou serviço de streaming), em comparação com as indústrias tradicionais que lidam com bens e serviços físicos (Cui & Hashimzade, 2019). Uma vez que uma empresa digital incorre nos custos iniciais de instalação para desenvolver a propriedade intelectual, o custo de servir um utilizador ou mercado adicional é insignificante em comparação com a receita gerada (Cui & Hashimzade, 2019).

A economia digital, portanto, gera uma renda económica significativa, mas grande parte dela permanece isenta de impostos devido a regras fiscais desatualizadas. A renda económica refere-se aos lucros excedentes obtidos pelas empresas além dos retornos normais necessários para a produção e operação. Ao contrário das empresas tradicionais, onde os lucros estão frequentemente ligados a ativos físicos, as empresas digitais desfrutam de margens de lucro elevadas com baixos custos marginais provenientes dos seus ativos intangíveis. Além disso, as plataformas digitais beneficiam frequentemente de forma significativa de economias de escala e de gama, permitindo-lhes servir uma base de utilizadores global a partir de centros centralizados com um custo incremental por utilizador relativamente mínimo. A capacidade de expandir-se globalmente com custos adicionais mínimos gera lucros extraordinários para estas empresas. Isto reforça o domínio das empresas digitais, permitindo-lhes consolidar o poder de monopólio, ao mesmo tempo que aumenta as desigualdades económicas e priva os governos das receitas fiscais necessárias para financiar bens e serviços públicos.

Cui & Hashimzade (2019) argumentam que estas rendas são frequentemente específicas de cada local, uma vez que dependem do acesso aos mercados de consumo nacionais, aos sistemas jurídicos, às infraestruturas públicas e ao envolvimento em redes em jurisdições específicas, as quais não são abrangidas pelas atuais regras fiscais internacionais. Se não forem tributadas, tais rendas contribuem para o aumento da desigualdade económica, a erosão das bases tributárias nacionais e a distorção da concorrência. Isso cria condições de concorrência desiguais, favorecendo as multinacionais digitais em detrimento das empresas locais que cumprem as obrigações fiscais. A tributação das rendas económicas na economia digital justifica-se, portanto, tanto por razões de eficiência como de equidade (Cui & Hashimzade, 2019). É necessário tributar estas rendas económicas para evitar distorções de mercado e garantir uma concorrência de mercado justa.

Princípios de equidade e justiça

As empresas digitais têm uma taxa de imposto efetiva baixa em comparação com os modelos de negócio tradicionais, o que distorce a competitividade (Comissão Europeia, 2017; Fair Tax Foundation, 2025). Além disso, a tributação das empresas digitais agrava o problema predominante do desequilíbrio dos direitos de tributação entre os Estados de origem e de residência (Dagan, 1999; Hearson, 2018; Feng et al., 2024). A tributação da economia digital nivela o campo de ação entre os modelos de negócio digitais e tradicionais e protege os direitos de tributação dos Estados de origem, promovendo assim a equidade e mantendo a confiança pública no sistema fiscal.

Combater a evasão e a elisão fiscais

As características da economia digital, incluindo a dependência de dados e ativos intangíveis altamente móveis e a ausência de presença física, aumentam as oportunidades de erosão da base tributária e transferência de lucros (BEPS) (OCDE,2015) . Um relatório da « indica que as empresas digitais enfrentam uma taxa de imposto efetiva média de 9,5%, em comparação com 23,2% para as empresas multinacionais tradicionais, o que representa uma redução de 50% nos impostos em relação às empresas tradicionais que operam nos mesmos mercados. A Fundação Fair Tax (2025) estima que algumas das maiores empresas digitais do mundo, incluindo a Google, a Amazon e o Facebook (Meta), têm taxas médias efetivas de imposto mais baixas, de 18,8%, em comparação com a taxa de imposto global de 27%, devido a um planejamento fiscal agressivo. A transferência de lucros por parte das multinacionais custa aos países 348 mil milhões de dólares em receitas fiscais perdidas anualmente (Tax Justice Network (TJN), 2024) . Estas baixas taxas efetivas de imposto para as empresas digitais justificam o apelo a medidas fiscais específicas que visem as atividades digitais ou a revisão das regras fiscais internacionais para contrariar os riscos acrescidos de BEPS e proteger as bases tributárias das jurisdições de mercado.

Soluções emergentes

O problema da tributação da economia digital não escapou à atenção dos governos de todo o mundo. Esta preocupação crescente levou os países a procurar soluções através de fóruns internacionais, nomeadamente a OCDE e a ONU. O Relatório Final da Ação 1 da OCDE de 2015 trouxe a questão para o primeiro plano (OCDE,2015) . O relatório identificou modelos de negócio digitais e as suas principais características, incluindo a dependência de ativos intangíveis e dados de utilizadores, e como estas características aumentam os riscos de BEPS. O relatório de 2015 não recomendou um curso de ação específico, mas delineou abordagens potenciais que poderiam ser exploradas mais a fundo, lançando assim as bases para a Solução de Dois Pilares da OCDE/Grupo dos Vinte (G20) sobre a tributação da economia digital e as medidas nacionais subsequentes. O relatório delineou três soluções potenciais para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização: redefinir as regras de nexo para incluir a presença económica significativa, introduzir um imposto retido na fonte sobre transações digitais e aplicar uma Taxa de Equalização. O relatório destacou também a importância de melhorar as regras do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e do imposto sobre bens e serviços (GST) para bens e serviços digitais, bem como da coordenação internacional.

A nova regra de nexo basear-se-ia na presença económica significativa, o que implica a existência de uma relação económica sustentada com uma jurisdição através de tecnologia ou ferramentas automatizadas, sem exigir presença física (OCDE,2015 , p. 107) . As regras de localização para o novo nexo basear-se-iam: nas **receitas** ou vendas provenientes de uma determinada jurisdição; **em fatores de presença digital** que poderiam ser determinados pelo nome de domínio local, pela plataforma digital local ou pela opção de pagamento local; e em fatores **baseados nos utilizadores**, determinados pelo número de utilizadores ativos, pelo número de contratos online celebrados ou pelos dados de utilizadores recolhidos. Um país pode utilizar uma combinação das regras de localização. Alguns países têm utilizado **indicadores baseados no investimento ou nos ativos** para complementar os fatores digitais. O Relatório da Ação 1 do BEPS de 2015 reconheceu as dificuldades de atribuir lucros a um estabelecimento com presença económica significativa ao abrigo das regras existentes, que se baseiam numa análise funcional ligada à presença física. Para resolver esta limitação, o relatório propôs **métodos alternativos de repartição de lucros, incluindo a repartição**

fracionária³ com base em chaves de repartição pré-determinadas (tais como vendas ou utilizadores) e a utilização de uma fórmula de lucro presumido.

A retenção na fonte (WHT) sobre pagamentos efetuados por residentes por bens e serviços digitais foi outra opção discutida no Relatório (OCDE, 2015, p. 113). A WHT sobre o pagamento bruto seria um imposto final ou funcionaria como um mecanismo de aplicação da tributação com base no valor líquido ao abrigo do SEP, em que a WHT paga seria dedutível do imposto SEP. O imposto poderia ser retido e remetido por empresas residentes ou intermediários locais que processassem o pagamento. A terceira alternativa discutida no relatório foi uma taxa de equalização destinada a nivelar o campo de ação entre fornecedores nacionais e estrangeiros. Estas propostas inspiraram uma onda de medidas nacionais, tais como a adoção de uma taxa de equalização na Índia, impostos SEP na Nigéria e na Indonésia, e DSTs em França, Reino Unido, Espanha, Quênia, entre muitos outros países (Cebreiro-Gomez et al., 2022; Enache, 2024).

Em fevereiro de 2019, a OCDE publicou um documento de consulta pública que delineava o quadro do Pilar Um, posteriormente formalizado no acordo político de 2021 sobre os Pilares Um e Dois (OCDE, 2021; 2019). É de salientar que o relatório de 2021 retirou algumas propostas incluídas no relatório de 2015, tais como o imposto retido na fonte sobre transações digitais e a «Equalisation Levy» (taxa de equalização) proposta pelos países em desenvolvimento. Em vez disso, adotou uma versão restrita do conceito de SEP, com âmbito e aplicabilidade limitados; o Montante A do Pilar Um, que abrange a tributação da economia digital, reatribui apenas uma parte dos lucros de um pequeno número das maiores e mais lucrativas multinacionais às jurisdições de mercado, oferecendo benefícios limitados para a maioria das economias em desenvolvimento.

Um estudo elaborado conjuntamente pelo South Centre, pelo Fórum de Administração Fiscal da África Ocidental (WATAF) e pelo Fórum de Administração Fiscal Africana (ATAF) indica que os países em desenvolvimento obteriam maiores receitas com medidas nacionais como os DSTs do que com o Montante A (Starkov & Jin, 2024). O Montante A angariaria cerca de 6,9 mil milhões de euros para os Estados-Membros do South Centre, enquanto um DST de 3% poderia gerar entre 7,7 mil milhões e 11,8 mil milhões de euros, dependendo da inclusão ou não de empresas híbridas de Serviços Digitais Automatizados (ADS). Os DST oferecem um potencial de receitas maior e mais fiável para as economias em desenvolvimento, em comparação com as reafectações limitadas propostas ao abrigo do Montante A.

A implementação do Montante A estagnou devido à falta de consenso global. A convenção multilateral para a implementação do Montante A requer a ratificação por, pelo menos, 30 jurisdições que representem, no mínimo, 60% das entidades-mãe finais das multinacionais que se prevê que sejam abrangidas (OCDE, 2023). A probabilidade de atingir este limiar é incerta, dada a falta de apoio dos Estados Unidos, onde se encontram a maioria das multinacionais abrangidas. Por outro lado, as medidas nacionais ou unilaterais enfrentam ameaças de retaliação por parte dos EUA, uma vez que estes as consideram direcionadas contra as multinacionais norte-americanas. No entanto, isto não impediu os países de implementarem medidas nacionais para proteger a sua base tributária. Os desafios da implementação de medidas nacionais, tais como as incertezas para as empresas devido a regras nacionais inconsistentes e o risco de dupla tributação, continuam a exigir uma abordagem multilateral coordenada.

³ A OCDE considerou a repartição fracionária para atribuir lucros a uma presença económica significativa, o que implicaria a definição da base tributável, chaves de repartição e a ponderação dessas chaves, mas observou que esta abordagem constituiria um afastamento das normas internacionais atuais para a atribuição de lucros a um EP (Parágrafo 7.6.2.2 da OCDE, *Relatório Final da Ação 1*, 2015, p. 112).

Em 2021, o Comité Fiscal da ONU adotou o Artigo 12.º-B da Convenção-Modelo da ONU sobre Tributação, introduzindo disposições relativas à tributação dos ADS tanto numa base bruta como numa base líquida. A base bruta introduz um imposto retido na fonte sobre os pagamentos relativos aos ADS, enquanto a base líquida constitui uma abordagem alternativa pela qual as empresas podem optar e que se baseia num lucro presumido. Estas duas abordagens refletem algumas das propostas do Relatório da OCDE de 2015 sobre o Imposto Retido na Fonte (WHT) e o Imposto sobre os Serviços Eletrónicos (SEP). O Artigo 12.º-B do Modelo da ONU, já incluído em dois dos tratados fiscais da Tanzânia, dá prioridade aos direitos de tributação das jurisdições de mercado e está em sintonia com os interesses das economias em desenvolvimento que acolhem grandes bases de utilizadores, mas que têm dificuldade em tributar os lucros digitais ao abrigo das regras tradicionais denexo. No entanto, as suas regras de localização da fonte de rendimento, que se baseiam na localização do pagador, são fracas, uma vez que o pagamento pode ser redirecionado através de países terceiros e o pagamento local pode não conseguir captar o valor das interações baseadas nos utilizadores.

Mais recentemente, as negociações para a FCITC da ONU e os seus primeiros protocolos, um dos quais é a Tributação de Serviços Transfronteiriços numa Economia Altamente Digitalizada, proporcionaram um novo caminho potencial para encontrar uma solução global. Este desenvolvimento reflete não só uma alternativa técnica, mas também uma frustração crescente com o progresso estagnado no âmbito do processo liderado pela OCDE. Os desenvolvimentos unilaterais e internacionais são discutidos mais adiante.

Soluções unilaterais

Muitos países introduziram DSTs, impostos de equalização, impostos SEP e impostos retidos na fonte. Outras medidas fiscais incluem impostos sobre o consumo, como o IVA e o GST.

Os DST são cobrados sobre as receitas brutas derivadas de serviços digitais prestados no país, a uma taxa que varia entre 1,5% e 7% nos diferentes países (Enache, 2024) . Os serviços digitais comuns abrangidos incluem receitas de plataformas de comércio eletrónico, mercados online, serviços de publicidade online, venda de dados de utilizadores e plataformas de intermediação. A receita é normalmente calculada com base na localização dos utilizadores que interagem com o serviço ou efetuam o pagamento. Embora ainda relativamente novos, os DST continuam a gerar fluxos de receita significativos e crescentes para os países que os implementam. A **taxa de equalização** é equivalente aos DST em termos práticos, uma vez que também é aplicada a uma taxa fixa sobre a receita bruta de prestadores de serviços digitais não residentes. É exclusiva da Índia.

A investigação demonstra que, para muitos países em desenvolvimento, os DSTs são suscetíveis de gerar receitas mais substanciais e previsíveis do que as alocações limitadas ao abrigo do Montante A do Pilar Um da OCDE. Um DST de 3% poderia gerar entre 7,7 mil milhões e 11,8 mil milhões de euros, dependendo de as empresas ADS híbridas serem incluídas no âmbito do DST, em comparação com 6,9 mil milhões do Montante A na receita fiscal total para todos os 55 Estados-Membros do South Centre (Starkov & Jin, 2024) .

As regras **do SEP** redefinem o limiar para a criação de um nexotributável de modo a incluir fatores para além da presença física, visando especificamente os modelos de negócio digitais. Estas regras criam um estabelecimento estável digital, para além do estabelecimento estável tradicional que se baseia na presença física . O nexopode ser desencadeado com base na ultrapassagem de limiares de receitas provenientes de transações digitais no país, na utilização de um domínio ou plataforma local, no pagamento local, na interação com um número significativo de utilizadores ou na celebração de tipos específicos de contratos digitais, entre outras formas de interações digitais. Os lucros de um SEP são tributados às

taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Os lucros são normalmente determinados utilizando uma abordagem de lucro presumido na maioria das jurisdições de implementação.

A retenção na fonte (WHT) sobre serviços digitais também é comum. Trata-se de um imposto, normalmente retido pelo pagador, sobre os pagamentos brutos efetuados por um residente a um prestador não residente de serviços digitais. Pode ser um imposto definitivo ou pode ser deduzido de futuras obrigações fiscais sobre os lucros das empresas. É comum nas transações B2B e pode apresentar desafios nas transações B2C, uma vez que os consumidores individuais não estão normalmente preparados para reter impostos sobre as suas compras. A linha divisória entre o WHT e os DSTs nem sempre é clara, embora seja importante notar que ambos se aplicam a receitas e não a lucros. Por isso, é útil identificar algumas diferenças fundamentais. Enquanto o DST pode ser distinto do sistema de imposto sobre o rendimento, o WHT faz parte dos impostos sobre o rendimento e aplica-se a um vasto conjunto de pagamentos a não residentes, incluindo dividendos, juros e royalties. O WHT é retido na fonte pelo pagador, ao contrário do DST, que é normalmente remetido pelo prestador de serviços não residente na maioria dos casos. Um WHT estará normalmente disponível para crédito fiscal estrangeiro.

Um relatório do Banco Mundial de 2021 sobre o Imposto sobre Serviços Digitais confirmou que cada vez mais países continuam a adotar medidas unilaterais para tributar a economia digital (Cebreiro-Gomez et al., 2022). Um relatório publicado pela Tax Foundation em abril de 2024 indicou que 18 países tinham implementado DSTs (Enache, 2024). Um relatório mais recente da KPMG, divulgado em abril de 2025, indica que 35 países promulgaram legislação para introduzir alguma forma de impostos diretos para a economia digital, ou seja, DSTs, impostos SEP e WHT (KPMG, 2025). Segue-se uma amostra de países que implementaram impostos diretos:

- França (2019): Introduziu um DST de 3% sobre as receitas provenientes da publicidade digital e das plataformas.
- Reino Unido (2020): Aplicou um DST de 2% sobre motores de busca, redes sociais e mercados online.
- Índia (2016): Imposto de equalização de 6% sobre a publicidade em 2016. Foi alargado para abranger o fornecimento e os serviços de comércio eletrónico em 2020, a uma taxa de 2%. Introduziu regras SEP na legislação nacional, com entrada em vigor em 2022.
- Turquia: Implementou um DST de 7,5% sobre a receita bruta derivada de serviços digitais em março de 2020.
- Nigéria: Implementou o imposto SEP em 2020.
- Indonésia: Implementou o SEP em 2020. No entanto, os regulamentos de implementação ainda não foram promulgados, aguardando-se uma solução global⁴.
- Quênia: Implementou o DST em 2019. Introduziu o SEP em dezembro de 2024.
- Colômbia: Implementou o imposto SEP em 2022.
- Nepal: Implementou o DST em 2022, com uma taxa de 2% sobre os prestadores de serviços digitais.
- Tanzânia: Implementou o DST em 2022, com uma taxa de 2% sobre os prestadores de serviços digitais.
- Canadá: DST em 2024 sobre mercados online, redes sociais, publicidade online e dados de utilizadores.

⁴ O Ministro das Finanças da Indonésia anunciou que o país não iria avançar com impostos sobre serviços digitais quase imediatamente após os EUA o terem mencionado no relatório da Secção 301 em 2020 como um dos países cujos DST estavam a ser investigados - Reuters (16 de junho de 2020): <https://www.reuters.com/article/technology/indonesia-says-us-not-investigating-vat-on-digital-services-idUSKBN23N15Y/>.

O Plano de Trabalho da Comissão Europeia para 2021 incluía uma proposta de imposto digital para garantir uma tributação justa (UE, 2020) . O trabalho sobre esta proposta foi, no entanto, suspenso para dar lugar à negociação da Solução do Primeiro Pilar da OCDE. A Comissão não retomou o trabalho legislativo ativo sobre o assunto, enquanto se aguarda o resultado das negociações fiscais globais. A Comissão tinha apresentado anteriormente uma proposta para introduzir um imposto sobre os serviços digitais (DST) de 3% em março de 2018, que não obteve o apoio dos membros. Apesar disso, cerca de 11 Estados-Membros da União Europeia (UE) já tinham introduzido os seus próprios DST até abril de 2024 (Enache, 2024) , e muitos outros, como a República Checa e a Bélgica, apresentaram propostas para fazer o mesmo. A 31 de janeiro de 2025, a Bélgica reafirmou que iria introduzir um imposto sobre os serviços digitais até 2027, caso não fosse alcançado um acordo a nível da UE ou internacional (KPMG, 2025) .

O aumento das medidas nacionais para tributar a economia digital reflete a urgência de proteger as bases tributárias nacionais. Os países implementaram DSTs e o imposto SEP sob diversas formas, visando diferentes tipos de atividade digital, incluindo publicidade online, plataformas digitais e dados de utilizadores, frequentemente com limiares, taxas e obrigações de conformidade distintos. Esta abordagem fragmentada corre o risco de impor custos de conformidade significativos às empresas digitais que operam além-fronteiras e pode conduzir à dupla tributação nos casos em que não estejam disponíveis créditos fiscais ou isenções ao abrigo de tratados. Embora as medidas nacionais ofereçam uma solução provisória prática, existe a necessidade de regras internacionais coordenadas na tributação da economia digital.

Impostos sobre o consumo

Um número crescente de jurisdições introduziu impostos sobre o consumo, como o IVA e o GST, sobre bens e serviços digitais para combater a erosão da base tributária resultante de transações digitais transfronteiriças. Em abril de 2025, 113 países tinham implementado regimes de impostos indiretos sobre vendas digitais transfronteiriças (KPMG, 2025) . Estes impostos garantem que os bens e serviços digitais sejam tributados no local onde ocorre o consumo, para nivelar o campo de ação entre fornecedores nacionais e estrangeiros.

Os impostos sobre o consumo não são impostos sobre o rendimento. São, em última análise, suportados pelos consumidores e não abordam as questões centrais do nexo, da transferência de lucros ou da erosão da base tributária associadas às empresas multinacionais digitais. Embora os impostos sobre o consumo garantam a tributação no local de consumo, não foram concebidos para captar o rendimento empresarial gerado nas jurisdições de mercado pelas empresas digitais. Tal como as empresas estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas sobre os lucros e o IVA é cobrado sobre a venda dos seus bens e serviços, um sistema fiscal abrangente pode e deve apoiar a coexistência de impostos sobre o rendimento e de impostos sobre o consumo. Medidas baseadas no rendimento, tais como os DST, os impostos SEP e o WHT, abordam a atribuição de direitos de tributação sobre os lucros das empresas, enquanto os impostos sobre o consumo visam as despesas dos utilizadores finais.

Considerações sobre as medidas nacionais de tributação da economia digital

Apesar da crescente adoção de medidas nacionais para a tributação da economia digital, estas apresentam uma série de questões técnicas, jurídicas e económicas que os países devem ter em conta antes da sua implementação. As principais questões são apresentadas a seguir:

Desafios práticos e administrativos

Os países que implementam a tributação digital precisam de fazer considerações práticas e administrativas, particularmente na definição do âmbito de aplicação e na aplicação de regras a entidades não residentes. Os países devem considerar cuidadosamente o âmbito dos serviços digitais sujeitos a tributação, o que pode ser complicado pela diversidade de modelos de negócio na economia digital. O âmbito pode abranger uma vasta gama de atividades definidas pela origem das receitas, pela utilização de plataformas e intermediários locais, pela presença digital ou pelas interações dos utilizadores. Os países utilizam uma combinação destes fatores para definir as regras de localização da fonte de rendimento. Para aperfeiçoar estas regras, algumas jurisdições adotam limiares mínimos de receitas para excluir os operadores de menor dimensão e centrar a aplicação da lei nas grandes multinacionais. Por exemplo, o DST da França visa empresas com receitas globais superiores a 750 milhões de euros e receitas francesas « » que excedam 25 milhões de euros (Enache, 2024) . A Equalisation Levy da Índia aplicava-se apenas a não residentes com transações digitais com pagamentos superiores a 0,1 milhões de INR (1.500 USD), ou com solicitação comercial sistemática ou interação com mais de 300.000 utilizadores indianos num ano.

Os países podem enfrentar desafios no rastreio da atividade digital de empresas multinacionais e, por vezes, dependem apenas da autodeclaração. Pode ser difícil determinar a localização dos utilizadores para efeitos de tributação, especialmente quando os serviços são prestados através de plataformas de terceiros ou interfaces anónimas.

Os países enfrentam também desafios de aplicação, uma vez que os impostos digitais visam prestadores de serviços digitais não residentes que podem não ter uma presença física local. A verificação das declarações fiscais e a aplicação de medidas fiscais tornam-se uma tarefa difícil para países com capacidade administrativa limitada ou sem acesso a informações detalhadas sobre as operações globais das empresas digitais. As autoridades fiscais têm dificuldade em avaliar a obrigação fiscal ou em fazer cumprir a cobrança sem mecanismos eficazes de partilha de informações no âmbito da cooperação internacional.

Estrutura económica e incidência fiscal

Os impostos sobre serviços digitais (DST) são cobrados sobre as receitas brutas, sem ter em conta os custos incorridos pelos prestadores de serviços. Os críticos argumentam que isto conduz a uma tributação excessiva em modelos de negócio de margens reduzidas e que tributar as receitas em vez dos lucros pode distorcer os resultados, uma vez que não tem em conta as variações nas estruturas de custos entre os diferentes modelos de negócio digitais (Enache, 2024) . No entanto, esta crítica não é universalmente aceite: em muitos casos, os serviços digitais têm custos marginais baixos, o que significa que a receita gerada pode aproximar-se bastante do lucro. Como observam Cui & Hashimzade (2019) , estes serviços dependem frequentemente de tecnologia escalável com elevados custos de desenvolvimento inicial, mas despesas operacionais correntes mínimas. Nesses contextos, tributar a receita bruta pode não divergir significativamente de tributar o lucro líquido. Além disso, a maioria dos países adotou taxas modestas de DST para mitigar encargos excessivos.

Os impostos sobre o lucro presumido (SEP) também têm sido contestados com base no mesmo argumento, porque, na maioria dos casos, o lucro é considerado como uma percentagem da receita bruta, tendo assim o efeito de um imposto sobre uma percentagem da receita bruta. Falcão (2025) observa que os países que implementam impostos sobre o lucro presumido frequentemente carecem de quadros operacionais claros para a atribuição de lucros. A maioria dos países utiliza uma fórmula de lucro presumido, que aplica uma margem fixa sobre as receitas. Isto promove a simplicidade, mas pode não refletir as margens de lucro específicas do setor, criando distorções entre empresas digitais de baixa margem e de alta margem. Para resolver esta questão, alguns países permitem que as empresas

declarem os custos reais incorridos na geração de receitas digitais. Nesses casos, o imposto é aplicado sobre o lucro real, em vez de sobre margens presumidas. No entanto, quando essas informações não estão disponíveis ou são difíceis de verificar, especialmente para empresas não residentes, as abordagens de lucro presumido oferecem simplicidade administrativa e promovem a certeza no cumprimento das obrigações fiscais.

