C/2024/2479

23.4.2024

Parecer do Comité Económico e Social Europeu — Tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços a nível mundial e impacto na UE

(parecer de iniciativa)

(C/2024/2479)

Relator: **Krister ANDERSSON**

Decisão da Plenária	25.1.2023
Base jurídica	Artigo 52.º, n.º 2, do Regimento
Competência	Secção da União Económica e Monetária e Coesão Económica e Social
Adoção em secção	2.2.2024
Adoção em plenária	14.2.2024
Reunião plenária n.º	585
Resultado da votação	
(votos a favor/votos contra/abstenções)	202/2/4

1. **Conclusões e recomendações**

1.1. Ao longo da última década, a globalização e a digitalização criaram novas oportunidades de trabalho à distância. A pandemia de COVID-19 desencadeou uma mudança sem precedentes na vida dos trabalhadores e das empresas, conduzindo à ascensão exponencial do teletrabalho.

1.2. Graças às novas tecnologias, é possível realizar exatamente o mesmo trabalho sem necessidade de presença física, o que também significa que um número muito superior de pessoas pode trabalhar à distância além-fronteiras, tendo o número de teletrabalhadores transfronteiriços aumentado consideravelmente.

1.3. As regras em vigor visam tanto a tributação das sociedades como a tributação do trabalho. A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) envida esforços há várias décadas para estabelecer princípios fiscais internacionais comuns através da sua convenção-modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. Tais regras e acordos têm sido aplicados pelos Estados-Membros na União Europeia (UE) e constituem a base normativa da convenção-modelo das Nações Unidas sobre dupla tributação.

1.4. Durante a pandemia, o Secretariado da OCDE emitiu orientações segundo as quais um trabalhador transfronteiriço que não se possa deslocar diariamente para o país do empregador deve estar sujeito a tributação neste último país, apesar de o trabalho ter sido realizado à distância. O número de dias autorizados para esse tipo de trabalho à distância é frequentemente limitado a cerca de 20 dias por ano. No seu Parecer — Tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços e dos seus empregadores ([1]), o Comité Económico e Social Europeu (CESE) recomendou que o limite fosse alargado para dois dias por semana, ou seja, 96 dias por ano, sem quaisquer consequências fiscais.

1.5. Resumidamente, de acordo com as regras em vigor, o princípio acordado em matéria de direitos de tributação estabelece que é o país onde o trabalho é realizado que tem o direito de tributar os rendimentos do trabalho. Se o trabalho puder agora ser realizado à distância, mediante a utilização de meios eletrónicos, é concebível uma solução em que o país de residência do empregador tenha, em princípio, o direito de tributar. No entanto, cabe assegurar que os teletrabalhadores não sofrem qualquer tratamento fiscal discriminatório em comparação com os trabalhadores transfronteiriços que realizam o seu trabalho no país do empregador.

([1]) JO C 443 de 22.11.2022, p. 15.

1.6. Outra possibilidade seria tributar o trabalhador por conta de outrem da mesma forma que os trabalhadores por conta própria, no seu país de residência. Porém, um argumento contra tal regime é o facto de o trabalho continuar a ser realizado por conta do empregador no país B, o que significa que o direito de tributar os rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem deve permanecer nesse mesmo país B, ou seja, no país do empregador. Com efeito, os custos salariais são dedutíveis no cálculo do imposto sobre as sociedades devido no país B ([2]).

1.7. Por conseguinte, o CESE considera que é preferível tributar os rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem como rendimentos salariais no país de residência do empregador. Tal regime simplificaria a situação para os trabalhadores e poderia também ser atrativo para os empregadores. A fim de compensar a perda de rendimentos no país de residência do trabalhador, seria provavelmente necessário um mecanismo de repartição das receitas.

1.8. O CESE propõe que as autoridades tributárias possam repartir as receitas entre os países com base em dados sobre a presença efetiva das pessoas nos Estados em causa (comunicados pelo empregador à autoridade tributária do seu país de residência, a qual funcionaria, assim, como um balcão único) ou utilizando uma chave macroeconómica agregada.

2. **Observações na generalidade**

2.1. Ao longo da última década, a globalização e a digitalização criaram novas oportunidades de trabalho à distância. A pandemia de COVID-19 desencadeou uma mudança sem precedentes na vida dos trabalhadores e das empresas e conduziu à ascensão exponencial do teletrabalho.

2.2. Durante a pandemia, as empresas e os trabalhadores envidaram esforços consideráveis para digitalizar as suas atividades quotidianas (por exemplo, através de ferramentas para a realização de reuniões em linha), acelerando um processo de digitalização já em curso rumo a um novo mundo do trabalho. As alterações observadas ocorreram tanto no setor privado como no setor público ([3]).