Outra questão por resolver é a **incidência fiscal** dos impostos sobre serviços digitais (DST). Existe um debate em curso sobre quem, em última instância, suporta o custo dos DST, quer sejam as grandes multinacionais digitais, os consumidores ou as empresas de menor dimensão que dependem de plataformas digitais. A incidência fiscal depende da elasticidade-preço da procura de um bem ou serviço digital. A elasticidade representa a sensibilidade da procura dos consumidores às variações de preço de um bem ou serviço. No caso de serviços altamente elásticos, especialmente quando existe forte concorrência de outros prestadores de serviços, as empresas podem não conseguir aumentar os preços sem perder utilizadores, acabando por suportar elas próprias a maior parte da carga fiscal. Em contrapartida, no caso de serviços inelásticos, especialmente quando prestados em estruturas de mercado oligopolísticas e monopolísticas, a procura dos consumidores é menos sensível aos aumentos de preços, pelo que é mais provável que o custo seja repercutido nos consumidores. Por conseguinte, a incidência dos impostos sobre as transações digitais varia consoante os mercados e os modelos de negócio, o que sublinha a necessidade de os decisores políticos terem em conta as dinâmicas específicas de cada setor ao conceberem medidas fiscais digitais.

A incidência dos impostos sobre serviços digitais (DST) pode ser economicamente complexa. Um estudo realizado pela Computer & Communications Industry Association (CCIA) indicou que um aumento proposto do DST de 2% para 6% no Reino Unido poderia elevar a carga fiscal anual sobre as empresas digitais dos EUA para 2,66 mil milhões de dólares, caso não fosse repercutido nos consumidores (Wagener & Cade, 2024) . Quando repercutido nos consumidores, o imposto levaria a um aumento de 1,5% nos preços e a uma queda de 4,2% na procura de serviços digitais, resultando numa perda económica anual mais ampla de 4,4 mil milhões de dólares para as multinacionais norte-americanas devido à queda na procura e à redução da competitividade. Estes números ilustram que as ameaças das multinacionais dos países desenvolvidos de repercutir os DST nos consumidores podem acarretar custos económicos significativos para elas, incluindo receitas e competitividade reduzidas.

As empresas digitais sujeitas a DSTs podem não beneficiar de **isenção de dupla tributação**, uma vez que as DSTs frequentemente não se enquadram no âmbito dos tratados fiscais tradicionais. Isto aumenta o risco de dupla tributação ou sobretaxação. No entanto, como observam alguns estudos, muitas grandes empresas digitais pagam taxas efetivas de imposto relativamente baixas em comparação com as empresas tradicionais (UE, 2017; Fair Tax Foundation, 2025) . Para estas empresas, um DST modesto pode não representar um encargo excessivo e pode, pelo contrário, ajudar a restaurar a neutralidade competitiva entre as empresas digitais e as tradicionais.

Interação com os tratados fiscais

As medidas fiscais nacionais sobre a economia digital também levantam questões jurídicas quanto à sua compatibilidade com os tratados fiscais existentes. A questão principal é se os DST e as regras de SEP constituem impostos sobre o rendimento ou impostos sobre o consumo, ou mesmo tarifas. Esta classificação determina se se enquadram no âmbito dos tratados de dupla tributação e se é possível reclamar isenção da dupla tributação. A falta de consenso internacional sobre o seu estatuto jurídico acrescenta mais incerteza tanto para as empresas como para as administrações fiscais.

Alguns países, como a França, o Reino Unido e a Índia, implementaram DSTs e a Taxa de Equalização separadamente dos impostos sobre o rendimento. Isto significa que não serão afetados pelas disposições dos tratados. Nos casos em que as DSTs e as SEPs são tratadas como parte dos impostos sobre o rendimento, a sua eficácia pode ser reduzida pelas disposições dos tratados. É necessária a definição de normas multilaterais mais claras sobre a forma como os impostos digitais interagem com os tratados fiscais.

Alternativas às medidas nacionais

As medidas fiscais nacionais sobre a economia digital geram receitas para os países, mas acarretam riscos significativos, incluindo tensões comerciais, dupla tributação e aumento dos custos de conformidade para as empresas. Uma abordagem multilateral poderia dar resposta a alguns destes riscos.

O Montante A do Primeiro Pilar da OCDE visa reatribuir os direitos de tributação às jurisdições de mercado onde as empresas multinacionais (EMN) obtêm receitas significativas, independentemente da presença física (OCDE, 2023) . A proposta visa as EMN com um volume de negócios global superior a 20 mil milhões de euros e margens de lucro superiores a 10%, aplicando-se apenas aos lucros residuais das empresas maiores e mais rentáveis. A conceção do Montante A reflete os interesses dos países de residência, traduzidos no seu âmbito restrito, limitado às empresas multinacionais de maior dimensão e mais rentáveis (Grondona et al., 2020) . A complexidade técnica das regras de implementação, a dependência do consenso político e a pesada carga administrativa com baixo rendimento fiscal para os países em desenvolvimento constituem obstáculos adicionais à participação efetiva por parte de administrações fiscais com baixa capacidade (Grondona et al., 2020) . A implementação do Montante A tem enfrentado atrasos e resistência política por parte dos EUA.

Outra opção é o Artigo 12.º-B da Convenção Fiscal Modelo da ONU, introduzido em 2021, sobre a tributação de serviços digitais automatizados. Ao contrário do Montante A do Pilar Um, o Artigo 12.º-B adota uma abordagem simplificada baseada em retenções na fonte ou num método simplificado para o cálculo dos lucros líquidos, em vez das complexas regras de repartição de lucros do Montante A. Permite a tributação dos rendimentos provenientes de serviços digitais automatizados numa base bruta ou líquida, oferecendo flexibilidade na implementação. No entanto, a sua eficácia é limitada por regras de localização fracas, que dependem principalmente da localização do pagador e são vulneráveis à manipulação.

Outra alternativa emergente é um dos primeiros protocolos da proposta de Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional (UNFCITC) relativa à *tributação de serviços transfronteiriços numa economia altamente digitalizada*. Esta iniciativa representa uma oportunidade significativa para redefinir as normas fiscais internacionais para a tributação da economia digital de uma forma mais inclusiva e equitativa. Se for amplamente adotada, poderá proporcionar um quadro unificado que reduza a fragmentação, atenuar os riscos de dupla tributação e aumente a segurança jurídica tanto para os governos como para as empresas. No entanto, isto poderá demorar algum tempo, uma vez que as versões finais estão previstas para julho de 2027. O último capítulo apresenta considerações-chave para orientar a conceção do protocolo, com base em insights retirados dos estudos de caso por país. Baseia-se em valiosas contribuições fundamentais de Chowdhary et al. (2024) , oferecendo novas perspetivas fundamentadas em experiências práticas dos países.

Conclusão

A ascensão da economia digital desafiou os fundamentos das regras fiscais internacionais. Conceitos tradicionais, como a presença física e os ativos tangíveis, já não captam a forma como o valor é criado e os lucros são obtidos nos modelos de negócio digitais modernos. As empresas digitais geram rendimentos em jurisdições onde não têm presença física, mas onde existe uma interação significativa com os utilizadores, a recolha de dados e o envolvimento no mercado.

Os quadros teóricos, incluindo o princípio do benefício, a lealdade económica, a participação do utilizador e a renda específica da localização, sustentam a necessidade de reforma. Estes princípios justificam a concessão de direitos de tributação às jurisdições de mercado, onde os utilizadores, os dados e a procura desempenham um papel central na geração de valor. Académicos como Devereux & Vella (2018), Singh (2018) e Hongler & Pistone (2015) argumentam que estas contribuições baseadas no mercado são economicamente significativas e devem fazer parte de um nexo fiscal revisto.

Os esforços para atualizar as regras fiscais tomaram forma através de várias iniciativas globais e nacionais. O projeto BEPS da OCDE e a sua proposta do Pilar Um visam atribuir uma parte dos direitos de tributação às jurisdições de mercado. No entanto, o âmbito destas reformas é restrito, abrangendo as EMNs maiores e mais lucrativas, e a implementação estagnou devido à falta de consenso global. O Artigo 12.º-B da ONU oferece um método mais simples, permitindo que os países de origem tributem os serviços digitais numa base bruta ou líquida, mas ainda não foi adotado em nenhum tratado fiscal.

Em resposta à falta de consenso global, muitos países adotaram medidas nacionais. Os impostos sobre serviços digitais (DST), os impostos sobre o serviço eletrónico (SEP), as taxas de equalização e os impostos retidos na fonte são agora utilizados para captar receitas provenientes das plataformas digitais. Estas ferramentas visam restabelecer a equidade fiscal, garantindo que as empresas digitais contribuam para as finanças públicas nos países onde obtêm rendimentos. Os países têm obtido receitas significativas com os DSTs. É provável que os DSTs gerem mais receitas em comparação com a alocação limitada prevista no Montante A da OCDE (Starkov & Jin, 2024). São também simples e mais fáceis de implementar, o que os torna apelativos, particularmente para países em desenvolvimento com capacidade administrativa limitada. No entanto, correm também o risco de ameaças coercivas unilaterais por parte dos EUA,⁵ custos de conformidade elevados e dupla tributação. Entretanto, os países podem continuar a implementar medidas nacionais cuidadosamente concebidas como forma de proteger as bases de tributação e arrecadar as receitas tão necessárias, enquanto trabalham no sentido de encontrar uma solução global para tributar a economia digital num futuro próximo.

Em geral, a tributação da economia digital reflete tanto um problema como uma oportunidade. O problema reside na incompatibilidade entre as regras fiscais atuais e a forma como as empresas digitais operam. A oportunidade reside na construção de um novo sistema fiscal que reflita as realidades económicas, trate as contribuições do mercado de forma justa e permita que todos os países beneficiem da transformação digital. Os capítulos seguintes apresentam estudos de caso por país para discutir como os países implementaram medidas fiscais nacionais para a economia digital, partilhando as experiências e os resultados.

⁵ Veja, por exemplo, o Memorando dos EUA emitido em fevereiro de 2025 intitulado «Defender as Empresas e os Inovadores Americanos da Extorsão Estrangeira e de Multas e Penalidades Injustas», que afirma que os EUA irão impor tarifas e tomar «outras medidas de resposta» contra países com Impostos sobre Serviços Digitais e medidas semelhantes.

(<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/02/defending-american-companies-and-innovators-from-overseas-extortion-and-unfair-fines-and-penalties/>)

ESTUDOS DE CASO POR PAÍS

I. COLÔMBIA

Contexto

O caso da Colômbia é único, uma vez que é simultaneamente membro da OCDE e um país em desenvolvimento. Enquanto membro da OCDE, a Colômbia tem, de um modo geral, aderido às diretrizes e acordos da OCDE, incluindo o Acordo de Outubro de 2021 sobre a «⁶», que estabeleceu uma solução de dois pilares para abordar, entre outros, os desafios colocados pela digitalização da economia. No entanto, o país continua a considerar que as oportunidades de mobilização de receitas internas são insuficientes, dado o tamanho do mercado colombiano. Apesar da adoção da maioria das recomendações do BEPS, bem como da adesão a todos os instrumentos disponíveis e da receção de assistência técnica substancial em matéria de política fiscal, auditoria e cobrança, as receitas fiscais da Colômbia continuam a situar-se bem abaixo da média dos países da OCDE (13,1% do PIB⁷ contra 33,9% do PIB na OCDE em 2024).

No âmbito digital, em janeiro de 2024, havia 39,51 milhões de utilizadores de Internet registados na Colômbia, quando a penetração da Internet se situava nos 75,7%⁸. As estatísticas do governo colombiano são ligeiramente superiores, indicando uma penetração da Internet de 82,9% em setembro de 2023⁹, num país com aproximadamente 53 milhões de habitantes. O valor da economia digital é estimado em 6,5% do PIB¹⁰, o que indica uma possível grande lacuna fiscal devido à digitalização da economia no país.

As soluções da OCDE e, mais especificamente, o Pilar 1, foram consideradas insuficientes não só em termos de receitas, mas também em termos de âmbito, uma vez que não abrangem a maior parte das empresas que operam no espaço digital a nível local. Por esta razão, e dado o precedente das tarifas impostas pelos EUA após a adoção de DSTs por países como a França em 2021¹¹, a Colômbia optou por adotar uma regra de Presença Económica Significativa (SEP) na reforma fiscal introduzida através da Lei 2277/2022 em

⁶ OCDE, «Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia», outubro de 2021. Disponível em <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html> (consultado em 10 de março de 2025).

⁷ CEIC, «Receitas Fiscais (% do PIB) – Colômbia» (2024). Disponível em <https://www.ceicdata.com/en/indicator/colombia/tax-revenue--of-gdp> (consultado em 10 de março de 2025).

⁸ Datareportal, «Digital 2024: Colômbia» (2024). Disponível em <https://datareportal.com/reports/digital-2024-colombia#:~:text=Esta%20página%20contém%20todos%20os%20dados%20mais%20recentes%2C%20informações%2C,na%20Colômbia%20utilizam%20dispositivos%20e%20serviços%20digitais%20em%202024> (consultado em 10 de março de 2025).

⁹ Comissão de Regulação das Comunicações (CRC), «Uso de Internet Móvel Alcanza Cifra Récord na Colômbia» (2024). Disponível em <https://www.crcm.gov.co/es/noticias/comunicado-prensa/uso-internet-movil-alcanza-cifra-record-en-colombia> (consultado em 10 de março de 2025).

¹⁰ Administração do Comércio Internacional, «Economia Digital da Colômbia» (2024). Disponível em <https://www.trade.gov/country-commercial-guides/colombia-digital-economy> (consultado em 10 de março de 2025).

¹¹ Gabinete do Representante Comercial dos Estados Unidos, «Suspensão das medidas pautais no âmbito do inquérito sobre o imposto sobre os serviços digitais em França» (2021). Disponível em <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/suspension-tariff-action-france-digital-services-tax-investigation> (consultado em 10 de março de 2025).

dezembro de 2022. Esta medida foi redigida de forma a evitar a interpretação de discriminação contra empresas norte-americanas e a impedir a inclusão na lista de medidas nacionais a serem removidas caso o Pilar 1 entrasse em vigor.

É também importante referir que o governo prometeu inicialmente que esta seria a única reforma fiscal durante o período de quatro anos que termina em 2026, pelo que a oportunidade política de introduzir novas medidas para tributar a economia digital (incluindo a Convenção Multilateral da OCDE – MLC) seria limitada.

Quadro jurídico

A Lei 2277/2022 introduziu o SEP como uma medida para contrariar a perda de receitas causada pela digitalização e pela redução dos tempos de realização de negócios. De acordo com a exposição de motivos da lei,

«Países importadores de capital, como a Colômbia, sofreram uma perda substancial dos seus direitos de tributar atividades realizadas por estrangeiros em relação ao seu território. Esta perda deve-se a normas internacionais que permitem tributar empresas estrangeiras apenas na presença do chamado estabelecimento permanente (EP), ou seja, quando a empresa tem uma presença física fixa e uma duração de atividades de pelo menos um (1) ano no país. No contexto da digitalização da economia, a presença física e a duração de um ano não são necessárias para realizar atividades muito relevantes do ponto de vista económico. Além disso, prevemos uma maior redução do aspeto físico dos negócios e do tempo necessário para realizar diversas atividades no futuro.»¹²

Conforme mencionado acima, a lei também cita as limitações da solução do Pilar 1 da OCDE e a estreita margem legislativa para tributar os rendimentos de empresas que operam na economia digital:

«Os países emergentes, como a Colômbia, são os mais afetados por esta situação. No entanto, a solução atualmente oferecida pela comunidade internacional (o chamado Pilar 1) abrange apenas cerca de 108 empresas (com receitas superiores a 20 mil milhões de euros anualmente) e apenas transfere o direito de tributar lucros a uma percentagem mínima que representa menos de 0,5% da receita atual, de acordo com cálculos da DIAN e de especialistas. Além disso, os especialistas atribuem atualmente uma baixa probabilidade à ratificação da Convenção Multilateral (MLC) que implementaria a solução. Assim, se a Colômbia não aprovar uma solução alternativa, perderá a oportunidade de tributar os rendimentos da economia digital.»¹³

As regras relativas ao SEP foram incluídas no capítulo sobre evasão e elisão fiscais da reforma e consistem numa regra principal que define o SEP, a qual inclui uma disposição que esclarece que os rendimentos derivados do SEP são considerados de origem colombiana, uma regra sobre o mecanismo de cobrança, uma regra anti-elusão para partes relacionadas e algumas disposições que reconhecem que os acordos internacionais prevalecem sobre a legislação nacional.

¹² Ministério das Finanças e do Crédito Público, «Exposição de Motivos: Reforma Tributária para a Igualdade e a Justiça Social» (2022). Disponível em <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/activos/documentos/EXPOSICION%20DE%20MOTIVOS%20REFORMA%20TRIBUTARIA-08-08-2022.pdf> (consultado em 10 de março de 2025). Tradução livre.

¹³ *Ibid.*

Definição

A regra que define o SEP foi introduzida no código fiscal no artigo 20.º-3, imediatamente a seguir à regra do estabelecimento estável, complementando assim o âmbito limitado da regra do estabelecimento estável. A definição de SEP, tal como prevista na lei, é a seguinte:

«ARTIGO 20.º-3. TRIBUTAÇÃO POR PRESENÇA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA NA COLÔMBIA. As pessoas singulares ou coletivas não residentes e sem domicílio no país que tenham uma presença económica significativa na Colômbia estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento e aos impostos complementares sobre os rendimentos decorrentes da venda de bens e/ou da prestação de serviços a clientes e/ou utilizadores localizados no território nacional.

Para a comercialização de bens e/ou serviços, entender-se-á que uma pessoa ou entidade não residente e sem domicílio no país tem uma presença económica significativa na Colômbia quando:

- 1. Houver **interação(ões) deliberada(s) e sistemática(s) no mercado colombiano**, ou seja, com cliente(s) e/ou utilizador(es) localizados no território nacional; e*
- 2. Durante o ano fiscal anterior ou o ano fiscal atual, tiver obtido ou obtiver **um rendimento bruto de trinta e um mil e trezentas (31 300) UVT** ⁽¹⁴⁾ **ou mais**, proveniente de transações que envolvam a venda de bens a clientes e/ou utilizadores localizados no território nacional.»*¹⁵

Os indicadores de uma interação deliberada e sistemática no mercado colombiano estão previstos no n.º 1 do artigo 20.º-3 do Código Tributário colombiano:

«Presume-se que existe(m) interação(ões) deliberada(s) e sistemática(s) no mercado colombiano, ou seja, com cliente(s) e/ou utilizador(es) localizado(s) no território nacional, quando:

- 1. A pessoa ou entidade não residente e sem domicílio no país **mantiver interação ou atividade de comercialização com trezentos mil (300.000) ou mais clientes e/ou utilizadores** localizados no território colombiano durante o ano fiscal anterior ou o ano fiscal em curso; **ou***
- 2. A pessoa ou entidade não residente e sem domicílio no país **mantém ou estabelece a possibilidade de apresentar preços em pesos colombianos (COP) ou de permitir o pagamento em pesos colombianos (COP).**»*

Estes critérios são objetivos e verificáveis através da própria segmentação geográfica das empresas para os utilizadores, no caso do número de clientes colombianos, e através dos sites e aplicações das empresas. Embora existam complicações no cálculo dos utilizadores com Rede Privada Virtual (VPN), é também verdade que muitas empresas já dispõem de soluções tecnológicas que impedem os utilizadores numa localização geográfica específica de aceder aos serviços ou bens disponíveis num país diferente. Em todos os casos, as empresas devem ser obrigadas a manter políticas claras de segmentação geográfica para o caso de uma auditoria. É importante notar que estas estão normalmente disponíveis sempre que a empresa apresenta anúncios, uma vez que estes são geralmente direcionados a utilizadores localizados num país específico.

¹⁴ UVT (*Unidad de Valor Tributario*) é a unidade de valor tributário da Colômbia, ajustada anualmente pela inflação. Valor da UVT em 2025: 49 799 COP (equivalente a 12,08 USD) - <https://europortage.com/colombia-2025-minimum-wage-and-uvt-updates/>

¹⁵ Colômbia, Lei 2277/2022, art. 57, que introduz o artigo 20-3 no código tributário. Disponível em espanhol em <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>. Tradução livre.

Quanto ao limiar de receita bruta, 31 300 UVT equivalem aproximadamente a 490 000 USD, o que abrange o segmento além das startups que não foi capturado no âmbito do Pilar 1. O artigo ilustra ainda os tipos de serviços que seriam incluídos nesta disposição, incluindo uma cláusula abrangente para «qualquer outro serviço prestado através de um mercado digital» para utilizadores localizados na Colômbia¹⁶.

Esta lista proporciona segurança aos contribuintes no que diz respeito aos serviços digitais, que serão tributados na Colômbia ao abrigo das disposições da SEP, caso a definição da SEP seja cumprida. A escolha do termo «provenientes» do estrangeiro foi deliberada, a fim de excluir os serviços prestados no estrangeiro a residentes colombianos em viagem.

Cobrança

O artigo 20.º-3 prevê um mecanismo opcional para a cobrança do imposto SEP. De acordo com o n.º 2, os não residentes podem optar por se registar, apresentar uma declaração de impostos e pagar 3% do rendimento bruto total proveniente da venda de bens ou da prestação de serviços digitais a partir do estrangeiro a clientes ou utilizadores colombianos. Os contribuintes que optarem por este mecanismo estarão isentos da retenção na fonte geral de 10%¹⁷. O n.º 6 autoriza ainda a DIAN a emitir regulamentos sobre a cobrança do imposto SEP.

Antielisão

O n.º 3 do artigo 20.º-3 do Código Fiscal colombiano estabelece a obrigação de as partes relacionadas agregarem os limiares de rendimento bruto e de utilizadores estabelecidos na definição de Presença Económica Significativa. A Administração Tributária colombiana esclareceu que a receita bruta e o número de usuários de diferentes empresas relacionadas (conforme definido na definição nacional de parte relacionada para fins de preços de transferência) serão agregados a fim de impedir a evasão do SEP por meio da fragmentação de usuários ou receitas através do uso de diferentes empresas no mesmo grupo corporativo.

Exceção do tratado

Os n.os 4 e 5 do artigo 20.º-3 do Código Fiscal colombiano proporcionam maior clareza sobre a interação entre a SEP e as disposições dos tratados, especialmente as disposições relativas ao estabelecimento permanente nos acordos de dupla tributação (ADT). O n.º 4 esclarece que os ADT prevalecerão, o que implica que os serviços prestados e os bens vendidos por um parceiro do tratado não criarão uma presença económica significativa e que se aplicarão os limiares tradicionais de estabelecimento permanente. Infelizmente, o respeito da Colômbia pelos compromissos internacionais anteriores enfraquece a aplicação do SEP, uma vez que

¹⁶ «Para a prestação de serviços digitais a partir do estrangeiro, os seguintes serviços estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento, desde que sejam cumpridas as condições acima referidas [interação deliberada e sistemática e limiar de rendimento]:

1. Serviços de publicidade online. 2. Serviços de conteúdos digitais, quer online quer para download, incluindo aplicações móveis, e-books, música e filmes. 3. Serviços de transmissão gratuita, incluindo programas de televisão, filmes, streaming de música, transmissão multimédia, podcasts e qualquer forma de conteúdo digital. 4. Qualquer forma de monetização de informações e/ou dados de utilizadores localizados no território nacional e gerados pela atividade desses utilizadores nos mercados digitais. 5. Serviços de plataformas intermediárias online. 6. Assinaturas digitais de meios audiovisuais, incluindo, entre outros, notícias, revistas, jornais, música, vídeo e jogos de qualquer tipo. 7. Gestão, administração ou tratamento de dados eletrónicos, incluindo armazenamento web, armazenamento de dados online, serviços de partilha de ficheiros ou armazenamento na nuvem. 8. Serviços de motores de busca online, padronizados ou automatizados, incluindo software personalizado. 9. A concessão do direito de utilização ou exploração de bens intangíveis. 10. Outros serviços eletrónicos ou digitais destinados a utilizadores localizados no território nacional. 11. Qualquer outro serviço prestado através de um mercado digital destinado a utilizadores localizados no território nacional.”

¹⁷ Art. 408, Código Tributário Colombiano.

os não residentes poderiam estruturar as suas operações na Colômbia através de uma jurisdição signatária de um tratado, como a Espanha, que segue em grande parte o modelo da OCDE. Neste caso, é altamente recomendável que os países revejam e, se necessário, renegociem os seus DTAs para refletir o novo nexo criado pelas disposições do SEP.

O n.º 5 estabelece, de forma semelhante, que se a Colômbia celebrar um acordo que proíba a tributação ao abrigo do SEP, os efeitos do artigo 20.º-3 cessarão após a entrada em vigor do acordo. Esta disposição foi redigida com o objetivo de demonstrar que a Colômbia se mantinha empenhada nas discussões da OCDE, mas o adiamento dos efeitos até à entrada em vigor do acordo também permitiu ao país cobrar o imposto enquanto as probabilidades de um MLC ratificado permanecem baixas ou inexistentes.

Obrigações formais

Embora as regras do SEP exijam que os não residentes apresentem uma declaração ou aceitem uma retenção elevada sobre pagamentos de agentes de retenção colombianos, o n.º 7 do artigo 20.º-3 do Código Fiscal colombiano é claro ao afirmar que o cumprimento do SEP não transforma os não residentes em residentes colombianos. Por conseguinte, embora sejam tratados como contribuintes residentes para efeitos do SEP, os contribuintes com uma presença económica significativa na Colômbia não serão obrigados a cumprir outras obrigações formais se não preencherem os limiares e condições para se tornarem residentes. Isto facilita o cumprimento por parte de empresas que não dispõem de pessoal administrativo ou apoio na Colômbia, o que constitui um aspeto fundamental para garantir o princípio da proporcionalidade nas obrigações de conformidade.

Nexo

O SEP cria uma nova categoria de rendimentos de origem colombiana. Por este motivo, a Lei 2277/2022 incluiu um artigo que acrescenta a nova circunstância à lista de categorias de rendimentos de origem colombiana estabelecida no artigo 24.º do Código Fiscal colombiano, que passa a incluir «*Rendimentos derivados da venda de bens e/ou prestação de serviços por pessoas ou entidades não residentes e sem domicílio no país, com presença económica significativa na Colômbia, a clientes e/ou utilizadores localizados no território nacional, em conformidade com o artigo 20.º-3 do Estatuto Fiscal.*»

Este novo nexo reflete o facto de que os países podem optar por tributar empresas ou indivíduos que realizem atividades significativas no seu território, mesmo que as atividades sejam digitalizadas ou careçam de duração devido aos avanços tecnológicos. Esta é, de facto, a intenção original das regras do estabelecimento estável, uma vez que a realização de atividades comerciais significativas num país estrangeiro exigia, de facto, uma presença física substancial e algum grau de permanência no território onde os clientes se encontravam.

Taxa

Nos termos do artigo 20.º-3 do Código Fiscal colombiano, a taxa por defeito para o imposto SEP é a taxa de retenção na fonte para pagamentos estabelecida no artigo 408.º do mesmo código, ou seja, 10 % do montante total do pagamento. Esta retenção na fonte só pode ser evitada se o contribuinte não residente optar por se registar e apresentar uma declaração. Nesse caso, a taxa é reduzida para 3% da receita bruta proveniente de vendas e serviços a residentes colombianos.

Administração fiscal

A gestão do SEP requer uma equipa com conhecimentos tecnológicos, uma vez que as provas de uma presença económica significativa na ausência de um estabelecimento estável ou de uma filial provavelmente provêm do domínio das tecnologias digitais ou das novas tecnologias. Na Colômbia, a auditoria é realizada pela equipa de auditoria fiscal internacional, e a equipa jurídica é responsável por esclarecer a interpretação das regras sempre que os contribuintes tenham dúvidas. Por exemplo, a DIAN emitiu uma série de decisões gerais explicando, por exemplo, o significado de «clientes» como aqueles que pagam pelos bens ou serviços, enquanto «utilizadores» são aqueles que beneficiam diretamente ou utilizam os bens ou serviços¹⁸. A utilização de relatórios financeiros em que as empresas digitais segmentam os seus utilizadores geograficamente também é útil para a aplicação das regras da SEP.

Registo e conformidade

Ao abrigo do regime colombiano do SEP, os contribuintes não residentes têm a opção de se registar com um Número de Identificação Fiscal colombiano e apresentar uma declaração que inclua o pagamento de 3% do rendimento bruto derivado da venda de bens e serviços a clientes e utilizadores colombianos. A declaração do SEP é feita anualmente, com pagamentos antecipados a cada dois meses ao longo do ano. Se o vendedor dos bens ou serviços não optar por esta opção, os pagadores colombianos (que incluem agentes de retenção na fonte, ou instituições financeiras e intermediários) são obrigados a reter 10% do pagamento total. O pagamento pode ser efetuado eletronicamente em USD para uma conta da DIAN nos Estados Unidos.

A Colômbia também introduziu o IVA nas transações B2C, com efeito a partir de 1 de julho de 2018, pelo que os prestadores de serviços digitais não residentes são obrigados a registar-se e a contabilizar o IVA (KPMG, 2025). Os prestadores de serviços não residentes também podem optar por que o IVA seja retido por intermediários de pagamento, como as empresas de cartões de crédito.

Desafios e fatores de sucesso na implementação

Como já é habitual na tributação de atividades digitais e globais, o maior desafio advém das limitações da aplicação unilateral do SEP. O facto de a Colômbia ter adotado a medida precocemente e de forma isolada na região latino-americana reduziu a competitividade do país e possivelmente aumentou o valor dos bens e serviços para os residentes colombianos. Não existem estatísticas para comprovar esta afirmação, mas é prática comum estabelecer uma cláusula de «gross-up» nos contratos com contribuintes colombianos, transferindo assim efetivamente (pelo menos parcialmente) o valor do imposto para o utilizador ou comprador. Além disso, a incompatibilidade com as regras fiscais internacionais existentes, tais como o estabelecimento permanente em acordos de dupla tributação (DTAs) anteriores, torna a implementação mais difícil, uma vez que as empresas têm a oportunidade de evitar o imposto operando através de subsidiárias em jurisdições abrangidas por tratados.

¹⁸ DIAN, CONCEITO 006363 int 618 DE 2023. Disponível em https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_6363_2023.htm#0 (consultado em 11 de março de 2025).

II. ÍNDIA

A tributação da economia digital na Índia: Evolução, desafios e mudanças políticas

A economia digital da Índia cresceu rapidamente, contribuindo com 11,74% para o PIB nacional — 31,64 lakh crore de INR (402 mil milhões de dólares) — em 2022–23, e prevê-se que atinja 20% até 2030 (, 2025) . Este crescimento é impulsionado por uma população numerosa e tecnologicamente avançada, com mais de 950 milhões de utilizadores da Internet e 650 milhões de proprietários de smartphones, alimentando o crescimento do comércio eletrónico, da tecnologia financeira e dos pagamentos digitais (Mishra et al., 2025) .

Marcos políticos importantes, como a desmonetização de 2016 e a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (GST) em 2017, aceleraram a adoção digital, tornando obrigatórias as transações online e a conformidade. Para enfrentar os desafios fiscais da criação de valor nos mercados digitais globais, a Índia implementou uma abordagem híbrida — combinando medidas nacionais, como a Taxa de Equalização, com reformas alinhadas com a OCDE — equilibrando a soberania fiscal com a cooperação internacional.

Quadros jurídicos

A Índia, tirando partido da sua vasta base de consumidores e população de utilizadores digitais, tem sido pioneira na resposta aos desafios fiscais da economia digital. Ao abrigo da legislação fiscal indiana, os não residentes são geralmente tributados apenas sobre os rendimentos recebidos ou originados na Índia, sendo os rendimentos empresariais tributáveis apenas se existir uma ligação comercial ou um Estabelecimento Permanente (EP). No entanto, a natureza única das empresas digitais — que dependem fortemente de ativos intangíveis e dados de utilizadores — levanta questões complexas em torno do nexo fiscal, da caracterização dos pagamentos e da atribuição de lucros. Em resposta, a Índia alinou-se com o Plano de Ação 1 da OCDE sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS), que propôs três soluções: uma regra de nexo baseada na Presença Económica Significativa (SEP), um imposto retido na fonte sobre transações digitais e uma taxa de equalização. Reconhecendo que a SEP e os impostos retidos na fonte exigiriam a renegociação de inúmeros tratados fiscais, a Índia adotou a Taxa de Equalização como um primeiro passo — permitindo a tributação de transações digitais ao abrigo da legislação nacional sem a necessidade de alterações extensivas aos tratados.

Imposto de Equalização

A Índia introduziu a Taxa de Equalização (EL) em 2016 como uma medida fiscal autónoma fora da Lei do Imposto sobre o Rendimento para dar resposta aos desafios fiscais colocados pelas empresas digitais sem presença física na Índia. Inicialmente aplicada a uma taxa de 6% sobre pagamentos B2B relativos a publicidade online e serviços conexos que excedessem 0,1 milhões de INR (1.500 USD) efetuados a não residentes, a EL foi considerada um mecanismo para nivelar o campo de ação fiscal entre prestadores de serviços digitais estrangeiros e os seus homólogos indianos, sem alterar os tratados fiscais existentes. Ao contrário do imposto sobre o rendimento, era cobrado sobre o montante bruto e, uma vez que não era classificado como imposto sobre o rendimento ao abrigo da legislação nacional ou dos tratados, não era elegível para créditos fiscais estrangeiros.

Em 2020, o seu âmbito foi alargado para incluir uma taxa de 2 % sobre os operadores de comércio eletrónico — não residentes que gerem plataformas de venda online de bens ou serviços — aplicável quando as transações envolvessem residentes indianos ou utilizadores

que acessem à plataforma a partir de um endereço IP indiano. Esta taxa de 2% era devida pelo operador de comércio eletrônico sobre o valor recebido ou a receber, com isenções para entidades com um estabelecimento estável na Índia, serviços já sujeitos à EL de 6% ou receitas anuais inferiores a 20 milhões de INR (aproximadamente 235 000 USD). As obrigações administrativas variavam: a retenção na fonte de 6% devia ser retida pelos pagadores indianos, enquanto a retenção na fonte de 2% devia ser autoavaliada pelo operador não residente.

Estrutura de dupla tributação

Parâmetro	Taxa de 6% (Anúncios)	EL de 2% (Comércio eletrônico)
<i>Responsabilidade pela cobrança</i>	Destinatário do serviço	Operador de comércio eletrônico
<i>Declaração</i>	Declaração anual até 30 de junho	Pagamentos trimestrais + declaração anual
<i>Sanções</i>	100% da taxa + juros	100% da taxa + juros
<i>Derrogação do tratado</i>	Sem crédito fiscal estrangeiro	Sem crédito fiscal estrangeiro

A tendência das receitas da Taxa de Equalização (EL) na Índia, do ano fiscal de 2017 ao de 2025, revela um aumento constante e significativo, particularmente a partir do ano fiscal de 2021, refletindo a crescente digitalização da economia e a expansão do âmbito da taxa. As receitas aumentaram de 3.386 milhões de INR no ano fiscal de 2017 para 11.365 milhões de INR no ano fiscal de 2020, apresentando um aumento gradual, mas consistente. Verificou-se um aumento acentuado no AF 21, com as receitas a quase duplicarem para 20 579 milhões de INR — coincidindo com a introdução da EL de 2% sobre os operadores de comércio eletrônico.

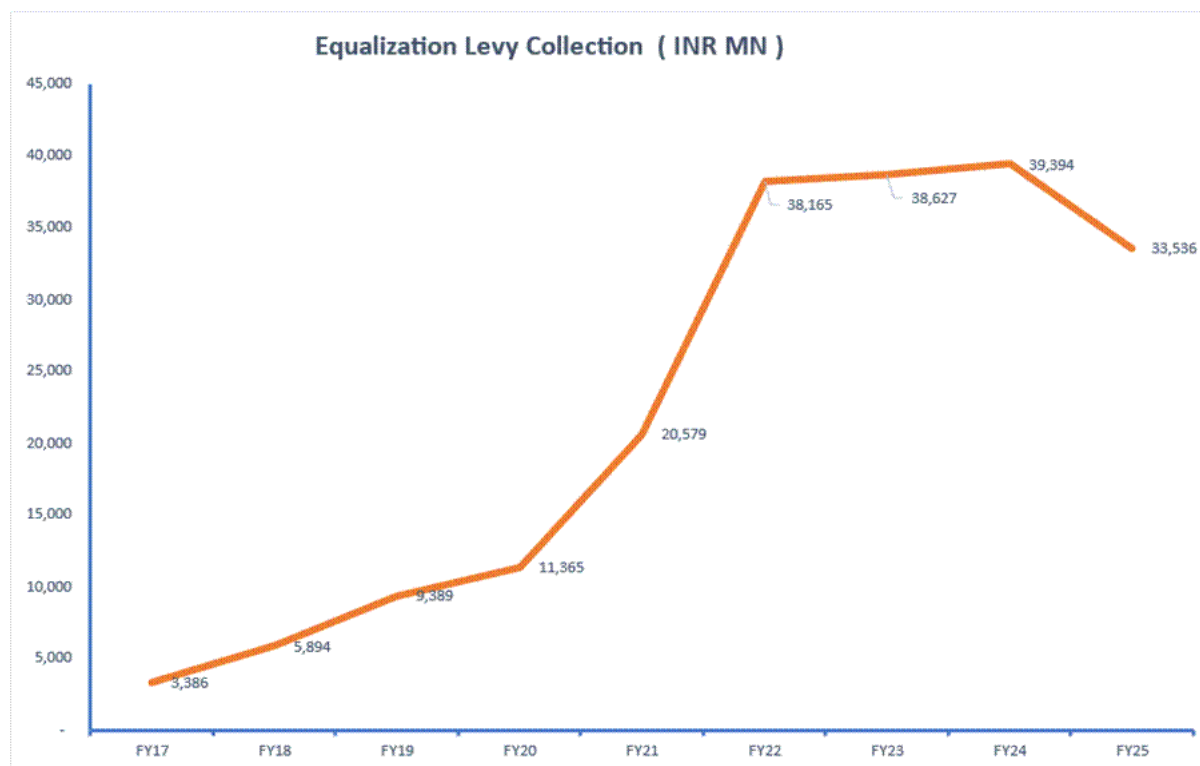


Figura1 : Cobrança da taxa de equalização
 Fonte: CBDT, Ministério das Finanças

O aumento mais notável verificou-se no AF22, em que as receitas saltaram para 38 165 milhões de INR, quase duplicando o valor do ano anterior. Esta tendência ascendente continuou no AF23 (38 627 milhões de INR) e no AF24 (39 394 milhões de INR), indicando uma estabilização em níveis elevados, provavelmente devido à estabilização do mercado e a uma melhoria no cumprimento das normas. Em geral, o padrão reflete um forte crescimento impulsionado pela expansão das políticas e pela maturidade do mercado digital, seguido de uma correção esperada em resposta às reformas fiscais iminentes.

A Taxa de Equalização (EL) da Índia desempenhou um papel pioneiro na mobilização de receitas da economia digital e no incentivo às plataformas digitais estrangeiras para estabelecerem uma presença local, aprofundando assim o seu envolvimento económico com o país. Embora a sua implementação tenha trazido à luz certos desafios operacionais — tais como sobreposições com categorias de rendimento como royalties ou taxas por serviços técnicos (FTS), e incertezas na coordenação com as obrigações do Imposto sobre Bens e Serviços () (GST) —, também lançou as bases para uma elaboração de políticas mais informada neste domínio em evolução.

É importante referir que a EL destacou a necessidade de um quadro mais estruturado para avaliar o valor dos dados dos utilizadores e das contribuições digitais, que são centrais para os modelos de negócio digitais. Esta perspetiva posiciona a Índia para liderar futuras reformas fiscais que reflitam as realidades da criação de valor digital.

Apesar de questões de interpretação, tais como a ambiguidade em torno da definição de «fornecimento ou serviços de comércio eletrónico» e a base de receita bruta que afetou as empresas de margem reduzida, a EL inspirou o diálogo global e a adoção de medidas semelhantes noutras jurisdições. Em resposta ao feedback construtivo das partes interessadas e para se alinhar com o consenso internacional emergente, o governo indiano anunciou no Orçamento da União de 2024 a retirada gradual da EL de 2% a partir de agosto de 2024 e da EL de 6% a partir de abril de 2025.

Esta transição política — refletida numa queda nas receitas do ano fiscal de 2025 para 33 536 milhões de INR — sinaliza uma mudança ponderada no sentido de um quadro fiscal mais consistente, harmonizado e alinhado globalmente para a economia digital. Reafirma o compromisso da Índia em criar um ambiente fiscal equilibrado e preparado para o futuro, que apoie a inovação, garantindo simultaneamente uma tributação justa.

Presença Económica Significativa

Como parte da sua política fiscal digital em evolução, a Índia alargou a interpretação de «ligação comercial» na sua legislação nacional, introduzindo o conceito de Presença Económica Significativa (SEP) através da Lei das Finanças de 2018. Reconhecendo as limitações das regras tradicionais de nexo na captura do valor criado pelas empresas digitais, a SEP foi introduzida para alargar a base tributária para entidades não residentes que operam na Índia sem presença física. Nos termos da Secção 9(1)(i) da Lei do Imposto sobre o Rendimento, em vigor a partir de 1 de abril de 2022, a SEP é acionada caso qualquer transação relativa a bens, serviços ou propriedade seja realizada por um não residente com qualquer pessoa na Índia, incluindo o fornecimento de download de dados ou software na Índia, se o total dos pagamentos decorrentes dessa transação ou transações durante o ano anterior exceder 20 milhões de INR (aproximadamente 235 000 USD), ou a solicitação sistemática e contínua de atividades comerciais ou a interação com 300 000 utilizadores na Índia. A Lei das Finanças de 2025 esclareceu que as transações ou atividades de um não residente na Índia que se limitem à compra de bens na Índia para efeitos de exportação não constituem uma presença económica significativa desse não residente na Índia.

Uma vez atingido o limiar da SEP, a parte do rendimento atribuível às transações ou atividades relevantes torna-se tributável na Índia. A atribuição de lucros é realizada de acordo com as disposições fiscais nacionais, que conferem ao responsável pela avaliação fiscal a competência para adotar o método mais razoável com base nos factos específicos do caso. Isto pode envolver a atribuição de lucros como uma percentagem do volume de negócios gerado na Índia, utilizando um método proporcional baseado na relação entre as receitas indianas e as receitas globais, ou aplicando qualquer outra abordagem considerada adequada. Este quadro baseado em limiares permite à Índia tributar não-residentes que obtêm um valor económico substancial dos mercados indianos, mesmo quando os contratos são celebrados no estrangeiro ou os serviços são prestados a partir de locais offshore.

Além disso, os pagamentos efetuados a não residentes podem estar sujeitos a retenção na fonte sobre determinados tipos de rendimentos, tais como juros, dividendos, royalties e honorários por serviços técnicos. Os remetentes desses rendimentos exigem frequentemente que os não residentes confirmem se constituem uma Presença Económica Significativa (SEP) na Índia. Podem também solicitar documentação de apoio, como um Certificado de Residência Fiscal (TRC), declarações de Ausência de Estabelecimento Permanente (PE) e outras divulgações relevantes. Além disso, os formulários de declaração de imposto sobre o rendimento aplicáveis às empresas, incluindo empresas estrangeiras, foram atualizados para incluir um requisito específico de divulgar se a entidade tem uma presença económica significativa na Índia.

Esta medida visa colmatar lacunas críticas na tributação das transações digitais, captando rendimentos provenientes da publicidade digital, do comércio eletrónico e da monetização de dados envolvendo utilizadores indianos, ao mesmo tempo que garante condições de concorrência equitativas entre entidades digitais nacionais e estrangeiras e reforça a soberania fiscal da Índia sobre a criação de valor digital transfronteiriça.

No entanto, a aplicabilidade prática do SEP, sendo um conceito de direito interno, continua a ser restrita em casos de tratados, uma vez que os tratados fiscais continuam a reger a tributação de não residentes com as suas definições mais restritas de Estabelecimento Permanente (EP). Consequentemente, as disposições do SEP afetam em grande medida as empresas de jurisdições sem tratado ou os casos em que os benefícios do tratado não estão disponíveis devido a disposições antiabuso ou questões de residência. Além disso, uma vez que os modelos de negócio digitais dependem fortemente de ativos intangíveis e de dados de utilizadores, exigindo regras claras de atribuição de rendimentos para a tributação baseada no SEP, surgem desafios significativos no cálculo do rendimento tributável e na determinação das obrigações de retenção na fonte, particularmente no que diz respeito a receitas indiretas provenientes de dados de utilizadores ou de anúncios digitais. Podem também ocorrer litígios sobre o que constitui uma interação «sistemática e contínua», especialmente quando os servidores estão localizados fora da Índia.

Além disso, as empresas estrangeiras abrangidas pelas disposições do SEP da Índia têm de cumprir uma série de obrigações de conformidade, incluindo registo fiscal, auditorias e apresentação de declarações, mesmo sem presença física no país. Embora os limiares do SEP da Índia tenham sido fixados intencionalmente a um nível baixo para refletir a sua vasta base de utilizadores digitais, podem, por vezes, implicar obrigações de retenção na fonte para os pagadores indianos, sendo que o incumprimento acarreta sanções e o risco de serem tratados como contribuintes representativos. O âmbito alargado do SEP pode também abranger inadvertidamente certas transações não digitais ou pouco frequentes, criando desafios de conformidade para os exportadores tradicionais.

No entanto, o SEP representa um passo progressivo na afirmação do direito da Índia de tributar a criação de valor digital. O seu impacto a longo prazo será significativamente

reforçado através do alinhamento com normas fiscais digitais globalmente aceites, abrindo caminho para um quadro mais consistente e previsível.

Mecanismo de Retenção na Fonte

A abordagem da Índia à tributação da economia digital evoluiu para dar resposta aos desafios únicos colocados pelas transações digitais transfronteiriças. Ao integrar mecanismos tradicionais de retenção na fonte com novas disposições concebidas para serviços digitais, o país garante que os prestadores de serviços digitais não residentes e os operadores de comércio eletrónico contribuam com impostos sobre os rendimentos gerados por utilizadores indianos, mesmo na ausência de uma presença física. Esta abordagem inclui a retenção na fonte sobre vários tipos de pagamentos, tais como royalties, honorários por serviços técnicos e juros, ao abrigo da Secção 195 da Lei do Imposto sobre o Rendimento de 1961. A taxa de imposto depende da natureza do pagamento e pode ser reduzida ao abrigo de um Acordo para Evitar a Dupla Tributação (DTAA). Se não se aplicar qualquer tratado, são aplicadas as taxas nacionais previstas na Lei do Imposto sobre o Rendimento, e o incumprimento pode resultar em sanções e na recusa de deduções.

Para fazer face à crescente influência dos mercados digitais, a Índia introduziu a Secção 194-O na Lei do Imposto sobre o Rendimento em outubro de 2020, que exige que os operadores de comércio eletrónico retenham 1% de imposto sobre o valor bruto das vendas ou serviços facilitados através da sua plataforma. Esta disposição abrange tanto bens como serviços, com um limiar de 500 000 INR (aproximadamente 5800 USD) em pagamentos anuais por vendedor individual. O operador de comércio eletrónico é responsável pela retenção e remessa do imposto, garantindo que o imposto seja cobrado na fonte, mesmo quando o vendedor é um não residente ou uma entidade não organizada. Além dos mecanismos tradicionais, os impostos ao abrigo do quadro de Presença Económica Significativa (SEP) também são cobrados através do acionamento de obrigações de retenção na fonte para não residentes, mesmo na ausência de um estabelecimento permanente físico na Índia.

A implementação das disposições relativas ao imposto retido na fonte na Índia implica o cumprimento de uma série de requisitos de reporte e administrativos. Os contribuintes são responsáveis pela apresentação de declarações de imposto retido na fonte e pelo envio dos montantes deduzidos, sendo aplicáveis multas e juros em caso de incumprimento por parte de não-es. Além disso, os serviços digitais estão sujeitos a um Imposto sobre Bens e Serviços (GST) de 18%, exigindo que os fornecedores não residentes se registem e cumpram as normas de reporte. Dado que diferentes categorias de pagamento — tais como royalties, honorários por serviços técnicos e receitas de comércio eletrónico — podem estar sujeitas a obrigações de retenção distintas, as empresas devem permanecer vigilantes para garantir o cumprimento rigoroso e evitar o risco de dupla tributação.

As recentes reformas da Índia refletem um passo construtivo no sentido de um regime fiscal digital mais alinhado globalmente e eficiente. A revogação da Taxa de Equalização (EL) de 2% sobre os operadores de comércio eletrónico a partir de 1 de agosto de 2024 e a retirada da EL de 6% sobre a publicidade online a partir de 1 de abril de 2025 sinalizam um compromisso com a simplificação e a harmonização. Mesmo com a eliminação gradual destas taxas, o imposto retido na fonte sobre transações de comércio eletrónico ao abrigo da Secção 194-O continua a servir como um instrumento fundamental para a tributação na fonte. À medida que o consenso global sobre a tributação digital evolui, a abordagem adaptativa da Índia ao imposto retido na fonte está preparada para apoiar tanto a conformidade como a mobilização eficaz de receitas na era digital.