2.3. Graças às novas tecnologias, é possível realizar exatamente o mesmo trabalho sem necessidade de presença física, o que também significa que um número muito superior de pessoas pode trabalhar à distância além-fronteiras, tendo o número de teletrabalhadores transfronteiriços aumentado consideravelmente. De acordo com as estimativas atuais neste domínio, cerca de 22 % da mão de obra da UE realiza alguma forma de teletrabalho ([4]).

2.4. Com efeito, o trabalho à distância revelou-se eficiente tanto para os trabalhadores como para os empregadores ([5]). Por conseguinte, a possibilidade de trabalhar fora do escritório vários dias por semana, ou mesmo de modo estável, é agora uma realidade estabelecida e em rápido crescimento.

2.5. Daqui a alguns anos, centenas de milhões de pessoas em todo o mundo poderão trabalhar à distância, muitas delas além-fronteiras, a partir dos seus países de origem ou mesmo de diferentes países terceiros (os chamados «nómadas digitais»).

([2]) De acordo com as regras em vigor, os honorários de consultoria de um trabalhador por conta própria são igualmente dedutíveis no cálculo dos lucros tributáveis das empresas no país B, apesar de os honorários de consultoria serem um rendimento tributável no país A.

([3]) Estudo da Eurofound intitulado «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» [A ascensão do teletrabalho: impacto nas condições e na regulamentação laborais], p. 55. Durante a pandemia, verificou-se um aumento considerável dos acordos setoriais sobre o teletrabalho nos setores da administração e dos serviços públicos, da educação, da saúde e da ação social. A maioria dos acordos setoriais inclui disposições sobre o procedimento formal de introdução do regime de teletrabalho, bem como sobre o acesso ao mesmo.

([4]) Estudo da Eurofound intitulado «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» [A ascensão do teletrabalho: impacto nas condições e na regulamentação laborais], p. 55. Em 2008, menos de 8 % dos trabalhadores trabalhavam a partir de casa «por vezes» ou «habitualmente». Essa percentagem aumentou gradualmente ao longo dos anos, atingindo 11 % em 2019, imediatamente antes da crise. Após o início da pandemia, a frequência do teletrabalho aumentou abruptamente para 19 % em 2020 e novamente para 22 % em 2021. Este aumento foi visível especialmente para o trabalho realizado «habitualmente» a partir de casa.

([5]) Estudo da Eurofound intitulado «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» [A ascensão do teletrabalho: impacto nas condições e na regulamentação laborais], p. 2. Os trabalhadores e, em certa medida, os empregadores preferem o modelo híbrido de teletrabalho (o teletrabalho parcial ou com horário reduzido). Está provado que o trabalho híbrido permite poupar o tempo do trajeto casa-escritório, melhora o equilíbrio entre vida profissional e pessoal, reduz os sentimentos de isolamento e assegura uma gestão mais eficiente do tempo.

2.6. A facilitação do trabalho à distância melhorou a qualidade de vida e o equilíbrio entre vida profissional e pessoal de milhões de trabalhadores ([6]), podendo também contribuir para reduzir o impacto ambiental de milhões de trabalhadores pendulares, em consonância com os objetivos da UE. Por conseguinte, é provável que esta tendência se mantenha e continue a evoluir no futuro.

2.7. Afigura-se claro que o trabalho à distância tem muitos aspetos positivos. No entanto, a tendência de aumento do número de pessoas que trabalham à distância cria também desafios significativos do ponto de vista fiscal. Importa atualizar as regras fiscais de modo a refletir a forma como o trabalho é realizado no contexto atual e a forma como será provavelmente realizado no futuro. Cabe igualmente reconhecer que a escolha de um indivíduo de se estabelecer num determinado local determina também o direito de beneficiar de serviços públicos, financiados principalmente através de impostos. A relação entre tributação e representação na elaboração de políticas constitui um princípio bem estabelecido que cumpre respeitar.

2.8. A resposta à questão da tributação do teletrabalho transfronteiriço implicará provavelmente uma revisão de acordos bilaterais e multilaterais. Suíça e França atualizaram recentemente um acordo deste tipo para os trabalhadores fronteiriços que residem em França e trabalham no cantão de Genebra (Suíça). Nos termos do acordo, o teletrabalho transfronteiriço que não exceda 40 % do tempo de trabalho total não terá impacto na situação fiscal dos trabalhadores. Os trabalhadores fronteiriços que residem em França e trabalham em Genebra continuarão a ser tributados em Genebra através de um imposto sobre os salários retido na fonte. Para compensar a perda de receitas em França, o acordo prevê um mecanismo de partilha das receitas, nos termos do qual o cantão de Genebra pagará à França uma compensação de 3,5 % das receitas fiscais.