Serviços de Acesso ou Recuperação de Informações e Bases de Dados Online (OIDAR)

O quadro fiscal indireto da Índia também tem evoluído de forma constante para acompanhar o crescimento da economia digital, garantindo que os bens e serviços digitais sejam incluídos no âmbito da tributação. Ao abrigo do regime do Imposto sobre Bens e Serviços (GST), os serviços digitais prestados por fornecedores não residentes a consumidores indianos são classificados como serviços de Acesso ou Recuperação de Informações e Bases de Dados Online (OIDAR). Estes serviços estão sujeitos a um GST de 18%, sendo os fornecedores não residentes obrigados a registar-se e a cumprir mecanismos simplificados de apresentação de declarações, mesmo na ausência de uma presença física na Índia.

Além disso, a decisão da Índia de responsabilizar os operadores de comércio eletrónico pela cobrança de impostos na fonte (TCS) ao abrigo do GST simplificou ainda mais o cumprimento e permitiu um acompanhamento fiscal eficiente em todas as plataformas digitais. Este mecanismo ajuda a integrar na rede fiscal fornecedores não registados ou de pequena dimensão que operam através de mercados digitais, alargando assim a base tributária. O quadro de impostos indiretos é também apoiado por esforços políticos contínuos para melhorar a clareza e a facilidade administrativa, em coordenação com as melhores práticas globais, garantindo que a tributação acompanha a inovação, mantendo simultaneamente condições de concorrência equitativas para todos os participantes no mercado.

Abordagem governamental global

Nos últimos anos, as autoridades fiscais indianas expandiram o âmbito das transações digitais, apoiadas por um ecossistema regulatório mais amplo que influencia as implicações fiscais para as empresas digitais. Para além da Lei do Imposto sobre o Rendimento, os mandatos regulatórios de organismos como o Banco Central da Índia (RBI), a Autoridade Reguladora das Telecomunicações da Índia (TRAI) e o Departamento de Telecomunicações (DoT) contribuem para moldar o panorama fiscal para os intervenientes digitais.

O RBI, através da sua diretiva de 2018, determina que todos os dados do sistema de pagamentos — incluindo detalhes de transações, informações de clientes e instruções — devem ser armazenados exclusivamente em servidores localizados na Índia. Embora os segmentos estrangeiros das transações possam ser armazenados no estrangeiro, os dados essenciais devem residir dentro da jurisdição indiana. Da mesma forma, as recomendações da TRAI de 2018 sobre privacidade e propriedade de dados defendem a localização de dados, exigindo que os prestadores de serviços de telecomunicações armazenem os dados dos assinantes — tais como registos de chamadas e mensagens — na Índia, para garantir a soberania dos dados e a segurança nacional.

O Acordo de Licença Unificado do DoT exige ainda que as operadoras de telecomunicações mantenham todos os registos comerciais e de assinantes dentro da Índia, proibindo a sua transferência para o estrangeiro sem aprovação prévia. Estes requisitos são reforçados pela Lei de Proteção de Dados Pessoais Digitais de 2023 (Lei DPDP), que confere ao governo o poder de restringir as transferências transfronteiriças de dados, e pela Lei de Proteção de Dados de 2023 (), que exige o armazenamento doméstico de dados pessoais sensíveis por parte das empresas de telecomunicações, agora designadas como fiduciárias de dados.

Em conjunto, estes regulamentos obrigam as empresas de setores como fintech, comércio eletrónico, telecomunicações e tecnologia da saúde a manter servidores na Índia para o processamento de dados de utilizadores indianos. Embora o objetivo principal destes regulamentos não fiscais seja garantir a segurança e a soberania dos dados, eles também têm consequências fiscais indiretas. Isto tem implicações fiscais significativas: se uma empresa digital estrangeira instalar ou operar servidores na Índia para cumprir estas regras

de localização de dados, esses servidores podem ser tratados como Estabelecimentos Permanentes (EP), desencadeando assim uma presença fiscal na Índia. Isto sublinha a crescente interseção entre a regulamentação de dados e a tributação internacional no quadro da política digital da Índia.

O caminho a seguir

A tributação das empresas digitais tem colocado desafios persistentes aos quadros fiscais internacionais, levando mais de 20 países a adotar unilateralmente impostos sobre serviços digitais na ausência de uma solução globalmente aceite. Reconhecendo que as disposições tradicionais dos tratados fiscais são insuficientes para abordar a natureza transfronteiriça dos modelos de negócio digitais, as Nações Unidas introduziram o Artigo 12.º-B na sua Convenção Fiscal Modelo. O Artigo 12.º-B atribui os direitos de tributação sobre os Serviços Digitais Automatizados (ADS) principalmente ao país de origem — onde a receita é gerada — numa base bruta, de acordo com a legislação nacional, mas sujeito a um limite negociado quando o destinatário da receita é o beneficiário efetivo e residente do outro Estado contratante. Esta disposição visa apoiar os Estados de origem — particularmente as economias em desenvolvimento — na mobilização de recursos internos para alcançar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). No entanto, o Artigo 12.º-B funciona estritamente com base num mecanismo de pagamento, pelo qual se considera que o rendimento é auferido no país onde a entidade pagadora está localizada, em vez de onde se situa o utilizador final ou a jurisdição do mercado. Isto limita o seu âmbito de aplicação nos casos em que o anunciante e o público-alvo se encontram em países diferentes. Embora o Artigo 12.º-B constitua um avanço significativo na adaptação das regras fiscais internacionais à era digital, são necessárias reformas adicionais para que possa servir como uma norma global abrangente.

Para colmatar estas lacunas, devem também ser explorados outros mecanismos baseados em tratados, incluindo a introdução do conceito de Estabelecimento Permanente Digital (Digital PE). Ao abrigo desta abordagem, uma empresa não residente poderia ser considerada como tendo um EP na Índia se mantivesse uma interação digital significativa e sustentada com a economia indiana. Os critérios para tal poderiam incluir a receita anual proveniente de serviços digitais, o número de utilizadores ativos, a celebração de contratos digitais ou o envolvimento online contínuo, de modo a permitir uma repartição justa pelas jurisdições de mercado. No entanto, a operacionalização do PE Digital exigiria uma renegociação estratégica dos Acordos de Evitação de Dupla Tributação (DTAAs), especialmente com os principais países exportadores de serviços digitais, um processo que pode ser tanto demorado como politicamente sensível.

Paralelamente, as regras de atribuição de lucros existentes devem evoluir para refletir o valor criado através da participação dos utilizadores, da localização de dados e do envolvimento digital. Se o princípio tradicional da independência das partes se revelar inadequado, poderão ser necessários métodos alternativos, tais como a repartição fracionária ou a divisão de lucros por fórmula.

Espera-se que a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional (UNFCITC) e o Comité Fiscal da ONU venham a desempenhar um papel cada vez mais central na definição das normas fiscais internacionais para a economia digital. Em particular, a linha de trabalho da UNFCITC relativa ao Protocolo sobre a Tributação de Serviços Transfronteiriços num Mundo Cada Vez Mais Digitalizado procura colmatar as lacunas das regras fiscais tradicionais, que se baseiam na presença física e nos estabelecimentos fixos. Esta iniciativa visa garantir que as empresas digitais paguem uma quota-parte justa de impostos nas jurisdições onde geram um valor económico substancial. O Comité Fiscal da ONU, formalmente conhecido como Comité de Peritos sobre Cooperação

Internacional em Matéria Fiscal, alargou o seu mandato para abordar questões como a redefinição do nexo, a atribuição de lucros e a tributação dos serviços digitais. Oferece também uma plataforma para desenvolver e aperfeiçoar o quadro do PE Digital, garantindo que os países em desenvolvimento estejam equipados com as ferramentas jurídicas necessárias para tributar eficazmente a economia digital. Através de uma combinação de coordenação internacional, reforma de tratados e reforço de capacidades, estes esforços liderados pela ONU visam criar um sistema fiscal global mais justo e adaptável, adequado às realidades empresariais do século XXI.

III. QUÉNIA

Contexto

Os avanços tecnológicos transformaram o comércio e o comércio eletrónico a nível mundial, possibilitando transações transfronteiriças. Esta escala sem o aspeto de massa permitiu que as empresas realizassem transações sem necessariamente terem uma presença física na jurisdição. O Quénia não ficou para trás nestes avanços e registou um enorme crescimento na economia digital nos últimos anos, devido aos progressos tecnológicos. Verificou-se uma transição dos modelos de negócio tradicionais para modelos baseados na tecnologia. Alguns dos novos modelos de negócio no Quénia incluem serviços de transporte por aplicação, cozinhas virtuais, alugueres para férias, sem esquecer as plataformas de comércio, fintech e streaming de conteúdos, entre outros. Estes novos modelos de negócio são possibilitados por tecnologias emergentes, tais como inteligência artificial, análise de big data e Internet das Coisas, apenas para citar algumas.

A economia digital do Quénia está a evoluir rapidamente e tem um impacto positivo no desenvolvimento económico do país. De acordo com um relatório da GSMA (2024), prevê-se que a economia digital do Quénia contribua com 662 mil milhões de KES (aproximadamente 5 mil milhões de USD) para o PIB até 2028. A infraestrutura digital, os dados, as competências digitais, as políticas e as regulamentações são os principais facilitadores da economia digital no Quénia. O Quénia tem apresentado uma elevada taxa de penetração da telefonia móvel e da Internet. De acordo com o relatório recente da Autoridade de Comunicações do Quénia (CA) (2025), o número total de dispositivos móveis ligados a redes móveis era de 68,1 milhões, representando uma taxa de penetração de 131,5 por cento.

O relatório da Statista indicou que a penetração da Internet no Quénia está estimada em 64,94% em 2025. A inovação em fintech desempenha um papel significativo na promoção do crescimento da economia digital do Quénia, com serviços financeiros baseados em dispositivos móveis, como o M-Pesa, a possibilitar a inclusão financeira. As políticas e iniciativas governamentais revolucionaram o espaço digital com esforços para reforçar as competências digitais e melhorar a infraestrutura digital, de modo a criar um quadro regulamentar.

O crescimento das atividades digitais exigiu a cobrança de receitas e a expansão da base tributária deste setor. Tributar a economia digital significou uma nova fonte de receitas para o governo. Garantir que as empresas digitais contribuam de forma equitativa para a base tributária promove a equidade no sistema tributário. As empresas digitais têm de pagar uma parte justa dos seus impostos, tal como nos modelos tradicionais. O Quénia reforça a sua soberania económica ao alinhar a tributação com o crescimento da economia digital. Enquanto país, havia a necessidade de explorar e desbloquear o potencial de receitas no espaço digital, o que levou à introdução do Imposto sobre Serviços Digitais.

Quadro jurídico

Imposto sobre Serviços Digitais (DST)

O quadro regulamentar que rege a tributação da economia digital levou o Quénia a alterar as suas leis fiscais para abranger as empresas digitais. A Lei das Finanças de 2019 alterou a Lei do Imposto sobre o Rendimento para tributar os rendimentos auferidos através de um mercado digital, definindo posteriormente o que constitui um mercado digital. A Lei das Finanças de 2020 introduziu o Imposto sobre Serviços Digitais ao abrigo da Secção 12E da

Lei do Imposto sobre o Rendimento. O Regulamento do Imposto sobre o Rendimento (Imposto sobre Serviços Digitais) de 2020 foi publicado no Diário da República a 1¹ de dezembro de 2020, especificando, entre outros aspetos, o âmbito de aplicação.

O Imposto sobre Serviços Digitais no Quénia está previsto na Secção 12E da Lei do Imposto sobre o Rendimento; a Lei das Finanças de 2021 excluiu os contribuintes residentes das disposições do DST.

O âmbito dos serviços inclui:

- Conteúdo digital transferível: aplicações móveis transferíveis, livros eletrónicos, filmes, música e jogos online.
- Serviços Over the Top: transmissão de programas de televisão, filmes, música, podcasts e qualquer forma de conteúdo digital.
- Venda, licença ou qualquer outra forma de monetização de dados recolhidos sobre utilizadores quenianos: gerados a partir das atividades desses utilizadores num mercado digital.
- Fornecimento de um mercado digital, website ou outras aplicações online: plataformas de comércio eletrónico e economia partilhada, por exemplo, serviços de chamada de táxis
- Meios de comunicação por assinatura: notícias, revistas e jornais.
- Gestão de dados eletrónicos: alojamento de sites, armazenamento de dados online, partilha de ficheiros, computação em nuvem e serviços de armazenamento em nuvem.
- Prestação de serviços de motores de busca e de assistência automatizada: inclui o fornecimento de serviços de motores de busca personalizados.
- Serviços de reservas e bilhética eletrónicas: venda online de bilhetes para assistir a eventos ao vivo, teatro, artes performativas e atividades de entretenimento semelhantes.
- Ensino à distância online: através de meios pré-gravados ou e-learning, incluindo cursos online.
- Qualquer outro serviço prestado ou fornecido através de uma plataforma digital ou eletrónica online.

Considera-se que os rendimentos têm origem no Quénia se o utilizador do serviço digital se encontrar no Quénia. Considera-se que um utilizador se encontra no Quénia se:

- o utilizador receber o serviço digital a partir de um terminal localizado no Quénia, sendo que o terminal inclui um computador, tablet e telemóvel;
- o pagamento pelo serviço digital for efetuado utilizando um meio de débito ou crédito fornecido por uma instituição financeira ou empresa localizada no Quénia;
- o serviço digital for adquirido através de um endereço de protocolo de Internet registado no Quénia ou de um código de país internacional de telemóvel atribuído ao Quénia; ou
- o utilizador tiver um endereço comercial, residencial ou de faturação no Quénia

O Imposto sobre Serviços Digitais é cobrado à taxa de 1,5% sobre o valor bruto da transação, determinado da seguinte forma:

- No caso da prestação de serviços digitais, o pagamento recebido a título de contraprestação pelos serviços
- No caso de um mercado digital, a comissão ou taxa paga ao prestador do mercado digital pela utilização da plataforma.

Não existe um limiar de receita para o valor da transação. O valor bruto da transação não inclui o IVA. O Imposto sobre Serviços Digitais é um imposto final e, nos casos em que tenha sido aplicado o imposto retido na fonte, o DST fica isento. A frequência de pagamento é até ao dia 20 do mês seguinte.

Imposto sobre a Presença Económica Significativa

A Lei de Alteração das Leis Fiscais de 2024 introduziu o Imposto sobre a Presença Económica Significativa (SEPT), que substituiu o Imposto sobre Serviços Digitais (DST) com efeito a partir de 27/12/2024. Esta transição e mudança na abordagem do Quénia à tributação da economia digital faz parte do esforço do governo para alargar a rede de tributação digital e oferecer uma medida sustentável para tributar a economia digital. Isto está em consonância com as melhores práticas internacionais e as tendências globais. Ao abrigo do SEPT, 10% do volume de negócios bruto é considerado lucro tributável e a taxa de imposto é de 30% do lucro tributável. Efetivamente, a taxa de imposto é de 3% do volume de negócios bruto, em oposição aos 1,5% do DST. O limiar de receita é um volume de negócios anual e superior a 5 milhões de KES (aproximadamente 40 000 USD); este limiar protege as entidades que não realizam atividades significativas no Quénia.

Administração fiscal

O roteiro de implementação tem sido bem-sucedido. Inicialmente, o Imposto sobre Serviços Digitais era aplicável tanto a contribuintes residentes como não residentes. A Lei das Finanças de 2021 introduziu alterações, excluindo assim os contribuintes residentes do âmbito do Imposto sobre Serviços Digitais.

A Autoridade Fiscal do Quénia criou um gabinete com 20 funcionários com o mandato de cobrar impostos no espaço digital. A equipa recebeu formação técnica para reforço de capacidades. Tem havido colaboração com os mercados digitais para a partilha de informações e, subsequentemente, para a monitorização do cumprimento. Existe uma necessidade contínua de intercâmbio de informações através da Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (MAAC) para auxiliar na administração fiscal. O Quénia realizou várias análises comparativas com diversas administrações fiscais, num esforço para obter insights sobre como tributar a economia digital.

O iTax, o sistema online do Quénia para a cobrança de receitas, teve de ser melhorado para permitir a cobrança de impostos sobre transações digitais. Foram adicionados módulos para permitir de forma eficaz e eficiente que os contribuintes não residentes contabilizem os seus impostos. Era necessária uma estrutura simplificada.

Registo e conformidade

Todos os prestadores de serviços digitais não residentes são obrigados a registar-se no iTax. O processo é simplificado; é necessário fornecer o certificado de registo comercial utilizado no país de residência, endereço de e-mail e contactos telefónicos. Após aprovação, é atribuído ao não residente um código alfanumérico único, denominado PIN (Número de Identificação Pessoal), a utilizar na declaração de impostos no Quénia.

Uma pessoa não residente sem estabelecimento permanente que opte por não se registar ao abrigo do regime simplificado deve nomear um representante fiscal. O representante fiscal será responsável pelo cumprimento de quaisquer obrigações fiscais exigidas ao contribuinte, incluindo a apresentação de declarações e o pagamento de impostos.

A declaração de imposto DST é uma declaração de pagamento em que o contribuinte apenas tem de introduzir o volume de negócios bruto do mês e o sistema calcula automaticamente os 1,5% de impostos sobre o mesmo, para simplificar o cumprimento. Posteriormente, o sistema gera um boletim de pagamento com um Número de Registo de Pagamento (PRN), um código de 16 dígitos para efeitos de pagamento por transferência bancária. O contribuinte pode efetuar pagamentos via SWIFT, incluindo o PRN nos dados SWIFT. Existem vários bancos comerciais agentes da KRA para a realização de pagamentos.

As verificações de conformidade das declarações são efetuadas mensalmente. As discrepâncias são questionadas e são solicitados os documentos relevantes para o encerramento do(s) processo(s). Algumas das medidas de execução em vigor incluem a nomeação de um agente para efeitos de cobrança e remessa do imposto sobre serviços digitais ao Comissário.

Algumas disputas sobre as liquidações do DST decorrem de flutuações cambiais. Recomenda-se à maioria dos contribuintes que adicionem uma pequena margem de segurança ao efetuar pagamentos para cobrir esta eventualidade. O iTax foi melhorado para permitir a utilização automática de quaisquer fundos excedentes na próxima declaração.

Os contribuintes com vendas mínimas tendem a considerar os elevados custos administrativos como um desafio, especialmente no que diz respeito às comissões de transferência bancária. Após uma análise documental exaustiva desses casos, alguns são aconselhados a efetuar declarações trimestrais para aliviar o encargo.

Resultados e avaliação

Desde 1^o de janeiro de 2021, o Quênia conseguiu registar 415 empresas. A receita arrecadada ao abrigo da obrigação do Imposto sobre Serviços Digitais/SEP é de 2,2 mil milhões de KES (aproximadamente 15 milhões de USD).

Segue-se uma repartição da receita arrecadada ao longo dos anos:

Ano	Receitas em KES
2021	152,5 milhões
2022	306,7 milhões
2023	435,3 milhões
2024	694,7 milhões
2025 (julho de 2024 a março de 2025)	519,5 milhões

Fonte: KRA/ KNBS

(Cada ano vai de julho a junho. A taxa de câmbio entre o KES e o USD é de cerca de 129).

Tem-se verificado uma taxa de cumprimento positiva. A maioria dos contribuintes declara e paga os impostos atempadamente, apesar das diferenças de fuso horário. Isto tem sido possível graças à sensibilização para a necessidade de declarar e pagar atempadamente. Além disso, a imposição de penalizações por atraso na declaração e/ou pagamento tem levado a uma redução dos casos de incumprimento.

A tributação da economia digital teve um impacto positivo na economia do Quênia. Verificou-se um aumento das receitas do Estado, o que permitiu o desenvolvimento de serviços públicos como os cuidados de saúde, a educação, a segurança e as infraestruturas. As receitas são um pilar do desenvolvimento nacional no Quênia. Verificou-se um crescimento económico, o que implica um aumento do PIB do país. No entanto, houve um impacto negativo, uma vez que algumas empresas cessaram as suas atividades no Quênia, alegando falta de rentabilidade. A cobrança do DST nivelou o campo de ação, criando condições equitativas tanto para as empresas digitais como para as tradicionais.

Desafios e fatores de sucesso na implementação

No percurso da tributação da economia digital, o Quênia enfrentou um número considerável de desafios:

O anonimato de algumas transações digitais tem sido um problema. Estabelecer uma presença tributável para algumas das empresas digitais tem representado um desafio, dada a sua capacidade de operar sem uma presença local. O comércio transjurisdicional sem um estabelecimento permanente torna difícil determinar o nexo fiscal de determinadas empresas.

Identificar transações digitais e rendimentos para efeitos fiscais pode ser difícil devido aos seus modelos de negócio complexos e características únicas. A incerteza pode levar a um tratamento fiscal errado e a um cálculo incorreto dos impostos. A aplicação incorreta do tratamento fiscal leva a litígios fiscais cuja resolução é demorada. Há necessidade de conhecimentos técnicos e recursos para caracterizar claramente as transações e os rendimentos para efeitos fiscais.

Existem riscos de dupla tributação em algumas empresas digitais que podem inibir o investimento.

As medidas de fiscalização são bastante limitadas devido a restrições legislativas. Algumas medidas de fiscalização no Quênia não podem ser aplicadas fora da jurisdição para a cobrança de impostos. Por exemplo, as notificações da agência não são executáveis fora das fronteiras do Quênia, restringindo assim a capacidade da administração fiscal de obrigar os prestadores de serviços digitais não residentes a cumprir as suas obrigações fiscais. Isto pode levar ao incumprimento intencional.

Apesar dos desafios acima referidos, a tributação da economia digital no Quênia tem sido um sucesso. Tem existido um quadro jurídico atualizado e preciso. Devido à natureza dinâmica da economia digital, o Quênia tem-se mantido a par desta evolução, alterando as suas leis fiscais para acomodar esta natureza fluida da economia. Tem havido uma revisão contínua da legislação para acompanhar as rápidas mudanças em curso.

Tem havido uma administração fiscal eficaz. A KRA assegura o aperfeiçoamento atempado do iTax para permitir a cobrança de receitas. O iTax foi simplificado e todos os procedimentos fiscais, desde o registo até ao pagamento de impostos, são de fácil utilização. Além disso, a KRA está ativamente envolvida na cooperação internacional sobre perspetivas sobre como tributar a economia digital. Isto é evidente nos vários eventos de referência realizados e na adesão do Quênia ao Quadro Inclusivo da OCDE. Existe uma colaboração contínua com organizações internacionais e países para abordar os desafios da tributação da economia digital.

O reconhecimento público dos contribuintes não residentes cumpridores durante o «Mês do Contribuinte»¹⁹ serve de incentivo para promover o cumprimento voluntário das obrigações fiscais no Quênia.

Tendo em conta os desafios e os fatores de sucesso na administração fiscal da economia digital, é necessário que a Autoridade Fiscal do Quênia aproveite a tecnologia para ajudar a rastrear transações digitais e identificar casos de incumprimento. A aquisição de ferramentas para rastrear transações no espaço digital pode funcionar como uma medida de fiscalização e, conseqüentemente, levar a uma maior cobrança de receitas. A utilização da análise de dados para determinar padrões em várias transações digitais realizadas por empresas poderia potencialmente reduzir a evasão fiscal e promover o cumprimento das obrigações fiscais.

¹⁹ O Mês do Contribuinte é organizado todos os anos em outubro pela Administração Fiscal do Quênia para reconhecer, valorizar e interagir com os contribuintes, bem como para reconhecer os contribuintes cumpridores.

IV. NEPAL

Contexto

Atualmente, a economia digital representa mais de 15% do PIB global e espera-se que contribua com cerca de 24% para a economia global até 2024, de acordo com o Banco Asiático de Desenvolvimento (2022). O aumento da digitalização tem levado empresas e consumidores a migrarem cada vez mais para o ambiente online, mas nem todos os países estão igualmente posicionados para beneficiar. Da mesma forma, os EUA e a China são os líderes, detendo 90% da capitalização de mercado das maiores plataformas digitais do mundo, de acordo com a UNCTAD (2021). Devido a regras fiscais desatualizadas, os países não têm o direito de tributar a economia digital, o que resulta em receitas perdidas, criando assim a necessidade de novas negociações para fazer valer esse direito. As implicações disto são sentidas em grande medida pelas economias digitais em crescimento, nomeadamente pelos países em desenvolvimento do Sul Global. Da mesma forma, quase 20 países, incluindo na Ásia Meridional, como a Índia, o Nepal e o Paquistão, implementaram ou propuseram algum tipo de Imposto sobre Serviços Digitais (DST) ou Imposto sobre Presença Económica Significativa (SEPT) (Enache, 2024) .

A economia digital do Nepal está a crescer exponencialmente. De acordo com a Autoridade de Telecomunicações do Nepal (NTA) (2016), houve um acréscimo de 2,25 milhões de novos utilizadores da Internet só em 2017, o que se traduz em aproximadamente 250 novos utilizadores da Internet por hora. Em janeiro de 2024, o Nepal contava com 13,50 milhões de utilizadores de redes sociais, o que equivale a 43,5% da população total, incluindo 15,40 milhões de utilizadores da Internet. Da mesma forma, a crescente popularidade de redes sociais como o Facebook, o TikTok e o Instagram é um fator determinante para a adoção da Internet no Nepal.

Neste contexto de rápida evolução digital, o governo do Nepal está a adaptar as suas políticas fiscais para captar receitas provenientes da economia digital em expansão. Assim, a Lei das Finanças de 2079/80²⁰ (2022/23) do Nepal introduziu o Imposto sobre Serviços Digitais (DST) ao abrigo da Secção 20 da referida lei. Este imposto foi concebido para garantir que as entidades não residentes que prestam serviços digitais a consumidores no Nepal contribuam para as receitas do país. Estabelece o quadro para a imposição de um imposto direto sobre o valor da transação dos serviços digitais prestados por pessoas não residentes a consumidores no Nepal, no valor de 2% do valor da transação dos serviços digitais. Além disso, de acordo com o procedimento relativo ao Imposto sobre Serviços Digitais (2022), o imposto é aplicado a uma empresa estrangeira que opere no Nepal e que tenha receitas anuais superiores a 3 milhões de rupias nepalesas (NPR). Uma vez ultrapassado este limiar, o imposto de 2% é aplicado ao montante total — e não apenas à parte que exceda os 3 milhões de NPR do valor da transação.

Quadro jurídico do DST e da administração fiscal

A adoção pelo Nepal da Lei do Imposto sobre Serviços Digitais (DSA) revelou-se um passo significativo para integrar os prestadores internacionais de serviços digitais no sistema fiscal convencional. A DSA, também conhecida como Procedimento Fiscal dos Serviços Eletrónicos, regula as obrigações fiscais das empresas não residentes que prestam serviços digitais a consumidores nepaleses. Este Imposto sobre Serviços Digitais (DST) é regido pela Lei das Finanças e funciona separadamente da Lei do Imposto sobre o Rendimento; por conseguinte, os tratados fiscais do Nepal, que se aplicam apenas aos impostos ao abrigo da

²⁰ 2079/80 de acordo com o calendário nepalês Bikram Sambat (B.S)

Lei do Imposto sobre o Rendimento, não se sobrepõem nem isentam as empresas das obrigações do DST.

Para além da DSA, o governo nepalês alterou a Lei do IVA para regulamentar outras questões relacionadas com o IVA no âmbito da prestação de serviços digitais por prestadores de serviços digitais estrangeiros.

A Direção-Geral dos Impostos publicou a segunda alteração da Lei dos Serviços Digitais em 2024. Esta lei define e clarifica ainda mais o âmbito da disposição relativa ao DST. Além disso, esta estabelece que as transações anuais até 3 milhões de NPR (equivalentes a 22 351 USD) não serão tributadas. No entanto, se o montante exceder 3 milhões de NPR num exercício fiscal, o montante total da transação será tributado. Além disso, estabelece-se também uma multa de 0,1% do total das transações anuais em caso de não apresentação de declaração, incluindo juros de 15% aplicados pelo incumprimento do pagamento do imposto no prazo de três meses após o ano fiscal.

Da mesma forma, em termos de administração e cobrança de impostos, o Imposto sobre Serviços Digitais é administrado pelo Gabinete dos Grandes Contribuintes. Embora nenhuma divisão ou funcionário específico tenha sido formalmente designado para a sua aplicação, a Secção de Tecnologias da Informação e a Secção de Políticas do Departamento de Receitas Internas, em coordenação com o Gabinete dos Grandes Contribuintes, estão a trabalhar em conjunto para implementar o DST.

Registo e conformidade

O Departamento de Receitas Internas (IRD) publicou regulamentos sobre a implementação do imposto sobre serviços digitais em 2022. As orientações estão incluídas num «procedimento relativo aos serviços digitais 2022», que define termos-chave e explica as características do regime. Além disso, este define os serviços digitais como «serviços cuja prestação requer essencialmente tecnologia da informação e são fornecidos automaticamente através da Internet com intervenção humana mínima». Isto é ainda ilustrado pelos exemplos fornecidos pelo IRD, incluindo publicidade, streaming, armazenamento de dados, jogos e mercados online. Nesta estrutura, os contribuintes são obrigados a registar-se para pagar o imposto sobre serviços digitais se o seu volume de negócios proveniente dos serviços abrangidos for superior a 3 milhões de NPR em qualquer ano fiscal. As orientações explicam que, uma vez ultrapassado o limiar de 3 milhões de NPR, os contribuintes terão 30 dias para se registarem no Gabinete de Grandes Contribuintes (LTO) – o organismo responsável pela administração do imposto.

Além disso, uma entidade sujeita ao pagamento do DST deve registar-se obrigatoriamente e obter o PAN²¹. O registo para o PAN deve ser efetuado no prazo de 30 dias a contar da data em que o montante da transação exceder o limiar de 3 milhões de NPR. O registo voluntário para o PAN é permitido mesmo que o montante da transação não exceda o limite máximo. As entidades que já se tenham registado para efeitos de IVA não precisam de obter um PAN separado. Após receber o pedido, o LTO emitirá um certificado de registo no prazo de sete dias. No entanto, se um contribuinte não puder ser registado, a LTO notificará-lo-á no prazo de 15 dias. Os não residentes também podem registar-se voluntariamente para o imposto a qualquer momento. A orientação estipula que as declarações fiscais relativas aos serviços digitais devem ser apresentadas no prazo de três meses após o final do ano fiscal, e as

²¹ Um PAN é um número único de 9 dígitos emitido pelo Departamento de Receitas Internas do Nepal, atribuído a pessoas singulares e coletivas que são obrigadas a pagar os impostos aplicáveis no Nepal. O Número de Conta Permanente (PAN) é o método de identificação oficial utilizado pelo Departamento de Receitas Internas para a identificação dos contribuintes no Nepal.

declarações atrasadas estarão sujeitas a uma taxa de 0,1% do total das transações por ano. Destaca-se que as penalizações ascendem a 50% de qualquer obrigação fiscal não declarada.

O pedido de registo requer alguns documentos e passos importantes, tais como: as pessoas não residentes devem fornecer cópias autenticadas em inglês do certificado de registo da sua empresa no país de residência, o número de identificação fiscal do seu país de residência, uma carta relativa à pessoa autorizada designada para efeitos fiscais e uma cópia autenticada do passaporte dessa pessoa em inglês. Devem também fornecer uma fotografia e uma amostra da assinatura da pessoa autorizada designada em nome da pessoa não residente. Se um cidadão do Nepal for designado para efeitos fiscais, é necessária uma carta de autorização e cópias autenticadas da sua cidadania ou passaporte. A Repartição deve emitir um certificado de registo no prazo de sete dias após a receção do pedido ou informar o requerente no prazo de 15 dias, juntamente com os motivos, caso o registo não seja possível.

Além disso, ao depositar o imposto sobre serviços digitais cobrado junto da administração fiscal, o pagamento deve ser efetuado eletronicamente na rubrica de receitas definida no prazo de 3 meses a contar do final de cada ano fiscal. Por exemplo, para o ano fiscal (AF) 2023-24, o prazo terminaria em meados de outubro de 2024. Serão cobrados juros à taxa de 15% ao ano em caso de não pagamento do imposto dentro do prazo estipulado.

Por outro lado, o contribuinte deve registar e apresentar os dados à administração fiscal. As transações devem ser registadas em moeda nepalesa e contabilizadas pelo regime de competência. Além disso, a contabilidade deve ser efetuada de acordo com o ano fiscal nepalês. O formato da declaração deve ser o especificado no Anexo 3 do procedimento. Trata-se de um formulário de declaração que inclui o valor das transações de serviços digitais, a obrigação fiscal e quaisquer juros ou taxas de mora aplicáveis. Exige também detalhes das vendas, incluindo serviços prestados a empresas que não sejam consumidores nepaleses. A declaração deve ser apresentada no prazo de 3 meses a contar do final de cada ano fiscal através do meio online. Conforme mencionado acima, será aplicada uma multa à taxa de 0,1% ao ano sobre o valor das transações anuais se a declaração não for apresentada atempadamente.

Resultados e avaliação

Em junho de 2025, 20 empresas estrangeiras estavam registadas, incluindo a Apple, a Google, a Microsoft, a TikTok e a Netflix, e começaram a pagar o DST pela prestação de serviços eletrónicos a consumidores no Nepal. Este número está a aumentar rapidamente, à medida que cresce o número de empresas que se registam e pagam o imposto.

De acordo com a imprensa nacional, empresas como a Microsoft, Google, Adobe, Netflix, Amazon e Apple pagaram 410 milhões de NPR (aproximadamente 3,1 milhões de USD) em DST no ano fiscal de 2023-24. Além disso, outra fonte revela que, no ano fiscal de 2079/80 (2022/23), após a implementação do Imposto sobre Serviços Digitais, oito empresas registaram 700 milhões de NPR em transações em apenas cinco meses, contribuindo com 109,4 milhões de NPR em impostos. Uma única empresa sediada nos EUA registou a transação mais elevada, no valor de 1,31 mil milhões de NPR, pagando a maior parte dos impostos. Estas empresas prestam serviços digitais como publicidade, serviços na nuvem, plataformas OTT (*over-the-top*), software e muito mais.

A partir do atual ano fiscal de 2081/82 (2024/25), as empresas com transações anuais superiores a 3 milhões de NPR (valor aumentado de 2 milhões de NPR) são obrigadas a pagar o Imposto sobre Serviços Digitais e o IVA.

Até à data, apenas os prestadores de serviços digitais não residentes são obrigados a pagar impostos sobre serviços digitais (DST) no Nepal. No entanto, as alterações às disposições do DST e à Lei do IVA, introduzidas através da Portaria Financeira de 2025, exigem agora que as pessoas não residentes paguem impostos sobre os rendimentos provenientes de publicidade online direcionada e da venda de dados de utilizadores.

A venda de dados de utilizadores e a sua utilização em publicidade online direcionada é uma prática generalizada em que as empresas recolhem, analisam e, frequentemente, vendem informações pessoais para apresentar anúncios personalizados. Com estas alterações, espera-se que o âmbito do DST do Nepal se expanda e que a cobrança de receitas aumente.

Desafios e fatores de sucesso na implementação

O Nepal adotou o Imposto sobre Serviços Digitais (DST) no início de 2022 e fez a segunda alteração em 2024/2025. Em junho de 2025, 20 empresas já estavam registadas. Esta é já uma mudança considerável desde a criação do DST. No entanto, o processo de implementação não está a decorrer tão bem como esperado. Há apenas algumas semanas, o Ministro nepalês das Comunicações e Tecnologias da Informação emitiu um ultimato às principais empresas de tecnologia, exigindo que se registassem e cumprissem as suas obrigações fiscais. Esta situação também sublinha o desrespeito demonstrado por algumas destas empresas ao não cumprirem o quadro legal. Embora o governo tenha promulgado leis destinadas a integrar essas empresas no sistema fiscal, a maioria continua a operar fora dele.

Além disso, o quadro regulamentar efetivo precisa de ser reforçado para enfrentar os desafios atuais. Uma legislação e diretrizes adequadas são essenciais para a implementação destas políticas. Além disso, o reforço da capacidade das agências governamentais é outro fator importante. Isto seria ainda mais reforçado se o governo pudesse criar uma força-tarefa especial para o DST. Além disso, é compreensível que muitas empresas não estejam fisicamente presentes no terreno; por isso, é difícil regulá-las. Adicionalmente, uma infraestrutura pública digital adequada e segura e conectividade ajudariam. Além disso, reconhecer publicamente as empresas que mais contribuem acabaria por inspirar outras a fazer o mesmo.

À medida que as aspirações de desenvolvimento do país continuam a crescer, é essencial alargar a base tributária e aumentar as receitas para financiar estes objetivos. Com a rápida aceleração das atividades digitais, espera-se que o Imposto sobre Serviços Digitais (DST) sirva de base sólida para a geração de receitas. Prevê-se que o montante arrecadado através do DST aumente substancialmente nos próximos anos. Assim, há uma necessidade urgente de o Departamento de Receitas Internas formar um grupo de trabalho especial para trabalhar na implementação da DST, aproveitando as ferramentas digitais e a tecnologia disponíveis para garantir o cumprimento da lei. O caminho a percorrer pode ser desafiante, mas com iniciativas colaborativas, o Nepal deve concretizar todo o seu potencial e tirar partido da economia digital.

V. NIGÉRIA

Contexto

A globalização e a digitalização não só impulsionaram o comércio internacional, como também revelaram lacunas nos sistemas fiscais. A erosão da base tributária e a transferência de lucros (BEPS) proporcionam às empresas multinacionais a oportunidade de transferir lucros para jurisdições com baixa tributação, onde a atividade económica é escassa ou inexistente. Estima-se que a BEPS cause perdas anuais de 100 a 240 mil milhões de dólares nas receitas fiscais globais das empresas, de acordo com a OCDE (2025).

Em resposta, a OCDE e o G20 lançaram um Plano de 15 Ações em 2013 para conter o BEPS e modernizar as regras fiscais internacionais. A Nigéria aderiu à iniciativa BEPS em 2014 e adotou várias reformas com base nos relatórios BEPS.

Com cerca de 200 milhões de habitantes e uma penetração da Internet de 55%, a Nigéria é um dos mercados digitais de mais rápido crescimento em África. O aumento do número de prestadores de serviços digitais estrangeiros e a tributação ineficaz dos rendimentos gerados por transações transfronteiriças levaram o país a atualizar o seu quadro fiscal, a fim de garantir uma tributação justa de todas as atividades económicas.

A Ação 1 do Plano BEPS aborda diretamente estes desafios da economia digital, promovendo uma colaboração inclusiva para reformular as normas fiscais globais.

Quadro de implementação

A Nigéria, tal como qualquer nação soberana, tem o direito de definir o seu quadro de política fiscal, bem como de promulgar as suas próprias leis fiscais no que diz respeito às atividades económicas dentro da sua jurisdição.

Na sequência da iniciativa BEPS, os esforços internos da Nigéria para enfrentar os desafios fiscais da economia digital começaram a sério em 2017, com a criação do Comité de Implementação do BEPS para analisar os resultados do BEPS e apresentar recomendações ao governo sobre a implementação.

Reconhecendo a natureza disruptiva da digitalização nas regras fiscais tradicionais, o Comité adotou uma abordagem estratégica em três vertentes: Quadro Político, Quadro Legislativo e Quadro Administrativo.

Quadro político

Reconhecendo que o sistema fiscal da Nigéria está enraizado em modelos de negócio tradicionais, o Quadro Político procurou reformá-lo. Um elemento-chave foi o desenvolvimento de um quadro nacional para exercer direitos de tributação sobre todas as atividades comerciais, independentemente da forma como são realizadas na Nigéria. Este quadro foi concebido para abranger tanto os impostos diretos (uma regra de nexo de imposto sobre o rendimento baseada na Presença Económica Significativa (SEP)) como os impostos indiretos (um regime simplificado de registo e conformidade para a cobrança do IVA em transações digitais transfronteiriças).

A regra de nexo do imposto sobre o rendimento foi concebida para servir como medida provisória, enquanto a Nigéria participa ativamente na medida global contra os desafios fiscais

da economia digitalizada, que do Quadro Inclusivo da OCDE/G20 visava defender regras justas de tributação digital global ao abrigo da abordagem unificada de dois pilares.

No que diz respeito à abordagem em matéria de impostos indiretos, a abordagem política visava rever a legislação existente em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) de forma a dar resposta aos desafios colocados pelas transações transfronteiriças e a melhorar o alinhamento com as normas internacionais, em particular as orientações da OCDE em matéria de IVA/GST.

Quadro legislativo

O Quadro Legislativo foi estabelecido através das Leis das Finanças (2019-2021). As Leis das Finanças de 2019-2021 alteraram as leis fiscais relevantes e estabeleceram o teste de nexu SEP para a tributação dos rendimentos provenientes da Nigéria. A regra SEP define o nexu fiscal com base num teste económico; passou de um teste de presença puramente física para a presença económica.

A Ordem SEP de 2020 detalhou as atividades económicas tributáveis e os limiares de volume de negócios relevantes. A Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (PITA) foi também alterada, para incluir regras SEP para rendimentos auferidos por pessoas singulares não residentes provenientes de serviços remotos transfronteiriços.

A Lei do IVA foi alterada para exigir que os fornecedores não residentes se registem e paguem o IVA.

Quadro administrativo

O Quadro Administrativo envolve a criação do Gabinete Fiscal para Pessoas Não Residentes (NRPTO) pela autoridade fiscal nigeriana, com o objetivo de simplificar os processos administrativos para pessoas não residentes e de adaptar esses processos para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais.

Além disso, foi implementada uma plataforma fiscal totalmente digital para permitir o registo online, a apresentação de declarações fiscais e o pagamento de impostos.

O Regime SEP

Âmbito

O regime SEP da Nigéria visa as atividades económicas realizadas na Nigéria sem presença física. O âmbito das atividades abrangidas pela Ordem SEP inclui:

- i. Transmissão ou download de conteúdos (por exemplo, filmes, música, aplicações, livros eletrónicos).
- ii. Transmissão de dados de utilizadores residentes na Nigéria.
- iii. Venda de bens ou serviços através de plataformas digitais a clientes nigerianos.
- iv. Prestação de serviços de intermediação que liguem compradores e vendedores nigerianos.
- v. Prestação de serviços profissionais, técnicos, de consultoria ou de gestão a residentes nigerianos, ou a estabelecimentos permanentes ou agentes de entidades estrangeiras sediadas na Nigéria.

Para este conjunto de atividades, a Ordem SEP estabelece um limiar mínimo de receita anual **de 25 milhões de NGN** ou o seu equivalente noutras moedas para constituir uma presença digital para efeitos de nexo tributável na Nigéria.

Para além do limiar de volume de negócios, outros fatores não quantitativos incluem:

- (i) utiliza o nome de domínio (.ng) ou regista um endereço de website na Nigéria; ou
- (ii) manter uma interação intencional e sustentada com pessoas na Nigéria, personalizando a sua página ou plataforma digital para atingir pessoas na Nigéria, incluindo a indicação dos preços dos seus produtos ou serviços em moeda nigeriana ou o fornecimento de opções de faturação ou pagamento em moeda nigeriana

Os seguintes pagamentos estão isentos das regras do SEP:

- i. pagamentos recebidos por um trabalhador como remuneração ou compensação ao abrigo de um contrato de trabalho; pagamentos por serviços de ensino prestados através de uma instituição de ensino nigeriana; ou
- ii. pagamentos efetuados por empresas nigerianas a partir das suas bases fixas ou estabelecimentos permanentes localizados noutros países.
- iii. A regra SEP nigeriana não se aplica a empresas residentes em jurisdições com as quais a Nigéria tenha celebrado um acordo fiscal bilateral ou multilateral que contenha um acordo consensual para abordar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.

Taxas de imposto e atribuição de lucros

Os lucros das entidades abrangidas pelo regime SEP da Nigéria são tributados às taxas normais do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), ou seja:

- 0% para receitas inferiores a ₦25 milhões,
- 20% para receitas entre ₦25 milhões e ₦100 milhões, e
- 30% para receitas superiores a ₦100 milhões.

Caso o contribuinte não tenha apresentado declarações de imposto sobre o rendimento, ou se existam complexidades na atribuição de lucros em determinadas circunstâncias (incluindo em transações digitais), a Secção 30 da CITA permite que a autoridade fiscal considere como lucro uma percentagem «justa e razoável» do volume de negócios gerado na Nigéria pela entidade. A fim de aumentar a clareza na aplicação desta disposição, podem ser utilizados parâmetros de referência, tais como rácios de rentabilidade do grupo, indicadores baseados no EBITDA (lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização) e avaliações baseadas no volume de negócios.

Para serviços de gestão, técnicos, profissionais ou de consultoria prestados por não residentes, a retenção na fonte aplicável é de 10%. A retenção na fonte é o imposto final quando a entidade não tem presença tributável na Nigéria.

Características do Regime SEP

1. **Não é um imposto separado nem uma medida unilateral:** o SEP da Nigéria não é um imposto separado, mas sim uma regra de nexo para efeitos de imposto sobre o rendimento. O regime modifica as regras de nexo que servem de indicadores para o imposto sobre o rendimento ao abrigo das leis do imposto sobre o rendimento.
2. **Aplicação ampla:** o SEP abrange vendas digitais de bens físicos, bens digitais (software, e-books, aplicações, etc.) e serviços digitais (streaming, consultoria, soluções na nuvem, monetização de dados).

3. **Parte integrante do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em vigor:** o SEP insere-se no quadro fiscal das empresas da Nigéria e não constitui um tipo de imposto autónomo ou novo.
4. **Proteção por tratado:** Os residentes de países parceiros de tratados estão isentos, salvo disposição em contrário no acordo relevante.
5. **Tributação com base no valor líquido:** O SEP nigeriano tributa com base no valor líquido, e não no valor bruto.
6. **Alocação de lucros:** Não está prevista na lei qualquer regra de alocação de lucros separada para os rendimentos gerados através do SEP. Em vez disso, o contribuinte calcula os seus lucros de acordo com as regras fiscais.
7. **Declarações de autoavaliação:** O contribuinte é obrigado a apresentar declarações de imposto sobre o rendimento de autoavaliação verdadeiras e corretas. Caso tal não seja feito, a autoridade fiscal pode considerar uma percentagem justa e razoável do volume de negócios gerado na Nigéria como lucros para efeitos fiscais.

Reformas da administração fiscal na Nigéria para implementar o SEP

Reformas estruturais

A Nigéria criou as seguintes funções especializadas:

1. Serviço Fiscal para Pessoas Não Residentes (NRPTO), responsável pelos assuntos fiscais das entidades estrangeiras que operam na Nigéria.
2. Departamento da Autoridade Competente: supervisiona as obrigações da Nigéria decorrentes de convenções fiscais, resolve litígios de dupla tributação, coordena as políticas fiscais internacionais e facilita a cooperação fiscal internacional.

Estas funções trabalham em conjunto para reforçar a segurança fiscal, reduzir os litígios e promover o cumprimento voluntário.

Reforço de capacidades

A crescente complexidade dos desafios fiscais da economia digitalizada tem exigido um reforço contínuo de capacidades. A autoridade fiscal da Nigéria tem investido fortemente na melhoria das competências da sua força de trabalho através de:

1. Formação técnica sobre quadros fiscais internacionais (com foco nos relatórios BEPS e nas diretrizes da OCDE).
2. Workshops e certificações em auditoria digital, ciência de dados e contabilidade forense.
3. Colaborações com organizações fiscais internacionais (como a ATAF, a OCDE e a WATAF) para garantir a adesão às melhores práticas globais.

Sistema de TI (automatização)

A autoridade fiscal implementou várias ferramentas tecnológicas, tais como:

1. TaxPro Max : Uma plataforma desenvolvida localmente que permite o registo fiscal, a apresentação de declarações, os pagamentos e o crédito automático do imposto retido na fonte de forma integrada.
2. Mecanismos automatizados de cobrança do IVA, em particular para fornecedores digitais não residentes.

Processos de implementação

Registo e apresentação

1. As empresas não residentes que cumpram os limites especificados para o SEP são obrigadas a registar-se na FIRS através da plataforma TaxPro Max. Esta plataforma permite o registo à distância a nível global e emite o Número de Identificação Fiscal (NIF) às pessoas registadas no prazo de 48 horas.
2. Os contribuintes registados apresentam declarações e pagam impostos online nas principais moedas através da plataforma de administração fiscal digital.

Mecanismos de cobrança

1. Os prestadores de serviços digitais devem efetuar a autoavaliação, apresentar as declarações fiscais de forma adequada e efetuar o pagamento do imposto.
2. Para as entidades que não estejam registadas, a FIRS pode exigir que os clientes empresariais nigerianos deduzam e remetam o imposto ao pagar a prestadores estrangeiros.

Monitorização da conformidade

1. **Apresentação de declarações fiscais:** para melhorar a conformidade, a autoridade fiscal pode recorrer a informações sobre transações ou dados publicitários para identificar as entidades que são obrigadas a apresentar declarações na Nigéria.
2. **Auditorias fiscais:** as auditorias tradicionais são um desafio devido à falta de acesso direto aos registos das empresas estrangeiras.
3. **Resolução de litígios:** a prevenção e resolução de litígios seguem o quadro fiscal das empresas da Nigéria, que define as etapas a seguir antes do litígio e o processo de litígio através do Tribunal de Recurso Fiscal (TAT) e dos tribunais.
O processo começa com uma Notificação de Avaliação da FIRS ao contribuinte; caso o contribuinte discorde, dispõe de 30 dias para apresentar uma Notificação de Oposição (NOO) detalhando os fundamentos da oposição e fornecendo documentação de apoio. A FIRS pode manter, rever a avaliação e emitir uma avaliação revista, ou recusar-se a alterar a avaliação e emitir uma Notificação de Recusa de Alteração (NORA). Um contribuinte insatisfeito pode recorrer ao TAT, que é um órgão independente criado ao abrigo da lei para resolver litígios fiscais. Podem ser interpostos novos recursos para o Tribunal Superior Federal e instâncias superiores.