2.9. Na audição pública do CESE sobre o tema «Tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços — possíveis soluções», realizada em Taline, em 4 de julho de 2023, o Conselho Nórdico apresentou um acordo multilateral que está a ponderar. O acordo estabelece de que modo o empregador principal apresenta um formulário nórdico de retenção na fonte para um residente nórdico que trabalha num dos três países nórdicos participantes, estabelecendo igualmente um mecanismo de partilha de receitas entre os países nórdicos ([7]).

2.10. É evidente que há vantagens em encontrar soluções específicas para cada país, a fim de permitir o teletrabalho transfronteiriço à distância, mas seria desejável que existissem acordos baseados em princípios geralmente aceites. Caso contrário, corre-se o risco de ver emergir um conjunto complexo de regras e práticas a nível internacional, o que conduzirá à fragmentação.

2.11. A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) envida esforços há várias décadas para estabelecer princípios fiscais internacionais comuns através da sua convenção-modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. Tais regras e acordos têm sido aplicados pelos Estados-Membros na União Europeia e constituem a base normativa da convenção-modelo das Nações Unidas sobre dupla tributação.

2.12. As regras em vigor visam tanto a tributação das sociedades como a tributação do trabalho. No que se refere à tributação dos lucros das empresas, os teletrabalhadores internacionais correm o risco de criar inadvertidamente um estabelecimento estável para a empresa num país estrangeiro. Se for criado um estabelecimento estável noutro país, além da questão da forma de tributar os rendimentos do trabalho associados ao teletrabalho transfronteiriço, a empresa será obrigada a repartir rigorosamente os seus rendimentos entre os dois locais e, por conseguinte, ficará sujeita a diferentes obrigações de declaração de rendimentos e encargos fiscais.

2.13. No que diz respeito à tributação dos trabalhadores, o artigo 15.º das convenções-modelo da OCDE e das Nações Unidas ([8]) determina se os salários, ordenados e outras formas de remuneração são tributáveis no país onde é exercido o emprego ou noutro Estado contratante. No entanto, se o trabalhador permanecer noutro Estado durante um período inferior a 183 dias em qualquer período de doze meses e o empregador não tiver um estabelecimento estável no Estado onde o trabalho é realizado, o país do empregador conserva o direito de tributar os rendimentos do trabalhador. Além dos trabalhadores por conta de outrem, existem também regras especiais nas convenções-modelo para membros de conselhos de administração, artistas, desportistas e estudantes ([9]).

([6]) Estudo da Eurofound intitulado «The Rise in Telework: Impact on Working Conditions and Regulations» [A ascensão do teletrabalho: impacto nas condições e na regulamentação laborais], p. 55.
([7]) Audição pública do CESE sobre o tema «Tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços — soluções possíveis».
([8]) OCDE — artigos da convenção-modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património e o comentário sobre a mesma (em inglês).
([9]) OCDE — artigos da convenção-modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. artigos 16.º, 17.º e 20.º.

2.14. Regra geral, o Estado contratante, que tem o direito de tributar a remuneração do trabalhador, impõe frequentemente ao empregador que retenha na fonte os impostos ou taxas sobre os rendimentos ou salários.

2.15. Durante a pandemia, o Secretariado da OCDE emitiu orientações segundo as quais um trabalhador transfronteiriço que não se possa deslocar diariamente para o país do empregador deve estar sujeito a tributação neste último país, apesar de o trabalho ter sido realizado à distância. O número de dias autorizados para esse tipo de trabalho à distância é frequentemente limitado a cerca de 20 dias por ano. No seu Parecer — Tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços e dos seus empregadores ([10]), adotado em julho de 2022, o CESE recomendou que o limite fosse alargado para dois dias por semana, ou seja, 96 dias por ano, sem quaisquer consequências fiscais.

2.16. O referido parecer chamou igualmente a atenção para o risco de dupla tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços e incentivou a Comissão a ponderar a possibilidade do princípio do balcão único, semelhante ao adotado no espaço único do IVA. O presente parecer visa aprofundar a posição do CESE nesta matéria, dando um contributo suplementar para o debate em curso.

2.17. O tratamento das contribuições para a segurança social é igualmente importante no âmbito do teletrabalho transfronteiriço. Embora essas contribuições possam estar associadas aos rendimentos, o presente parecer não aborda a segurança social nem a regulamentação do mercado de trabalho.

3. **Observações na especialidade**

3.1. Resumidamente, de acordo com as regras em vigor, o princípio acordado em matéria de direitos de tributação estabelece que é o país onde o trabalho é realizado que tem o direito de tributar os rendimentos do trabalho. Se o trabalho puder agora ser realizado à distância, mediante a utilização de meios eletrónicos, é concebível uma solução em que o país de residência do empregador tenha, em princípio, o direito de tributar. No entanto, cabe assegurar que os teletrabalhadores não sofrem qualquer tratamento fiscal discriminatório em comparação com os trabalhadores transfronteiriços.

3.2. Considere-se um exemplo simplificado: uma pessoa desloca-se cinco dias por semana do país A para o escritório e as instalações do empregador no país B. De acordo com as regras em vigor, os rendimentos salariais são tributados no país B. Se a pessoa já não se deslocar e trabalhar a partir do seu domicílio no país A, é tributável no país A. No entanto, o trabalho realizado por conta do empregador no país B é o mesmo que anteriormente, mas o direito de tributar esses rendimentos passa do país B para o país A, apenas por causa do progresso tecnológico e da evolução da natureza do mercado de trabalho.

3.3. Importa assinalar que, se o trabalho for realizado a título de consultoria por conta própria para o empregador e o consultor residir no país A, mas desempenhar as funções à distância, não há qualquer alteração do local onde o imposto é cobrado atualmente. O país A, onde a empresa do consultor está registada, tem o direito de cobrar impostos. Por conseguinte, existirá uma estreita correlação entre os rendimentos auferidos, os impostos e a utilização dos serviços públicos. Uma possibilidade seria equiparar os trabalhadores por conta de outrem aos trabalhadores por conta própria para efeitos fiscais e cobrar os impostos no país A.

3.4. Porém, um argumento contra tributar os trabalhadores por conta de outrem da mesma forma que os trabalhadores por conta própria é o facto de o trabalho continuar a ser realizado por conta do empregador no país B, o que significa que o direito de tributar os rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem deve permanecer nesse mesmo país B, ou seja, no país do empregador. Com efeito, os custos salariais são dedutíveis no cálculo do imposto sobre as sociedades devido no país B ([11]). Tal alteração dos direitos de tributação em relação à situação atual teria várias consequências.

3.5. No entanto, é necessário resolver uma questão importante para que a tributação permaneça no país B. Ao abrigo desse regime, o país A não receberia quaisquer receitas do imposto sobre os rendimentos salariais da pessoa em causa para financiar os serviços públicos de que ela beneficia, a menos que haja algum tipo de partilha das receitas. A eventual perda de receitas fiscais por um determinado país depende do fluxo líquido de trabalhadores transfronteiriços. Desde que o número de teletrabalhadores transfronteiriços e a respetiva massa salarial sejam equivalentes, os países A e B estarão na mesma posição em termos de receitas líquidas, independentemente do país em que os rendimentos são tributáveis. No entanto, tal pode não acontecer se os países tiverem dimensões diferentes e não forem igualmente atrativos para os empregadores e os trabalhadores. O clima empresarial e o nível dos salários pagos serão fatores importantes, como sempre, para as receitas fiscais.

([10]) JO C 443 de 22.11.2022, p. 15.

([11]) De acordo com as regras em vigor, os honorários de consultoria de um trabalhador por conta própria são igualmente dedutíveis no cálculo dos lucros tributáveis das empresas no país B, apesar de os honorários de consultoria serem um rendimento tributável no país A.

3.6. Para o trabalhador, a carga fiscal pode ser diferente consoante os seus salários sejam tributados no país A ou B. Se as taxas de imposto forem semelhantes entre os dois países, o efeito será provavelmente reduzido. No entanto, o facto de existirem regras fiscais específicas em cada país poderá afetar o direito a introduzir deduções fiscais, nomeadamente as despesas com empréstimos hipotecários. Poderá ser necessário ter rendimentos tributáveis para poder beneficiar de uma dedução ([12]).

3.7. Num mundo globalizado e digitalizado, os trabalhadores podem escolher mais livremente o seu país de residência, independentemente da localização do seu empregador. Devido à mobilidade, as autoridades tributárias têm dificuldade em determinar o país de residência ([13]). É provavelmente mais fácil determinar a localização da empresa para a qual o trabalho é realizado do que a localização de um trabalhador ([14]).

3.8. As plataformas são um meio utilizado frequentemente para angariar clientes. Muitas vezes, uma plataforma não desempenha a função de empregador, pelo que é a localização da pessoa que realiza o trabalho que determina em que país os rendimentos devem ser tributáveis, independentemente do local onde a plataforma está registada. É importante distinguir adequadamente plataformas e nómadas digitais. Os nómadas digitais podem trabalhar a partir de muitos países ao longo de um ano. Podem ser atraídos por regimes de vistos nacionais especiais ou por um tratamento fiscal vantajoso específico, o que cria concorrência fiscal entre países.