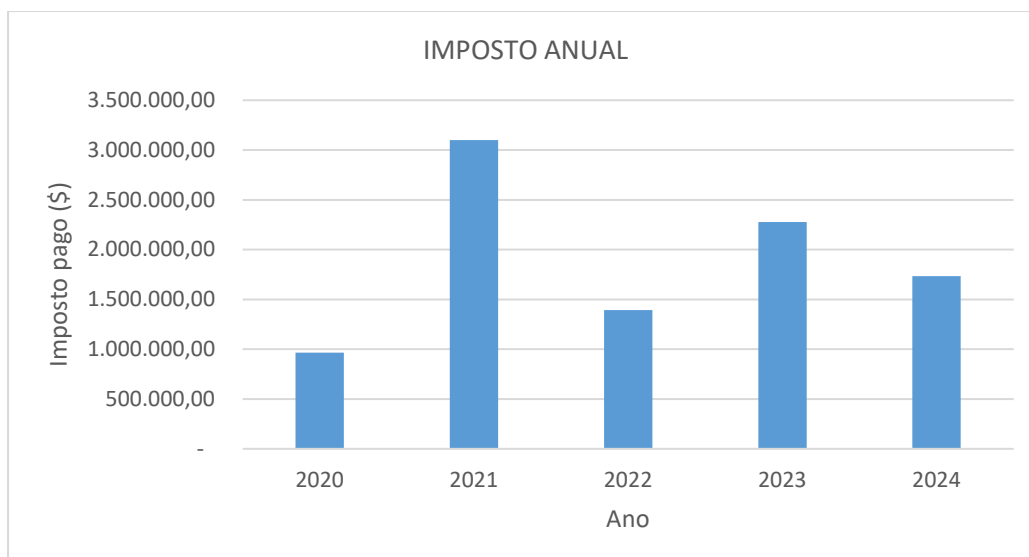
Resultados e avaliação

Empresas registadas

Tem-se verificado um aumento constante no número de empresas digitais registadas para efeitos fiscais na Nigéria, passando de um número inicial de apenas 20 empresas nas fases iniciais para cerca de 40 entidades registadas até ao final de 2024.

Receitas arrecadadas

A receita tributária arrecadada entre 2020 e 2024 é apresentada na figura abaixo:



Fonte – FIRS

A receita acima referida baseia-se exclusivamente nas declarações de rendimentos autoavaliadas pelas empresas.

Desafios na implementação

Embora a política do SEP reflita uma forte vontade política e inovação, a sua implementação tem sido dificultada pelos seguintes desafios legais, estruturais e administrativos.

- i. Lacunas legais e institucionais: Uma questão fundamental é a ausência de regras específicas de atribuição de lucros para a presença digital na legislação nigeriana, o que dificulta uma avaliação fiscal eficaz.
- ii. Baixo rendimento fiscal e desafios de atribuição: Apesar do SEP, a receita é baixa devido às regras de alocação de lucros existentes ao abrigo das diretrizes de preços de transferência (baseadas na análise tradicional de Funções, Ativos e Riscos (FAR), que ignora o valor da contribuição dos utilizadores), bem como à dificuldade em avaliar as contribuições dos utilizadores para os negócios digitais. Isto permite o cumprimento formal, mas com uma contribuição fiscal mínima.
- iii. Limitações relacionadas com tratados na aplicação do SEP: a regra do SEP não se aplica a entidades de países com os quais a Nigéria tem tratados fiscais, limitando assim o seu âmbito de aplicação.
- iv. Dificuldades na renegociação de tratados e na reforma legislativa: renegociar tratados para a tributação digital é complexo e moroso.
- v. Acesso aos dados: o acesso limitado a redes globais de partilha de dados, os acordos limitados de partilha de dados com empresas tecnológicas e a falta de visibilidade dos pagamentos transfronteiriços — especialmente no caso de utilizadores individuais e pequenas empresas que realizam transações através de pagamentos móveis ou cartões de crédito — dificultam o acompanhamento das receitas, levando a cobranças inferiores ao esperado. Os sistemas automatizados de atendimento ao cliente bloqueiam frequentemente o acesso direto às empresas.
- vi. Limitações de conformidade e aplicação: existem desafios estruturais e de capacidade na imposição da conformidade por parte dos gigantes digitais, em parte devido à falta de quadros internacionais de aplicação e de cooperação.

Fatores de sucesso na implementação

Apesar dos vários desafios, vários fatores contribuíram para o progresso relativo da Nigéria na implementação da regra SEP:

- a. Vontade política e inovação institucional: O governo nigeriano tem demonstrado um forte compromisso com as regras do SEP, com a autoridade fiscal a impulsionar reformas fiscais digitais e a melhorar os mecanismos de conformidade.
- b. Envolvimento das partes interessadas: colaborações com partes interessadas que monitorizam transações digitais, servindo como ferramentas indiretas de aplicação.
- c. Alinhamento com as tendências globais: O regime de SEP da Nigéria é consistente com as regras internacionais relevantes. Este alinhamento global poderá facilitar futuras colaborações e reformas de tratados.

Perspetivas futuras e prioridades estratégicas

Para aprofundar a eficácia da aplicação do SEP e garantir receitas sustentáveis provenientes de atividades digitais, a Nigéria está a prosseguir ativamente um conjunto de estratégias voltadas para o futuro:

- i. Reforço da cooperação internacional: a Nigéria irá tirar partido da troca de informações e dos dados CbCR (Country-by-Country Reporting), juntamente com os quadros de assistência administrativa fiscal multilateral, para melhorar o cumprimento fiscal.
- ii. Aprofundamento da colaboração com as agências nacionais: A autoridade fiscal reforçará a colaboração com as agências reguladoras do setor tecnológico e com os reguladores financeiros, para melhorar o acesso aos dados sobre operações digitais e fluxos de receitas.
- iii. Construir uma infraestrutura de conformidade baseada na tecnologia.

Conclusão: Recuperar os direitos de tributação na economia digital

O regime SEP da Nigéria representa um passo positivo no sentido de recuperar os direitos de tributação na economia digital. Apesar dos desafios, a Nigéria está a reformar a sua legislação, a reforçar a colaboração interna e a adotar ferramentas globais de transparência fiscal para melhorar o acesso aos dados.

VI. TANZÂNIA

Contexto

Antes da introdução do DST, a política fiscal da Tanzânia enfrentava dificuldades para captar receitas da sua economia digital. De acordo com as regras fiscais tradicionais, os rendimentos de uma empresa estrangeira só são tributáveis na Tanzânia se a empresa tiver uma presença tributável local (um «Estabelecimento Permanente»). Os serviços digitais são normalmente prestados à distância, pelo que os prestadores de serviços não residentes sem estabelecimento permanente não pagam imposto sobre o rendimento relativo aos lucros provenientes de utilizadores tanzanianos. Embora a Lei do Imposto sobre o Rendimento da Tanzânia exigisse a retenção na fonte sobre determinados pagamentos a não residentes, essas regras não abrangiam efetivamente os serviços digitais prestados a consumidores (transações B2C). Em particular, os consumidores tanzanianos individuais não eram obrigados a reter imposto sobre pagamentos a prestadores de serviços eletrónicos estrangeiros (um resultado reforçado pela Secção 83(2) da Lei do Imposto sobre o Rendimento, que isentava os pagamentos pessoais da retenção na fonte) (República Unida da Tanzânia (URT), 2004). Isto significava que, se um cidadão tanzaniano adquirisse, por exemplo, uma assinatura online ou um serviço de publicidade a uma empresa não residente, esse pagamento, cuja origem era a Tanzânia, poderia sair do país sem ser tributado. Por outro lado, os prestadores de serviços residentes estavam sujeitos a impostos locais (como o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e o IVA), o que os colocava numa desvantagem competitiva em termos de preços. Este desequilíbrio e a erosão da base tributária motivaram o governo a considerar uma nova abordagem.

O setor digital nacional na Tanzânia conta com startups locais e serviços impulsionados pelas telecomunicações, mas os prestadores estrangeiros conquistaram uma quota significativa do mercado, de acordo com a GSMA (2022). A introdução de um imposto sobre serviços digitais na Tanzânia foi motivada pela necessidade de nivelar o campo de ação entre prestadores de serviços estrangeiros e locais e de captar receitas do crescente mercado digital. O governo reconheceu que um valor económico significativo estava a ser gerado na Tanzânia por plataformas digitais sem as correspondentes contribuições fiscais. O DST fazia parte dos esforços para «gerar receitas a partir da economia digital em rápido crescimento, impulsionada pelo aumento da utilização da Internet e dos smartphones» [conforme declarado no discurso sobre o orçamento de 2022/23] (URT 2022a). O objetivo era garantir que as empresas não residentes pagassem uma quota-parte justa de impostos sobre os rendimentos auferidos junto dos utilizadores tanzanianos, tal como fazem as empresas locais. Essencialmente, o DST permitiria à Tanzânia tributar uma parte dos rendimentos provenientes de serviços online acedidos no país, recuperando assim alguns rendimentos que anteriormente escapavam à tributação. Ao implementar um DST, a Tanzânia procurou não só aumentar a cobrança de impostos, mas também criar um ambiente de mercado mais justo, onde os prestadores de serviços eletrónicos estrangeiros não prejudicassem as empresas locais simplesmente por causa da evasão fiscal. O DST da Tanzânia baseia-se, assim, tanto nas necessidades de receitas como nos princípios de equidade fiscal, tal como sugerido nas melhores práticas (ATAF, 2020).

Quadro jurídico

O regime de DST da Tanzânia foi estabelecido através de alterações às leis fiscais existentes, em vez de uma lei autónoma, e entrou em vigor em meados de 2022. A Lei das Finanças de 2022 introduziu alterações fundamentais à Lei do Imposto sobre o Rendimento (Cap. 332) e à Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Cap. 148) para fornecer a base jurídica para a

tributação dos serviços digitais (URT 2022b). Mais precisamente, a Lei das Finanças de 2022 inseriu a Secção 90A na Lei do Imposto sobre o Rendimento, criando a obrigação de certos prestadores de serviços não residentes pagarem imposto sobre o rendimento proveniente dos seus serviços digitais. Adicionou também a Secção 69(m) para definir esse rendimento como tendo origem na Tanzânia quando pago por utilizadores locais. Inicialmente, a lei limitava o âmbito aos serviços prestados através de um «mercado digital», definido como qualquer plataforma eletrónica que permita interações diretas entre compradores e vendedores de serviços (URT 2022b). Essencialmente, a Secção 90A(1) exigia que uma pessoa não residente que prestasse serviços eletrónicos a uma pessoa na Tanzânia (que não exerça atividade comercial) pagasse um imposto sobre serviços digitais de 2% sobre o pagamento bruto recebido. Isto estabeleceu o DST como um imposto sobre o rendimento com base no valor bruto sobre serviços digitais, distinto do imposto sobre o rendimento das sociedades normal. Notavelmente, a formulação visava pagamentos por parte de indivíduos que não exercessem atividade comercial, centrando assim o DST nas transações B2C (business-to-consumer).

No ano seguinte, a Lei das Finanças de 2023 aperfeiçoou as disposições do DST. Uma alteração à Secção 90A alargou o âmbito do DST «para incluir todos os serviços eletrónicos, em vez de o limitar aos prestados através de mercados digitais» (URT 2023). Esta alteração colmatou qualquer lacuna que permitisse a um serviço digital alegar não ser um mercado formal; agora, qualquer serviço eletrónico prestado a utilizadores tanzanianos por um não residente está abrangido pelo âmbito do DST. A alteração de 2023 também ajustou alguns pormenores administrativos (conforme discutido mais adiante, alinhou as datas de apresentação de declarações com o calendário do IVA). Em conjunto, as Leis Financeiras de 2022 e 2023 garantem que qualquer receita obtida online de tanzanianos por um não residente esteja sujeita ao DST ou abrangida por outros mecanismos fiscais.

Para além das alterações à legislação do imposto sobre o rendimento, a Lei do IVA foi alterada em 2022 para incluir os serviços digitais na rede do IVA. A Lei das Finanças de 2022 introduziu a Secção 64(5) na Lei do IVA, permitindo que os prestadores de serviços eletrónicos não residentes se registem para efeitos de IVA sem um representante fiscal local. Isto permite que os fornecedores estrangeiros cobrem e remetam o IVA da Tanzânia (18%) sobre os serviços digitais vendidos a consumidores tanzanianos (URT 2022b). A Lei do IVA foi assim sincronizada com a lei do DST: ambos os impostos aplicam-se às mesmas transações (DST sobre o rendimento e IVA sobre o consumo). No entanto, o mecanismo do IVA distingue clientes empresariais de clientes particulares: se o cliente tanzaniano estiver registado para efeitos de IVA (uma empresa), a lei recorre a um mecanismo de autoliquidação (a empresa local autoavalia o IVA), enquanto que, se o cliente não estiver registado para efeitos de IVA (um particular), o fornecedor não residente deve cobrar e remeter o IVA. Isto reflete o enfoque do DST nos clientes não empresariais (ATAF, 2020).

Para pôr em prática estas alterações legais, o Ministro das Finanças exerceu a autoridade prevista na Secção 90A(3) para emitir regulamentos detalhados. Foram publicados dois avisos governamentais fundamentais no final de 2022: o *Regulamento do Imposto sobre o Rendimento (Registo de Prestadores de Serviços Eletrónicos Não Residentes) de 2022* (GN n.º 478 de 2022) e o *Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Registo de Prestadores de Serviços Eletrónicos Não Residentes) de 2022* (GN n.º 479 de 2022). Estes regulamentos (coletivamente designados por «Regulamentos dos Prestadores de Serviços Eletrónicos») definem a forma como os prestadores não residentes devem registar-se, apresentar declarações e cumprir as obrigações relativas ao DST e ao IVA (URT 2022c). Por exemplo, o Regulamento 4 de ambos os conjuntos de regras exige que os prestadores de serviços eletrónicos não residentes elegíveis solicitem o registo fiscal online junto do Comissário-Geral da Autoridade Fiscal da Tanzânia (TRA). Os regulamentos também esclarecem definições e procedimentos, garantindo que os novos impostos sejam administrados ao abrigo do quadro de administração fiscal existente na Tanzânia.

Uma característica notável do regime de DST da Tanzânia é que exclui as transações B2B, centrando-se exclusivamente nos serviços digitais de empresa para consumidor. Isto é intencional. Uma vez que os pagamentos por parte de empresas tanzanianas a não residentes já estavam sujeitos a retenção na fonte ao abrigo da legislação pré-existente, o DST foi concebido para complementar, e não duplicar, essas regras (URT 2004). Nos termos da Secção 83(c) da Lei do Imposto sobre o Rendimento, se uma empresa ou organização tanzaniana pagar uma taxa de serviço a um não residente, deve reter 15% do pagamento bruto a título de imposto e remetê-lo à TRA. Este imposto retido na fonte (WHT) aplica-se a muitos serviços, incluindo serviços técnicos, profissionais e de gestão prestados na ou para a Tanzânia. Por exemplo, se uma empresa tanzaniana pagar a uma empresa de software estrangeira por software empresarial ou serviços na nuvem (uma transação B2B), a empresa tanzaniana é obrigada a deduzir 15% de WHT do pagamento. Nesses casos, o novo DST de 2% não se aplica, porque a transação está a ser tributada através do mecanismo de retenção na fonte. A lei do DST visa explicitamente os pagamentos de consumidores individuais, que anteriormente não eram tributados. Esta abordagem bifurcada evita a dupla tributação: uma venda de serviços digitais a uma empresa tanzaniana desencadeia o WHT (15%), mas não o DST, enquanto que uma venda a um indivíduo tanzaniano desencadeia o DST (2%), mas não o WHT.

Administração fiscal

A implementação do regime do Imposto sobre Serviços Digitais (DST) exigiu uma preparação administrativa significativa por parte da Autoridade Fiscal da Tanzânia (TRA). No final de 2022 e início de 2023, a TRA criou um grupo de trabalho dedicado à Economia Digital para conceber e implementar o novo imposto. Esta equipa interna, inicialmente composta por cerca de seis funcionários com experiência em economia e política fiscal, assuntos jurídicos, sistemas de TI e gestão fiscal, foi posteriormente alargada para cerca de dez membros à medida que o projeto ganhava impulso e era reconhecido na nova estrutura da TRA, com efeitos a partir de meados de 2023 (TRA 2023a). O mandato da equipa consistia em estabelecer os processos, a tecnologia e o envolvimento das partes interessadas necessários para aplicar o DST e o IVA relacionado aos serviços eletrónicos. Dado que a Tanzânia foi precedida por poucos países da região na implementação de um DST, a equipa da TRA procurou ativamente aprender com outras jurisdições. Os membros da equipa participaram em sessões de formação e visitas de benchmarking a autoridades fiscais no Quênia e na Nigéria para recolher as melhores práticas em matéria de tributação de empresas digitais (ATAF, 2021). Esta aprendizagem entre pares ajudou a TRA a evitar os obstáculos encontrados noutros locais e a adaptar táticas bem-sucedidas ao contexto tanzaniano.

Um dos principais focos da administração foi o desenvolvimento de um sistema de TI para gerir o registo, a declaração e o pagamento de contribuintes não residentes. O sistema fiscal eletrónico existente da TRA foi alargado para acomodar prestadores de serviços digitais estrangeiros que, muitas vezes, não têm presença local ou representante. No final de 2022, a TRA tinha criado um Portal de Registo Online Simplificado especificamente para prestadores de serviços eletrónicos não residentes. O portal permite que um não residente se registe remotamente para obter um Número de Identificação Fiscal (NIF) e registo para efeitos de IVA inteiramente online (TRA 2022a). No final de 2022, o portal online entrou em funcionamento para uso geral, e a TRA emitiu um aviso público a 30 de dezembro de 2022 informando os prestadores de serviços digitais não residentes da sua obrigação de se registarem e começarem a apresentar declarações (o que coincidiu com as datas de entrada em vigor da lei) (TRA 2022b). Foi publicado um manual do utilizador no site da TRA para orientar os contribuintes passo a passo ao longo do registo e da apresentação de declarações. O manual aborda como criar uma conta, enviar informações da empresa e

apresentar declarações mensais de DST/IVA. Esta orientação foi crucial, uma vez que muitas empresas não estavam familiarizadas com os procedimentos fiscais da Tanzânia.

O calendário de implementação foi faseado para facilitar o cumprimento. As declarações de DST eram exigidas a partir das transações de julho de 2022 (uma vez que a lei entrou em vigor a 1 de julho de 2022), enquanto as declarações de IVA eram efetivamente exigidas alguns meses mais tarde (a primeira declaração de IVA para serviços digitais era relativa a janeiro de 2023, com prazo até fevereiro de 2023) (URT 2022b). A TRA concedeu um período de carência, de modo a que as multas e juros por atraso na apresentação nos primeiros meses fossem dispensados, reconhecendo que muitas empresas ainda estavam a adaptar-se ao sistema. Esta abordagem de «primeiro a educação, depois a fiscalização» ajudou a levar as empresas a cumprir voluntariamente a legislação. Em janeiro de 2023, o portal de registo e o sistema de declarações online estavam totalmente operacionais, e a TRA começou a receber declarações mensais de DST e IVA de contribuintes não residentes (TRA 2023b).

Registo e conformidade

Os regimes de DST e IVA da Tanzânia sobre serviços eletrónicos são administrados através de um portal online simplificado, apoiado por guias do utilizador que tornam o registo acessível a prestadores não residentes (TRA 2022a). Inicialmente, as declarações e pagamentos mensais deviam ser efetuados até ao dia 7 do mês seguinte, mas este prazo foi alargado para o dia 20 através da Lei das Finanças de 2023, alinhando-se com os ciclos de IVA nacionais e permitindo mais tempo às entidades estrangeiras (URT 2023). Os prestadores registados devem apresentar declarações eletrónicas mensais indicando a receita bruta proveniente de utilizadores tanzanianos, sobre a qual são calculados um DST de 2% e um IVA de 18%. Os pagamentos são efetuados por transferência bancária utilizando um número de controlo gerado pelo sistema. Os prestadores não residentes estão isentos da utilização de EFDs locais e podem apresentar as suas próprias faturas do sistema para efeitos de manutenção de registos. Não são permitidos créditos de IVA a montante para estes contribuintes (TRA 2022a).

A TRA monitoriza o cumprimento através da análise das declarações mensais e da sinalização de envios atrasados. Na fase inicial, foi adotada uma abordagem facilitadora, centrada em lembretes e orientações em vez de sanções. A partir de 2024, os esforços de fiscalização aumentaram, com sanções previstas para declarações atrasadas, subdeclaração ou incumprimento deliberado. Dada a natureza transfronteiriça do imposto, a fiscalização depende fortemente da cooperação e da educação. A TRA mantém um serviço de apoio e interage regularmente com os prestadores de serviços através de webinars e contacto direto para esclarecer as obrigações relativas ao DST e ao IVA (TRA 2023a).

O cumprimento voluntário tem sido incentivado através de um registo simplificado e do apoio aos contribuintes. As grandes empresas digitais cumpriram as regras desde cedo, enquanto a identificação e o incentivo às plataformas mais pequenas exigiram mais esforço. A TRA cruza dados de lojas de aplicações, relatórios de consumidores e dados de pagamentos de instituições financeiras para identificar prestadores não registados. A partir de julho de 2024, a TRA iniciou auditorias formais ao DST, comparando as receitas declaradas com indicadores externos. Embora não tenham surgido disputas de grande envergadura, existe um mecanismo de recurso claro (TRA 2024).

Em geral, a estratégia de conformidade combina procedimentos simplificados, educação e aplicação credível da lei, reconhecendo que, para empresas não residentes sem presença local, a cooperação é mais eficaz do que a coação. A divulgação contínua e a aplicação adaptativa da lei continuam a ser essenciais para sustentar a conformidade.

Resultados e Avaliação

Desde a sua introdução em meados de 2022, o Imposto sobre Serviços Digitais (DST) da Tanzânia e o IVA associado aos serviços eletrônicos expandiram a base tributária nacional, gerando receitas em constante aumento provenientes de transações digitais anteriormente não tributadas. O número de prestadores de serviços digitais não residentes registrados cresceu significativamente ao longo do tempo, refletindo uma melhoria na cobertura e na fiscalização. De apenas alguns registros iniciais no final de 2022, a TRA registou 33 prestadores em conformidade em 2023, aumentando para 138 em janeiro de 2024 (TRA 2023a). Este impulso continuou, com mais 58 prestadores a registarem-se em 2024 e mais 53 nos primeiros três trimestres de 2025, elevando o total acumulado para 144 no terceiro trimestre de 2025. Estes registrados representam uma gama diversificada de serviços, incluindo streaming, software, comércio eletrônico e viagens online, sinalizando um amplo envolvimento com a economia digital.

A arrecadação de receitas seguiu uma trajetória de crescimento semelhante. No ano fiscal de 2022/23 (abrangendo julho de 2022 a junho de 2023), a TRA arrecadou aproximadamente 0,914 mil milhões de TZS provenientes do DST e do IVA sobre serviços digitais (TRA 2023a). Este valor modesto refletiu os desafios iniciais de implementação e as operações durante apenas parte do ano. No entanto, as receitas dispararam em 2023/24, atingindo 20,49 mil milhões de TZS, impulsionadas por um número crescente de entidades em conformidade, pelo aumento do consumo digital e por mecanismos de conformidade mais robustos. Notavelmente, só entre julho de 2023 e janeiro de 2024, as receitas fiscais digitais ascenderam a 20,06 mil milhões de TZS, sinalizando uma maior maturidade do sistema (TRA 2024).

Em março de 2025, as receitas acumuladas totais tinham atingido 48,16 mil milhões de TZS (aproximadamente 17,88 milhões de USD), receitas que, de outra forma, teriam permanecido inexploradas antes da criação do regime (TRA 2025). Embora os impostos digitais ainda representem uma pequena parte da receita fiscal total da Tanzânia, proporcionam uma contribuição significativa e crescente, proveniente principalmente de prestadores estrangeiros anteriormente não registrados.

A desagregação das receitas revela que o IVA, de 18%, representa a maior parte das receitas, enquanto o DST, de 2% sobre as receitas brutas, constitui uma parte menor, mas importante. Em 2023, o DST contribuiu com aproximadamente 22,5% da receita fiscal digital total, diminuindo ligeiramente para 17,0% em 2024 e recuperando para 21,1% no terceiro trimestre de 2025. Estas flutuações refletem provavelmente mudanças na composição da clientela — particularmente entre o consumo B2C e B2B — e a expansão dos volumes de transações tributáveis. Em média, o DST representa 20% das receitas fiscais digitais totais. Embora menor do que o IVA, o DST representa uma fonte de receitas inteiramente nova, captando rendimentos que estavam em grande parte fora do alcance das autoridades fiscais antes das reformas de 2022.

Desafios e fatores de sucesso na implementação

Embora o regime de Imposto sobre Serviços Digitais da Tanzânia marque um passo importante na tributação da economia digital, enfrenta vários desafios de implementação. Um obstáculo fundamental reside na identificação de prestadores de serviços digitais não residentes, particularmente plataformas mais pequenas sem presença física. A TRA baseia-se em pesquisas na Internet, denúncias de consumidores e cooperação transfronteiriça para localizar tais entidades. O reforço da partilha de dados com outras autoridades fiscais e a colaboração com reguladores nacionais, como a *Autoridade Reguladora das Comunicações*

da *Tanzânia (TCRA)*, poderiam melhorar a detecção. A aplicação da lei também continua limitada, uma vez que é difícil obrigar entidades estrangeiras sem ativos locais a cumprir a lei. A TRA depende principalmente do cumprimento voluntário, de incentivos à reputação e da ameaça implícita de exclusão do mercado. Melhorias futuras podem incluir a cooperação bilateral e a participação em quadros fiscais digitais globais.

A auditoria e a verificação do cumprimento fiscal constituem outra tarefa complexa. A TRA depende fortemente de dados de receitas auto-declarados, com acesso limitado a registos de terceiros, como números de assinantes ou volumes de transações. O reforço da capacidade de auditoria através de formação em economia digital e análise de dados é um fator-chave de sucesso. Persistem também problemas de pagamento, especialmente para pequenas plataformas pouco familiarizadas com os processos de remessas internacionais. Os riscos de conversão cambial e as paragens do sistema têm igualmente constituído obstáculos, embora reformas administrativas recentes, tais como prazos flexíveis, tenham ajudado a melhorar o cumprimento.

A preparação e a sensibilização dos contribuintes continuam a ser desiguais. Algumas empresas digitais, particularmente as de média dimensão, desconheciam as suas obrigações ou tiveram dificuldades em adaptar os sistemas para cumprir o DST e o IVA sobre serviços eletrónicos. A educação proativa dos contribuintes pela TRA, a aplicação flexível da lei e o envolvimento contínuo com o setor revelaram-se eficazes.

A abordagem da Tanzânia evoluiu para além dos serviços B2C. Em 2024, o governo introduziu um imposto retido na fonte de 5% sobre os criadores de conteúdos digitais residentes e um imposto retido na fonte de 3% sobre as transações de ativos digitais. Estas medidas visam colmatar lacunas na base tributária digital. Em geral, a experiência da Tanzânia sublinha a importância da adaptabilidade, da coordenação interinstitucional e do envolvimento das partes interessadas na construção de um sistema de tributação digital eficaz e sustentável.

Em conclusão, o regime do Imposto sobre Serviços Digitais (DST) da Tanzânia registou avanços impressionantes num curto espaço de tempo, tornando-se um caso de estudo para outros países em desenvolvimento que procuram tributar a economia digital. Os fatores de sucesso subjacentes a esta conquista incluem uma forte vontade política, um quadro jurídico claro, investimento em infraestruturas administrativas e o envolvimento com as partes interessadas. A agilidade da TRA na adaptação das regras (como a alteração dos prazos de apresentação) e a criação de uma unidade especializada são indicativos de uma administração recetiva, o que constitui um bom presságio para o futuro. Por outro lado, desafios como a aplicação transfronteiriça e a natureza em constante evolução dos serviços digitais significam que o regime do DST exigirá atenção e adaptação contínuas. O reforço contínuo de capacidades, a cooperação internacional e o diálogo com a indústria digital serão fundamentais para sustentar e melhorar este regime.

CONCLUSÃO

A rápida digitalização da economia global transformou a forma como as empresas operam, permitindo-lhes expandir-se além-fronteiras sem estabelecer uma presença física. A dimensão da economia digital continua a crescer e estima-se que varie entre 4,5% e 15,5% do PIB global (UNCTAD, 2019, pp. 48, 69). A revolução digital criou oportunidades económicas, mas também expôs as fraquezas das regras fiscais atuais. As regras fiscais atuais não conseguem estabelecer um nexo fiscal com os países de mercado e não captam o valor criado nesses mercados.

Muitas empresas digitais obtêm receitas significativas em jurisdições de mercado a nível global sem uma presença física. Os seus modelos de negócio assentam em ativos intangíveis altamente móveis, dados de utilizadores e participação dos utilizadores. Consequentemente, pagam frequentemente poucos ou nenhuns impostos sobre os lucros gerados nas jurisdições de mercado, enquanto as empresas tradicionais continuam a ser tributadas na totalidade (Aslam & Shah, 2021; Comissão Europeia, 2017; Fair Tax Foundation, 2025). Isto resulta em concorrência desleal e perdas de receitas para as jurisdições de mercado, sublinhando a necessidade urgente de reformar as regras fiscais tradicionais e adotar medidas específicas para tributar a economia digital.

As regras fiscais atuais enfatizam as atividades do lado da oferta e a presença física, ignorando contribuições baseadas no mercado, tais como a participação dos utilizadores, os dados e a infraestrutura local (Singh, 2018; Devereux & Vella, 2018; Hongler & Pistone, 2015). Isto resulta em empresas digitais a gerarem lucros significativos nas jurisdições de mercado, pagando, entretanto, impostos mínimos. O princípio do benefício e a lealdade económica apoiam a tributação baseada na fonte, uma vez que as empresas digitais obtêm vantagens substanciais dos bens públicos nas jurisdições dos utilizadores. Além disso, a economia digital gera rendas económicas específicas da localização devido aos baixos custos marginais e à escalabilidade, que permanecem em grande parte isentas de impostos (Cui & Hashimzade, 2019).

Os países responderam aos desafios fiscais da economia digital através de medidas nacionais e iniciativas multilaterais. O Relatório de 2015 da OCDE sobre a Ação 1 do BEPS identificou três opções para abordar os desafios fiscais da economia digital: redefinir o nexo para incluir um SEP, aplicar retenção na fonte sobre transações digitais e aplicar uma taxa de equalização (OCDE, 2015). Embora estas propostas não tenham sido totalmente incorporadas no Montante A do Pilar Um, influenciaram uma onda de medidas nacionais, incluindo DSTs, SEPs e taxas de equalização em países como a Índia, a Nigéria e o Quênia. A conceção final do Montante A do Pilar Um da OCDE adotou uma abordagem mais restrita, visando apenas um número limitado das maiores e mais lucrativas EMNs, e tem estado desde então estagnada devido à falta de consenso global. Estudos mostram que os países em desenvolvimento obteriam mais receitas com os DSTs do que com as reatribuições restritas ao abrigo do Montante A do Pilar Um (Starkov & Jin, 2024).

No âmbito do quadro da ONU, o Artigo 12.º-B da Convenção-Modelo da ONU sobre Tributação prevê a tributação na fonte de serviços digitais automatizados numa base bruta ou líquida. Embora ainda não tenha sido adotado em tratados, este alinha-se mais estreitamente com as necessidades dos países em desenvolvimento. O protocolo preliminar sobre a tributação de serviços transfronteiriços numa economia altamente digitalizada no âmbito da UNFCITC proporciona outra plataforma para os países simplificarem a tributação da economia digital.

Práticas comparativas dos países

Países como a Colômbia, a Índia, o Quênia, o Nepal, a Nigéria e a Tanzânia adotaram o DST, o SEP ou ambos. Este artigo analisou a forma como implementaram as medidas nacionais de tributação digital. A tabela abaixo apresenta um resumo das principais características:

Tabela1 : Práticas dos países

País	Tipo de medida	Taxa de imposto	Âmbito	Limiar / Critérios de nexo	Ano de entrada em vigor
Colômbia	SEP Retenção na fonte IVA	SEP: 3% do rendimento bruto total	Serviços digitais e comércio eletrónico prestados por empresas não residentes	Interação sistemática com o mercado local – 300 000 utilizadores ou clientes; ou transações com preços ou pagamentos em moeda local Valor bruto das transações por ano de 31 300 UVT (490 000 USD)	2022
Índia	Imposto de Equalização (EL) & SEP WHT GST	EL de 6% sobre publicidade (2016) EL de 2% no comércio eletrónico (2020) Regras do SEP (2022)	Anúncios online, comércio eletrónico, prestados por empresas não residentes SEP com base na receita/utilizadores	anúncios online e pagamentos de comércio eletrónico superiores a 0,1 milhões de INR (1.500 USD) não abrange prestadores de serviços digitais com receitas anuais inferiores a 20 milhões de INR (235 000 USD) SEP: interação sistemática com o utilizador - 300 000 utilizadores Valor da transação: receita anual de pelo menos 20 milhões de INR (235 000 USD)	2016 (anúncios online EL) 2020 (EL comércio eletrónico) 2022 (SEP)
Quênia	DST SEP IVA	DST: 1,5% da receita bruta SEP: 3% do volume de negócios bruto (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas de 30% sobre o lucro tributável – lucro considerado como 10% do volume de negócios bruto)	Serviços digitais, software, dados; comércio eletrónico prestado por empresas não residentes	Sem limite de receita para o DST IP local, endereço de faturação, intermediários de pagamento Limite de receita do SEP – 5 milhões de KES (40 000 USD) de volume de negócios anual	2021 (DST) Dezembro de 2024 – (SEP)

Nepal	DST IVA	DST: 2% sobre o valor da transação	Transações digitais e serviços online por não residentes	Transações anuais de 3 milhões de NPR (22 351 USD)	2022
Nigéria	SEP Retenção na fonte IVA	SEP: Sem taxa fixa; o IRC aplica-se aos lucros. Não existe uma fórmula fixa para o lucro presumido.	Transações e serviços digitais, comércio eletrónico por não residentes	Limite de receita de 25 milhões de NGN (15 000 USD), ou interação digital significativa - domínio local ou opção de pagamento Serviços de gestão ou profissionais.	2019 (proposta de regra SEP)
Tanzânia	DST Retenção na fonte IVA	DST: 2% do volume de negócios	Serviços online e plataformas de comércio eletrónico para transações B2C. Exclui transações B2B (que são abrangidas pelo WHT)	Baseado no volume de negócios; aplica-se a não residentes relativamente a pagamentos efetuados por utilizadores locais por serviços digitais	2022

A análise dos cinco países — Colômbia, Índia, Quênia, Nigéria e Tanzânia — revela que todos adotaram medidas nacionais para tributar a economia digital, embora com taxas, âmbito e estratégias de implementação variáveis, conforme indicado na tabela. A Colômbia e a Nigéria têm um imposto SEP. A Índia tinha tanto o Imposto de Equalização (EL) como o imposto SEP, mas retirou o EL sobre o comércio eletrónico em agosto de 2024 e o EL sobre a publicidade online em abril de 2025. O Quênia e a Tanzânia têm o DST. No entanto, o Quênia fez a transição do DST para o SEP em dezembro de 2024. Todos os países utilizam a autoavaliação para garantir o cumprimento. A Colômbia, a Índia, a Nigéria e a Tanzânia dispõem de um mecanismo de retenção na fonte para garantir o cumprimento das obrigações fiscais relativas a pagamentos efetuados a não residentes no âmbito de transações B2B.

As taxas de imposto para os DST nos diferentes países variam entre 1,5% e 6% da receita bruta, com um âmbito que abrange uma vasta gama de transações digitais, incluindo serviços de streaming, mercados digitais, dados e interações com os utilizadores. O SEP da Nigéria é mais abrangente, uma vez que inclui pagamentos a não residentes pela prestação de serviços de gestão ou profissionais. Enquanto o imposto SEP da Colômbia e do Quênia aplica uma percentagem fixa de lucro presumido para determinar a rentabilidade, o FIRS (Serviço Federal de Receitas) da Nigéria utiliza vários parâmetros de referência, tais como rácios de rentabilidade do grupo, proxies baseados no EBITDA e avaliações baseadas no volume de negócios para determinar a rentabilidade. Da mesma forma, o SEP da Índia aplica disposições nacionais que conferem ao funcionário responsável pela avaliação a competência para adotar o método mais razoável com base nos factos específicos do caso.

Todos os países aplicam diferentes limiares mínimos de receita ou de utilizadores, exceto o Quênia e a Tanzânia, cujos DST não têm limiares, o que pode aumentar a carga fiscal sobre as entidades de menor dimensão. As regras de localização do DST da Tanzânia limitam-se a pagamentos por parte de residentes a empresas não residentes por serviços digitais apenas para transações B2C, enquanto as transações B2B são tributadas através do WHT.

Todos os países implementam medidas fiscais complementares. A Colômbia, a Índia, o Quênia, a Nigéria e a Tanzânia aplicam WHT sobre pagamentos relativos a transações digitais a prestadores de serviços não residentes. Todos os seis países aplicam IVA ou GST aos serviços digitais transfronteiriços, no âmbito de um sistema fiscal abrangente.

As receitas provenientes dos impostos sobre serviços digitais (DST) têm vindo a aumentar ao longo do tempo, gerando receitas significativas na Índia, no Quênia, no Nepal e na Tanzânia. O rendimento fiscal do imposto sobre serviços eletrónicos (SEP) na Nigéria e no Nepal também tem vindo a aumentar, mas ainda não gerou receitas significativas. As sanções, juros e multas variam consideravelmente entre os países, desde uma multa de 0,1 % no Nepal até 100 % do imposto sobre serviços eletrónicos (EL) não pago na Índia, o que indica uma disparidade considerável nas abordagens de aplicação da lei.

Uma característica comum a todas as jurisdições é a natureza dinâmica e em evolução da legislação. Os países continuam a aperfeiçoar as suas leis em resposta ao ritmo acelerado da transformação digital e à necessidade de alargar a base tributária: a Índia alargou o âmbito das transações abrangidas pelo EL em 2020 e acabou por retirar o EL em antecipação a reformas multilaterais. O Nepal alargou o limiar tributário em 2024. O Quênia passou de um modelo de DST baseado no valor bruto para um modelo de SEP baseado no valor líquido.

As declarações de DST são apresentadas mensalmente no Quênia e na Tanzânia. No caso do Nepal, a declaração é feita anualmente. As declarações de SEP são apresentadas anualmente na Nigéria. Na Colômbia, os não residentes registados ao abrigo das regras do SEP são obrigados a apresentar uma declaração anual, mas efetuam pagamentos mensais provisórios de imposto sobre o rendimento. Na Índia, as declarações de EL são apresentadas anualmente, mas os pagamentos antecipados de impostos são exigidos trimestralmente. Os pagamentos mensais provisórios na Colômbia e os pagamentos antecipados trimestrais na Índia reforçam o cumprimento.

Persistem alguns **desafios** na implementação. Um dos desafios é a interação dos SEP com os tratados fiscais, o que limita a sua eficácia, como é o caso dos SEP da Colômbia e da Índia.

Outro desafio é de natureza política: os países que aplicam medidas unilaterais ou nacionais podem enfrentar desvantagens se as jurisdições homólogas não impuserem medidas semelhantes. A Colômbia, por exemplo, enfrenta esta questão, uma vez que outros países da região não adotaram medidas semelhantes, e a ausência de alívio da dupla tributação apenas agrava a situação.

Os países enfrentam também limitações de aplicação. As autoridades fiscais têm dificuldade em fazer cumprir a conformidade por parte de empresas digitais não residentes sem presença física local. Muitas não têm acesso a informações fiáveis sobre as operações de empresas digitais globais com presença digital local. Outro desafio é a falta de regras claras de atribuição de lucros para um SEP, como é o caso da Nigéria e da Índia, o que pode aumentar as incertezas.

Melhores práticas nacionais

Várias melhores práticas surgiram das experiências dos países na conceção e implementação de medidas fiscais digitais. Os países em desenvolvimento que estão a considerar a introdução de impostos digitais podem basear-se nas seguintes melhores práticas ao conceberem a sua tributação:

- **Limiares claros e nexos baseado nas receitas:** A maioria dos países dispõe de regras de âmbito de aplicação e limiares claros, que fornecem critérios estruturados para estabelecer a presença digital. Estes limiares ajudam a visar os grandes prestadores de serviços digitais não residentes, reduzindo simultaneamente a carga de conformidade sobre as empresas de menor dimensão.

- **Separação dos sistemas de imposto sobre o rendimento:** A «Equalisation Levy» da Índia evita complicações relacionadas com os tratados fiscais, uma vez que é regulamentada fora do âmbito da legislação relativa ao imposto sobre o rendimento. Os países com uma extensa rede de tratados fiscais podem optar por esta solução. No entanto, tal pode limitar a concessão de benefícios em matéria de dupla tributação.
- **Integração com os sistemas existentes de Retenção na Fonte (WHT), IVA/GST:** a Colômbia, a Índia e a Nigéria aplicam Retenção na Fonte sobre transações digitais. O Nepal, a Índia e o Quênia aplicam IVA sobre transações digitais. Isto alarga a base tributária e melhora o cumprimento das obrigações fiscais. Na Colômbia, o imposto retido na fonte mais elevado, em comparação com o imposto aplicável ao abrigo do regime SEP sobre serviços digitais, incentiva os não residentes a registarem-se voluntariamente e a efetuarem autoavaliações. É importante referir que ter instituições financeiras e intermediários como agentes de retenção na fonte, como é o caso da Colômbia, pode melhorar o cumprimento e colmatar lacunas.
- **Cálculo fiscal simplificado:** A Colômbia, a Índia, o Quênia e a Tanzânia têm adotado uma tributação com base no valor bruto com taxas fixas, o que reduz a complexidade para as autoridades fiscais com capacidade e disponibilidade de informação limitadas. No entanto, a tributação com base no valor bruto pode não ter em conta as margens de lucro específicas do setor e pode aumentar o risco de medidas de retaliação por parte dos países desenvolvidos.
- **Pagamentos mensais provisórios ou adiantados,** como no caso da Colômbia e da Índia. Quando um regime exige a apresentação de declarações fiscais anuais, os pagamentos antecipados ou provisórios melhoram o cumprimento, aliviam a carga fiscal sobre os contribuintes e garantem a cobrança atempada das receitas pelo governo.
- **Unidade dedicada e dotada de recursos adequados no âmbito da administração fiscal** para supervisionar a implementação e a aplicação dos impostos digitais. Países como o Quênia e a Tanzânia adotaram esta abordagem através da criação de equipas especializadas para administrar os DST. Estas unidades devem estar equipadas com capacidade técnica, pessoal e infraestruturas digitais adequadas, e receber formação e apoio contínuos para gerir eficazmente o registo dos contribuintes, a monitorização do cumprimento e a aplicação da lei.
- **Registo obrigatório para prestadores de serviços digitais não residentes,** tal como introduzido no Quênia, na Nigéria e no Nepal, melhorando a visibilidade dos contribuintes não residentes e apoiando a monitorização do cumprimento.
- Os países introduziram **incentivos para encorajar as empresas a cumprir a legislação.** A Colômbia cobra uma taxa mais baixa de 3% de SEP às empresas não residentes registadas, enquanto se aplica um imposto retido na fonte geral mais elevado, de 10%, às empresas não residentes que não se tenham registado. O reconhecimento público dos contribuintes cumpridores pode incentivar o cumprimento. O Quênia incentiva o cumprimento, reconhecendo os esforços dos contribuintes não residentes cumpridores durante o mês dos contribuintes. Simplificar os processos de registo e apresentação de declarações, em que tudo é feito online, pode aumentar o cumprimento; por exemplo, sistemas online como o *iTax* no Quênia e o *TaxPro Max* na Nigéria permitem o registo e a apresentação de declarações automáticos.
- **Colaboração com outros órgãos reguladores governamentais:** A colaboração da Índia com outros órgãos reguladores melhorou a harmonização legislativa e reforçou o cumprimento das normas. As políticas que exigem o armazenamento local de dados, especialmente para empresas de tecnologia financeira, comércio eletrónico, telecomunicações e tecnologia da saúde, levaram muitas empresas digitais a manter servidores na Índia, o que melhora a rastreabilidade e facilita a aplicação da legislação fiscal.
- A Colômbia e a Nigéria têm uma **disposição anti-evasão** para garantir que o limiar mínimo de receita não seja manipulado, analisando o valor agregado de todas as transações com partes relacionadas e afiliadas.

- **A aprendizagem entre pares** pode desenvolver capacidades e ajudar na avaliação comparativa. O Quênia, a Nigéria e a Tanzânia têm-se envolvido em exercícios de aprendizagem entre pares sobre a tributação da economia digital.

Rumo à harmonização e simplificação

Os estudos de caso ilustram a diversidade das medidas nacionais em termos de conceção, aplicação e implementação. Embora as medidas nacionais tenham gerado receitas significativas, o panorama fragmentado da tributação digital também conduziu a um aumento dos custos de conformidade, à incerteza jurídica e a riscos acrescidos de dupla tributação e tensões comerciais. As mudanças contínuas na legislação aumentam ainda mais as incertezas. Para resolver esta situação, os países devem procurar a cooperação regional ou internacional para estabelecer normas globais. Os países podem começar por alinhar os elementos centrais dos seus regimes de tributação digital, incluindo:

- Definições padronizadas do âmbito dos serviços digitais e dos SEP
- Regras de localização consistentes para DSTs e SEPs
- Limiares comuns para receitas ou base de utilizadores para estabelecer o nexo
- Definição de um intervalo aceitável de taxas de imposto para os DST
- Regras consistentes de atribuição de lucros para os SEP
- Requisitos de reporte harmonizados e sistemas de registo simplificados para prestadores de serviços digitais não residentes
- Aproveitamento de plataformas regionais para assistência mútua na administração fiscal, incluindo o intercâmbio de informações, a cobrança de impostos e estratégias de fiscalização
- Reforço da coordenação regional para evitar desvantagens competitivas

A harmonização não se trata de uniformidade, mas sim de criar coerência e compatibilidade, mantendo-se suficientemente flexível para equilibrar a soberania nacional com a consistência internacional, de modo a garantir uma tributação justa, transparente e eficaz da economia digital. O facto de os países terem demonstrado empenho em encontrar uma solução negociada a nível global para tributar a economia digital no âmbito da UNFCITC é promissor.

Considerações sobre o protocolo à UNFCITC

As diversas experiências nacionais na Colômbia, Índia, Nepal, Quênia, Nigéria e Tanzânia oferecem lições valiosas para a elaboração de um protocolo fiscal digital globalmente coerente no âmbito da UNFCITC. Para tirar partido das experiências desses países e promover a coerência, respeitando simultaneamente as diferenças nacionais, as seguintes considerações devem orientar a elaboração do protocolo:

1. Afirmar direitos de tributação com base na origem que se alinhem com os modelos de negócio digitais

O protocolo deve afirmar claramente o direito das jurisdições de mercado de tributar os rendimentos decorrentes de serviços digitais consumidos dentro das suas fronteiras, onde os utilizadores geram um valor económico substancial. Isto pode ser alcançado através de:

- Alargar a definição de Estabelecimento Permanente (EP) para incluir a presença digital não física, como a interação do utilizador ou limiares de receitas, ou fatores de presença digital, como nomes de domínio locais, plataformas digitais ou opções de pagamento locais.

- Direitos de tributação na fonte através da retenção na fonte (WHT) sobre receitas provenientes de jurisdições de mercado.
- Incentivar a atualização de tratados bilaterais para se alinharem com os novos princípios de tributação na fonte. Isto pode ser feito através do protocolo.

2. Padronizar os principais elementos de conceção

Para reduzir a fragmentação e a incerteza jurídica, o protocolo deve promover regras padronizadas para:

- Âmbito e regras de determinação da origem para DSTs e SEPs.
- Limites de receita ou de utilizadores consistentes e uma gama aceitável de taxas de imposto.
- Regras consistentes de atribuição de lucros para os SEP que reflitam a atividade económica, incluindo métodos alternativos de repartição de lucros para os modelos de negócio digitais, como a repartição fracionária, com especial atenção às necessidades práticas de aplicação dos países em desenvolvimento. Isto pode basear-se no método líquido do artigo 12.^o-B, que já utiliza a repartição fracionária.

3. Flexibilidade e opções simplificadas

O protocolo deve apoiar modelos de conformidade simplificados que reconheçam as limitações de capacidade enfrentadas por muitas jurisdições em desenvolvimento e forneça aos países um conjunto aceitável de opções fiscais à escolha, dependendo das prioridades e da capacidade de cada país. Estas podem incluir:

- Retenção na fonte sobre pagamentos brutos.
- Métodos de lucro presumido para a tributação baseada no SEP, oferecendo resultados previsíveis e administráveis.
- Flexibilidade na escolha das opções de tributação e nos prazos de implementação, permitindo uma adoção faseada com base na preparação nacional.
- As propostas fiscais devem também ser dinâmicas para acompanhar a rápida evolução dos modelos de negócio digitais.

4. Eliminação da dupla tributação

O protocolo deve definir claramente que, quando o conjunto aceitável de opções fiscais, tais como DSTs, impostos SEP e WHTs digitais, for implementado por uma parte do protocolo, estas são elegíveis para créditos fiscais estrangeiros. Esta clareza é essencial para evitar a dupla tributação. Em suma, os países que subscreverem o protocolo da ONU comprometer-se-iam a aplicar apenas o conjunto de opções fiscais aceitáveis e a conceder benefícios fiscais pelos impostos pagos pelos seus residentes noutros países relativamente a essas opções fiscais e es. O protocolo pode ser concebido de forma semelhante ao Artigo 46.^o da Convenção Multilateral «Amount A»²², de modo a que se sobreponha aos tratados fiscais bilaterais existentes em vigor entre as partes do protocolo.

²² OCDE/G20, Convenção Multilateral para Implementar o Montante A do Pilar Um: Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Fiscais Decorrentes da Digitalização da Economia (2023). Disponível em <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>.