3.9. Os países podem decidir partilhar as receitas fiscais, reconhecendo, assim, que o país de residência presta serviços como escolas públicas, cuidados de saúde, etc. Podem ser criados vários tipos de mecanismos de partilha de receitas. As autoridades tributárias poderão repartir as receitas entre os países com base em dados sobre a presença efetiva das pessoas nos Estados em causa (comunicados pelo empregador à autoridade tributária do seu país de residência, que funcionaria assim como um balcão único) ou utilizando uma chave macroeconómica agregada.

3.10. Os países continuarão a praticar a concorrência fiscal. Os nómadas digitais terão em conta a fiscalidade quando da escolha do local onde vivem e trabalham. Tendo em conta que os obstáculos à procura de trabalho remunerado diminuem consideravelmente se não for necessário deslocar toda a família, é provável que a importância da tributação do trabalho aumente.

3.11. Até ao momento, nas instâncias internacionais, o debate tem-se centrado fortemente na localização e tributação das sociedades, embora as receitas dos impostos sobre as sociedades correspondam normalmente a apenas alguns pontos percentuais do produto interno bruto. As receitas fiscais provenientes dos rendimentos do trabalho, incluindo os impostos indiretos como o IVA, são frequentemente cerca de 20 vezes superiores às receitas dos impostos sobre as sociedades. Um nível de tributação das sociedades elevado reduz os investimentos das empresas e a criação de novos estabelecimentos empresariais, diminuindo também, por conseguinte, as receitas fiscais provenientes dos rendimentos do trabalho, mas o efeito da evolução do mercado de trabalho devido às possibilidades de trabalho à distância acentuar-se-á nos próximos anos.

3.12. As novas tecnologias permitem que os trabalhadores altamente qualificados de países em desenvolvimento (e de países desenvolvidos) trabalhem para uma empresa ou organização internacional de um país mais desenvolvido sem terem de mudar de residência. Nesse caso, essa pessoa pagará os impostos sobre o consumo e os impostos sobre imóveis no país em desenvolvimento. A tributação dos rendimentos do trabalho poderia aumentar se os trabalhadores por conta de outrem fossem equiparados a trabalhadores por conta própria para efeitos fiscais. Se os impostos forem cobrados no país do empregador, as receitas permanecerão inalteradas em comparação com a situação atual, uma vez que a única diferença seria a presença física do trabalhador. Ao contrário do que acontecia no passado, já não é necessária uma mudança física para obter os rendimentos. Se, além disso, for introduzida a partilha de receitas, o país de residência será provavelmente um beneficiário líquido das receitas fiscais.

3.13. A opção de equiparar os rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem aos rendimentos dos trabalhadores por conta própria seria talvez relativamente fácil de aplicar ([15]), mas a tributação dos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem como rendimentos salariais no país de residência do empregador é a opção preferencial. Tal regime simplificaria a situação para os trabalhadores e poderia também ser atrativo para os empregadores. A fim de compensar a perda de rendimentos no país de residência do trabalhador, seria provavelmente necessário um mecanismo de repartição das receitas.

([12]) No entanto, seria ainda possível conceder um crédito fiscal ordinário.

([13]) Trata-se de uma situação semelhante à da relocalização de ativos intangíveis no setor empresarial, que deu origem a grande parte do trabalho a nível internacional sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS). Foi apresentado o acordo sobre o montante A no pilar 1 do Quadro Inclusivo da OCDE, com partilha de lucros.

([14]) Um argumento a favor de um imposto sobre as sociedades em vez da tributação dos acionistas e dos trabalhadores foi o facto de ser mais fácil monitorizar as empresas e cobrar impostos a esse nível.

([15]) Seria provavelmente de alterar os requisitos necessários para o reconhecimento do estatuto de empresa (por exemplo, a finalidade lucrativa, a durabilidade, a existência de mais do que um cliente, etc.).

3.14. Os sistemas de tributação dos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem no país de residência do empregador poderiam ser concebidos de várias formas. Uma dessas formas poderia ser a introdução de uma ou mais disposições-tipo alternativas no comentário sobre a convenção-modelo da OCDE, a utilizar pelos países nas negociações bilaterais, o que promoveria um conjunto de regras mais uniforme.

Bruxelas, 14 de fevereiro de 2024.

O Presidente
do Comité Económico e Social Europeu

Oliver RÖPKE