5. Promover a assistência administrativa mútua em matéria fiscal

A aplicação eficaz das medidas fiscais digitais depende da capacidade das administrações fiscais para identificar, registar e monitorizar prestadores de serviços digitais não residentes e aplicar a tributação. Em consonância com isto, o protocolo deve promover:

- A troca de informações para aceder a dados sobre pagamentos e atividades dos utilizadores, bem como a assistência na aplicação e cobrança de impostos.
- Incentivar a cooperação global no acesso a dados e no registo de fornecedores não residentes.
- A harmonização dos requisitos de reporte para as empresas.

6. Estabelecer um mecanismo de resolução de litígios

Desenvolver um mecanismo multilateral de prevenção e resolução de litígios para resolver conflitos relacionados.

Resumo

Este documento demonstra que a tributação de prestadores de serviços digitais não residentes cria enormes desafios para muitas administrações fiscais. Reconhecendo esses desafios, a OCDE, no seu relatório da Ação 1 sobre a resposta aos desafios fiscais da economia digital, recomendou a aplicação de impostos EL, SEP ou WHT. Essas recomendações não foram levadas a cabo pela OCDE, tendo-se, em vez disso, desenvolvido o Montante A do Pilar Um.

A Índia, o Quênia, a Colômbia, o Nepal, a Tanzânia e a Nigéria promulgaram medidas nacionais tendo em conta a necessidade de agir prontamente para proteger as suas bases tributárias e o facto de se prever que apenas algumas empresas sejam abrangidas pelo Montante A, o que poderá não se traduzir em receitas razoáveis para muitos países, bem como a preocupação de que o Montante A possa não ser ratificado, dado que, por definição, os Estados Unidos têm poder de veto sobre o Montante A.

Embora as medidas nacionais introduzidas pelos países analisados não tenham seguido os mesmos caminhos, todas as legislações estabeleceram umnexo entre os não residentes e as suas jurisdições utilizando receitas e, em alguns casos, limiares de utilizadores. A implementação das medidas nacionais introduzidas pelos países apresenta desafios de política fiscal devido à interação das medidas nacionais com os tratados fiscais e os impostos indiretos. Dada a definição restritiva de estabelecimento permanente nos acordos de dupla tributação, os não residentes procuram alternativas para escapar à tributação nas jurisdições de origem.

Considerando que a implementação das medidas nacionais enfrenta desafios significativos, incluindo o cumprimento e a aplicação, a interação com os tratados fiscais e que a negociação bilateral do Artigo 12.º-B do MTC da ONU nos tratados existentes é complexa e demorada, seria necessária uma solução multilateral para garantir que as empresas digitais não residentes paguem a sua quota-parte justa de impostos nos mercados onde interagem com utilizadores, clientes ou visualizações. O Protocolo da ONU sobre a tributação de rendimentos de serviços digitais transfronteiriços no âmbito da Convenção da ONU sobre a Tributação Internacional dos Rendimentos (), poderia prever regras mais justas e equitativas, e o documento delineou os seus principais elementos de conceção.

REFERÊNCIAS

- Fórum Africano de Administração Fiscal (ATAF) (2020). *Abordagem Sugerida para a Elaboração de Legislação sobre o Imposto sobre Serviços Digitais*. Pretória: ATAF.
- ATAF (2021). *Tributação da Economia Digital: A Perspetiva Africana – Resumo de Políticas*. Pretória: ATAF.
- Andersen (2024). O impacto da nova Lei do Imposto sobre Serviços Digitais do Canadá nas empresas, 9 de setembro de. <https://ca.andersen.com/blog/the-impact-of-canadas-new-digital-services-tax-act-on-businesses/>.
- Ariyibi, K. O., Bello, O. F., Ekundayo, T. F., Gupta, R., Samuel, E. O., Oluwabusolami, O., & Odumuwagon, O. O. (2024). *Enfrentar os desafios da tributação do comércio eletrônico e dos serviços digitais na economia globalizada*.
- Aslam, A., & Shah, A. (2021). Tributação da economia digital. Em *Imposto sobre o rendimento das sociedades sob pressão. Por que é necessária uma reforma e como esta poderia ser concebida*. Washington, EUA: Fundo Monetário Internacional, 189–226.
- Bauer, G., Fritz, J., Schanz, D., & Sixt, M. (2019). Desafios do imposto sobre o rendimento das sociedades decorrentes de modelos de negócio digitalizados. Disponível em SSRN 3348544.
- Cebreiro-Gomez, A., Clavey, C., Estevão, M., Leigh-Pemberton, J., & Stewart, B. (2022). *Imposto sobre serviços digitais: práticas nacionais e desafios técnicos*. Banco Mundial.
- Chowdhary, A. M., Maina, A. W., & Omole, K. (2024). Rumo a um Protocolo da ONU para a tributação de serviços transfronteiriços numa economia digitalizada. T20 e South Centre. Disponível em <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-no-40-19-december-2024/>.
- Cui, W., & Hashimzade, N. (2019). O imposto sobre serviços digitais como um imposto sobre a renda específica da localização. Disponível em SSRN 3488812.
- Dagan, T. (1999). O mito dos tratados fiscais. *NYUJ Int'l L. & Pol.*, 32, 939.
- Devereux, M. P., & Vella, J. (2018). Tributação da economia digitalizada: reforma direcionada ou sistêmica? *British Tax Review*, 4, 387-406.
- Enache, C. (2024). *Tributação digital em todo o mundo*. Tax Foundation. Disponível em <https://taxfoundation.org/research/all/global/digital-taxation/>.
- Comissão Europeia (2017). *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: Um sistema fiscal justo e eficiente na União Europeia para o Mercado Único Digital*. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>.
- União Europeia (UE) (2017). *Regulamento relativo aos minerais de conflito*. Disponível em https://policy.trade.ec.europa.eu/development-and-sustainability/conflict-minerals-regulation_en.

UE (19 de outubro de 2020). *Programa de Trabalho da Comissão para 2021*. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0690>.

Fair Tax Foundation (2025). *As Seis Gigantes da Silicon Valley e a sua persistente lacuna fiscal global*. Disponível em <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/Silicon-Six-Report-2025.pdf>.

Falcão, T. (2025). Tributação da Presença Económica Significativa: Um Conceito Sem Prática? International Tax and Investment Center (ITIC); Tax Notes, 10 de fevereiro. Disponível em <https://www.taxnotes.com/lr/resolve/tax-notes-international/significant-economic-presence-taxation-a-concept-without-practice/7qtvv>.

Feng, A., Joshi, S., & McGannon, Q. (2024). *Análise de Tratados Fiscais Desequilibrados de Países em Desenvolvimento: Perspetivas da Base de Dados Tax Treaties Explorer*. Genebra: South Centre. Disponível em <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/09/Graduate-Institute-South-Centre-Tax-Report-2024.pdf>.

Grondona, V., Chowdhary, A. M., & Uribe, D. (2020). *Medidas nacionais sobre a tributação da economia digital*. Documento de Investigação n.º 111. Genebra: South Centre. Disponível em <https://www.southcentre.int/research-paper-111-may-2020/>.

Hearson, M. (2018). Quando é que os países em desenvolvimento negociam a sua base tributária sobre as sociedades? *Journal of International Development*, 30(2), 233–255.

Hongler, P., & Pistone, P. (2015). Modelos para um novo nexo de presença económica (PE) para tributar o rendimento das empresas na era da economia digital. Disponível em SSRN 2586196.

Comité Intergovernamental de Negociação sobre a UNFCITC (4 de abril de 2025). *Roteiro e métodos de trabalho*. Disponível em <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-04/roadmap%20A-AC.298-CRP.12.pdf>.

Kim, Y. R. (2019). Imposto sobre os serviços digitais. *Atas. Conferência Anual sobre Tributação e Atas da Reunião Anual da Associação Nacional de Tributação*, 112, 1–63.

KPMG (2025). *Tributação da economia digitalizada: resumo do desenvolvimento*. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

Mishra, D., Kedia, M., Reddy, A., Ramnath, K., & Vanguri, S. (2025). *Relatório sobre o estado da economia digital da Índia (SIDE)*. ICRIER. Disponível em <https://icrier.org/publications/state-of-indias-digital-economy-side-report-2025/>.

Moreno, A. B., & Brauner, Y. (2019). Tributação da economia digital pós-BEPs... A sério. *Colum. J. Transnat'l L.*, 58, 121.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (2015). *Enfrentar os desafios fiscais da economia digital, Ação 1, Relatório Final de 2015*. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

- OCDE (2018). *Desafios fiscais decorrentes da digitalização – Relatório intercalar de 2018*. Quadro Inclusivo da OCDE/G20. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- OCDE (2019). Documento de consulta pública: Proposta do Secretariado para uma «Abordagem Unificada» no âmbito do Primeiro Pilar. Disponível em <https://web.archive.oecd.org/2019-10-10/532365-public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.
- OCDE (2021). Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. Disponível em <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.
- OCDE (11 de outubro de 2023). Convenção Multilateral para Implementar o Montante A do Pilar Um. Quadro Inclusivo da OCDE/G20. Disponível em <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.
- PIB Delhi (2025). *Estimativa e medição da economia digital da Índia*. Disponível em <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=2095260>.
- Singh, V. K. (2018). Interação entre preços de transferência e atribuição de lucros: questões conceptuais e políticas para os países em desenvolvimento. Resumo de Política de Cooperação Fiscal n.º 3. Genebra: South Centre. Disponível em https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution_EN.pdf.
- Starkov, V., & Jin, A. (2024). *Uma questão de sorte? Comparação das receitas fiscais dos regimes de imposto sobre o montante a e de imposto sobre serviços digitais para países em desenvolvimento*. Documento de Investigação n.º 199. South Centre, Fórum Africano de Administração Fiscal (ATAF) e Fórum da África Ocidental de Administração Fiscal (WATAF). Disponível em https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2024/05/RP199_A-Toss-Up_EN.pdf.
- Tax Justice Network (TJN) (2024). *State of Tax Justice 2024*. Disponível em <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-English-Tax-Justice-Network.pdf>.
- Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) (2019). *Relatório sobre a Economia Digital 2019*. Disponível em https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf.
- UNCTAD (2024). *Relatório sobre a Economia Digital 2024. Moldar um futuro digital ambientalmente sustentável e inclusivo*. Publicações das Nações Unidas. Disponível em https://unctad.org/system/files/official-document/der2024_en.pdf.
- Wagener, T., & Cade, K. (2024). *Impacto do aumento proposto pelos Liberais Democratas ao Imposto sobre Serviços Digitais do Reino Unido*. Centro de Investigação da CCIA. Disponível em <https://ccianet.org/research/reports/impact-liberal-democrats-proposed-increase-uk-digital-service-tax/>.
- Banco Mundial (2024). *Relatório sobre o Progresso e as Tendências Digitais 2023*. Disponível em

[https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/95fe55e9-f110-4ba8-933f-e65572e05395/content.](https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/95fe55e9-f110-4ba8-933f-e65572e05395/content)

DOCUMENTOS DE INVESTIGAÇÃO RECENTES DO SOUTH CENTRE

N.º	Data	Título	Autores
142	4 de janeiro de 2022	Competition Law and Access to Medicines: Lessons from Brazilian Regulation and Practice	Matheus Z. Falcão, Mariana Gondo and Ana Carolina Navarrete
143	11 de janeiro de 2022	Direito Brasileiro da Concorrência e Acesso à Saúde no Brasil: Preços Exploratórios no Setor de Medicamentos	Bruno Braz de Castro
144	27 de janeiro de 2022	A TRIPS-COVID Waiver and Overlapping Commitments to Protect Intellectual Property Rights Under International IP and Investment Agreements	Henning Grosse Ruse-Khan and Federica Paddeu
145	9 de fevereiro de 2022	The Right to Health in Pharmaceutical Patent Disputes	Emmanuel Kolawole Oke
146	16 de fevereiro de 2022	A Review of WTO Disputes on TRIPS: Implications for Use of Flexibilities for Public Health	Nirmalya Syam
147	28 de fevereiro de 2022	Can Negotiations at the World Health Organization Lead to a Just Framework for the Prevention, Preparedness and Response to Pandemics as Global Public Goods?	Viviana Muñoz Tellez
148	7 de março de 2022	Marine Genetic Resources Beyond National Jurisdictions: Negotiating Options on Intellectual Property	Siva Thambisetty
149	8 de março de 2022	The International Discourse on the Right to Development and the Need to Reinvigorate its Implementation	Yuefen Li, Daniel Uribe and Danish
150	21 de março de 2022	The Liability of Internet Service Providers for Copyright Infringement in Sri Lanka: A Comparative Analysis	By Ruwan Fernando
151	19 de abril de 2022	Escaping the Fragility/Conflict Poverty Trap: How the interaction between service delivery, capacity development and institutional transformation drives the process of transition out of fragility	Mamadou Dia
152	21 de abril de 2022	An Examination of Selected Public Health Exceptions in Asian Patent Laws	Kiyoshi Adachi
153	26 de abril de 2022	Patent Analysis for Medicines and Biotherapeutics in Trials to Treat COVID-19	Srividya Ravi
154	9 de maio de 2022	COVID-19 Vaccines as Global Public Goods: between life and profit	Katiuska King Mantilla and César Carranza Barona
155	27 de maio de 2022	Manufacturing for Export: A TRIPS-Consistent Pro-Competitive Exception	Carlos M. Correa and Juan I. Correa
156	1 de junho de 2022	A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries	Vladimir Starkov and Alexis Jin

from the Amount A and the UN Model
Treaty Article 12B Regimes

157	3 de junho de 2022	WTO Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions: How much tariff revenue have developing countries lost?	Rashmi Banga
158	15 de junho de 2022	Twenty Years After Doha: An Analysis of the Use of the TRIPS Agreement's Public Health Flexibilities in India	Muhammad Zaheer Abbas, PhD
159	15 de julho de 2022	Reaping the Fruits of Research on Microorganisms: Prospects and Challenges for R&D and Industry in Sri Lanka	Ruwan Fernando
160	21 de julho de 2022	Movement Forward on ABS for the Convention on Biological Diversity: Bounded Openness Over Natural Information	Joseph Henry Vogel, Manuel Ruiz Muller, Klaus Angerer, and Christopher May
161	26 de julho de 2022	Two Pillar Solution for Taxing the Digitalized Economy: Policy Implications and Guidance for the Global South	Irene Ovonji-Odida, Veronica Grondona, Abdul Muheet Chowdhary
162	11 de agosto de 2022	The Proposed Standing Multilateral Mechanism and Its Potential Relationship with the Existing Universe of Investor – State Dispute Settlement	Danish and Daniel Uribe
163	19 de agosto de 2022	The Human Right to Science: From Fragmentation to Comprehensive Implementation?	Peter Bille Larsen and Marjorie Pamintuan
164	23 de setembro de 2022	Impact of a Minimum Tax Rate under the Pillar Two Solution on Small Island Developing States	Kuldeep Sharma
165	4 de outubro de 2022	Evaluating the Impact of Pillars One and Two	Suranjali Tandon and Chetan Rao
166	6 de outubro de 2022	Lessons From India's Implementation of Doha Declaration on TRIPS and Public Health	Nanditta Batra
167	27 de outubro de 2022	Analysing Intersections between Climate Change and Human Rights	Daniel Uribe Teran and Luis Fernando Rosales
168	28 de outubro de 2022	TRIPS Flexibilities and Access to Medicines: An Evaluation of Barriers to Employing Compulsory Licenses for Patented Pharmaceuticals at the WTO	Anna S.Y. Wong, Clarke B. Cole, Jillian C. Kohler
169	8 de novembro de 2022	The WTO TRIPS Decision on COVID-19 Vaccines: What is Needed to Implement it?	Carlos M. Correa and Nirmalya Syam
170	17 de novembro de 2022	Left on Our Own: COVID-19, TRIPS-Plus Free Trade Agreements, and the Doha Declaration on TRIPS and Public Health	Melissa Omino and Joanna Kahumbu
171	29 de novembro de 2022	Pautas para el Examen de Solicitudes de Patentes Relacionadas con Productos Farmacéuticos	Carlos M Correa
172	1 de dezembro de 2022	Illicit Financial Flows and Stolen Asset Recovery: The Global North Must Act	Abdul Muheet Chowdhary and Sebastien Babou Diasso

171	31 de janeiro de 2022	Directives pour l'examen des demandes de brevet relatives aux produits pharmaceutiques	Carlos M Correa
173	7 de fevereiro de 2023	Analysis of COVID-Related Patents for Antibodies and Vaccines	Kausalya Santhanam
174	13 de fevereiro de 2023	Leading and Coordinating Global Health: Strengthening the World Health Organization	Nirmalya Syam
175	22 de março de 2023	Experiencias internacionales sobre la concesión de licencias obligatorias por razones de salud pública	Catalina de la Puente, Gastón Palopoli, Constanza Silvestrini, Juan Correa
176	29 de março de 2023	De dónde viene y a dónde va el financiamiento para la salud mundial	Germán Velásquez
177	18 de maio de 2023	Policy Dilemmas for ASEAN Developing Countries Arising from the Tariff Moratorium on Electronically Transmitted Goods	Manuel F. Montes and Peter Lunenborg
178	22 de maio de 2023	A Response to COVID-19 and Beyond: Expanding African Capacity in Vaccine Production	Carlos M. Correa
179	14 de julho de 2023	Reinvigorating the Non-Aligned Movement for the Post-COVID-19 Era	Yuefen Li, Daniel Uribe and Danish
180	9 de agosto de 2023	Neglected Dimension of the Inventive Step as Applied to Pharmaceutical and Biotechnological Products: The case of Sri Lanka's patent law	Ruwan Fernando
181	14 de agosto de 2023	Trends, Reasons and Prospects of De-dollarization	Yuefen Li
182	7 de setembro de 2023	Multistakeholderism: Is it good for developing countries?	Harris Gleckman
183	15 de setembro de 2023	Least Developed Countries and Their Progress on the Sustainable Development Goals	Peter Lunenborg
184	15 de setembro de 2023	Promoting Jordan's Use of Compulsory Licensing During the Pandemic	Laila Barqawi
185	13 de outubro de 2023	Foreign Investment Flows in a Shifting Geoeconomic Landscape	Danish
186	14 de novembro de 2023	Patentamiento de anticuerpos monoclonales. El caso de Argentina	Juan Correa, Catalina de la Puente, Ramiro Picasso y Constanza Silvestrini
187	4 de dezembro de 2023	The Global Digital Compact: opportunities and challenges for developing countries in a fragmented digital space	Carlos Correa, Danish, Vitor Ido, Jacqueline Mwangi and Daniel Uribe
188	7 de dezembro de 2023	The Intersection Between Intellectual Property, Public Health and Access to Climate-Related Technologies	Livia Regina Batista
189	21 de dezembro de 2023	Status of Permanent Establishments under GloBE Rules	Kuldeep Sharma

190	24 de janeiro de 2024	Implementing the Doha Declaration in OAPI Legislation: Do Transition Periods Matter?	Patrick Juvet Lowé Gnintedem
191	25 de janeiro de 2024	TRIPS Waiver Decision for Equitable Access to Medical Countermeasures in the Pandemic: COVID-19 Diagnostics and Therapeutics	Nirmalya Syam and Muhammad Zaheer Abbas, PhD
192	30 de janeiro de 2024	Pautas para el examen de patentes sobre anticuerpos monoclonales	Juan Correa, Catalina de la Puente, Ramiro Picasso y Constanza Silvestrini
193	2 de fevereiro de 2024	Desafíos actuales y posibles escenarios futuros de la salud mundial	Germán Velásquez
194	15 de fevereiro de 2024	Implementation of TRIPS Flexibilities and Injunctions: A Case Study of India	Shirin Syed
195	6 de março de 2024	Régimen de licencias obligatorias y uso público no comercial en Argentina	Juan Ignacio Correa
196	19 de abril de 2024	Licencias obligatorias para exportación: operacionalización en el orden jurídico argentino	Valentina Delich
197	28 de maio de 2024	Compulsory Licensing as a Remedy Against Excessive Pricing of Life-Saving Medicines	Behrang Kianzad
198	31 de maio de 2024	What Can Cambodia Learn from Thailand and India as It Prepares to Graduate from Least Developed Country Status?	Brigitte Tenni, Deborah Gleeson, Joel Lexchin, Phin Sovath, and Chalernsak Kittittrakul
199	10 de junho de 2024	A Toss Up? Comparing Tax Revenues from the Amount A and Digital Service Tax Regimes for Developing Countries	Vladimir Starkov and Alexis Jin
200	26 de junho de 2024	Transforming the Non-Military Structures of Global Governance Assessing Priorities for Chapter 5 of the Pact for the Future	Harris Gleckman
201	27 de junho de 2024	Antimicrobial Resistance: Optimizing Antimicrobial Use in Food-Producing Animals	Viviana Munoz Tellez
202	28 de junho de 2024	Constraints to and Prospects for Sustainable Livestock Sector Practices in Argentina with Emphasis on Antimicrobial Usage	David Oseguera Montiel
203	11 de julho de 2024	The Vaccine Industry After the COVID-19 Pandemic: An International Perspective	Felix Lobo
204	24 de julho de 2024	Negotiating Health and Autonomy: Data Exclusivity, Healthcare Policies and Access to Pharmaceutical Innovations	Henrique Zeferino De Menezes, Julia Paranhos, Ricardo Lobato Torres, Luciana Correia Borges, Daniela De Santana Falcão and Gustavo Soares Felix Lima

205	30 de julho de 2024	Foreign Direct Investment Screening for 'National Security' or Sustainable Development: a blessing in disguise?	Daniel Uribe Teran
206	28 de agosto de 2024	Equity and Pandemic Preparedness: Navigating the 2024 Amendments to the International Health Regulations	Nirmalya Syam
207	29 de agosto de 2024	Discussions on Draft Provisions on Damages in the Investor-State Dispute Settlement System in UNCITRAL Working Group III	José Manuel Alvarez Zárate
208	10 de setembro de 2024	Catalyzing Policy Action to Address Antimicrobial Resistance: Next Steps for Global Governance	Anthony D. So
209	25 de setembro de 2024	AMR in Aquaculture: Enhancing Indian Shrimp Exports through Sustainable Practices and Reduced Antimicrobial Usage	Robin Paul
210	30 de setembro de 2024	Decision 15/9 and the Nagoya Protocol: Who should get what in the Multilateral Benefit-Sharing Mechanism?	Joseph Henry Vogel, Natasha C. Jiménez-Revelles, Xavier A. Maldonado-Ramírez de Arellano
211	14 de outubro de 2024	The Implications of Treaty Restrictions of Taxing Rights on Services, Especially for Developing Countries	Faith Amaro, Veronica Grondona, Sol Picciotto
212	9 de janeiro de 2025	International Regulation of Industrial Designs: The TRIPS Agreement in the Light of European Union Law	Adèle Sicot
213	13 de dezembro de 2024	Navigating the WTO's Working Group on Trade and Transfer of Technology: A Critical Analysis from the Perspective of Developing Countries	Nirmalya Syam
214	15 de janeiro de 2025	Application of the Bolar Exception: Different Approaches in the EU	Dmytro Doubinsky
215	23 de janeiro de 2025	Assessing Five Years of the African Continental Free Trade Area (AfCFTA): Proposals on Potential Amendments	Kiiza Africa
216	27 de fevereiro de 2025	Will the Pact for the Future Advance a Common Global Agenda on the Challenges Facing Humanity?	Viviana Munoz Tellez, Danish, Abdul Muheet Chowdhary, Nirmalya Syam, Daniel Uribe
217	20 de maio de 2025	Cross-Border Enforcement of Copyright: A Special Emphasis on Court Decisions and Arbitral Awards	Hany Salem
218	12 de junho de 2025	Winds of Change: The BRICS Club of Nations Chipping Away at Western Dominance - The Dawn of the New South	Len Ishmael, PhD

219	16 de junho de 2025	Reducing the Cost of Remittances – A Priority for the Global South	Danish
220	25 de junho de 2025	Harnessing Open Account Trade — A Major Enabler for Illicit Financial Flows from Developing Countries	Yuefen Li
221	15 de julho de 2025	The AI Race: A Tightrope Walk Between Innovation, Inclusivity and Prosperity for All	Daniel Uribe Terán
222	16 de julho de 2025	Designing an Independent Panel on Evidence for Action on Antimicrobial Resistance: Lessons from Selected Bodies in Global Health, Climate Change and Biodiversity	Viviana Munoz Tellez and Francesca Chiara
223	22 de julho de 2025	Community Based Surveillance for AMR Monitoring: Significance, Requirements and Feasibility in LMICS	Afreenish Amir
224	18 de agosto de 2025	Reflections on Global Development in Times of Crisis: Arguments in Favour of an Alternate Development Paradigm	K. Seeta Prabhu
225	12 de setembro de 2025	Seven Decades After Bandung: The evolving landscape for South-South and Triangular Cooperation	Danish



International Environment House 2
Chemin de Balexert 7-9
1219 Vernier, Geneva
Suíça
+41 (0)22 791 8050
south@southcentre.int
www.southcentre.int



26 Sokode Crescent
Wuse Zone 5
Abuja
Nigéria
+234 (0)815 641 0255
info@wataf-tax.org
www.wataf-tax.org

ISSN 1819-6926