

Pedro Cardigos dos Reis
Miguel Teixeira de Abreu
Miguel Castro Pereira
Maria do Carmo Sousa Machado
Manuel de Andrade Neves
Sandra Salvação Barreto
João Duarte de Sousa
António Fernandes de Oliveira
Ana Sofia Batista
Sofia Santos Machado
Filipa Saraiva Barros
Marta Pinto Trindade
Rita Duarte Pina
Sofia Silva e Sousa

Inês Batalha Mendes
Liliana da Costa Moreira
Nuno Joel Cavalheiro
Ricardo Costa Macedo

Artur Reis e Sousa
Fátima Coelho
Ana Fazendeiro
Luis Gonçalves da Silva
CONSULTORES

J. Alexandre Bobone
AGENTE OFICIAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL

Praça Nuno Rodrigues dos Santos, 14-B 1600-171 Lisboa - Portugal
Tel. (01) 723 18 00 - Fax (01) 723 18 99
Endereço e-mail: aca.lawyers@mail.telepac.pt

ASPECTOS JURÍDICOS E FISCAIS DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

FISCALIDADE DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Efeitos Fiscais da Utilização da Internet em sede de Impostos sobre o Rendimento

Miguel Teixeira de Abreu
Abreu, Cardigos & Associados

(Texto apresentado na Conferência organizada em Lisboa, 21 e 22 de Setembro de 1999)

I. Introdução

1. A utilização da Internet para efeitos comerciais tem vindo a conhecer um ritmo crescente, fazendo já parte dos hábitos de milhões de consumidores em todo o Mundo¹. Embora as pessoas associem este tipo de utilização com a venda de livros, vídeos e música, a verdade é que a grande maioria de bens e serviços fornecidos via Internet são intangíveis, neles se incluindo serviços de viagem e reservas, "software", "know-how", serviços jurídicos e de mediação imobiliária, serviços financeiros e de intermediação, seguros etc...

2. O potencial de crescimento da Internet é exponencial, na medida em que reduz dramaticamente a distância entre produtores e consumidores. Enquanto permite que os consumidores efectuem as suas compras sem a intervenção dos tradicionais intermediários (retalhistas, distribuidores), a Internet oferece aos produtores um acesso fácil ao mercado global, dispensando a necessidade de estes intervirem nos diversos mercados locais através de terceiros (sejam sociedades afiliadas, representantes, agentes ou distribuidores). No caso de serviços intangíveis, a Internet permite igualmente a respectiva entrega instantânea, e consequente pagamento. Outras vantagens podem ser enumeradas: A Internet permite uma presença global através de uma única montra e canal de vendas; permite às empresas registarem e tratarem informaticamente os gostos e hábitos de consumo dos respectivos clientes, utilizando tais informações para efeitos de "marketing"; permite ainda eliminar barreiras à instalação e execução de uma actividade comercial noutros países.

3. Qualquer pessoa pode ter acesso à Internet desde que tenha um computador, o "software" apropriado e a possibilidade de efectuar uma ligação à rede, via telefone, cabo, ou qualquer outra rede de comunicação. À medida que o acesso à actividade de telecomunicações se liberaliza nos diversos países, e o custo dos equipamentos se vai reduzindo, o acesso à Internet vai sendo facilitado, permitindo assim massificar e maximizar a respectiva utilização.

¹ A OCDE estima que o número de utilizadores regulares da Internet, para efeitos comerciais, atinge já as 50 milhões de pessoas.

II. Delimitação do Tema

1. Ao melhorar a eficiência económica, o comércio electrónico imporá ajustamentos e alterações nas estruturas económicas tradicionais. Se, por um lado, se acredita que a utilização de comércio electrónico levará a um crescimento da riqueza global e a um aumento do nível de emprego, pelo outro, teme-se um abrandamento gradual de certas actividades de retalho e distribuição. Resta saber se apenas os países desenvolvidos beneficiarão do aumento do nível de emprego gerado pela maior utilização do comércio electrónico, ou se, porventura, também os países menos desenvolvidos se sentirão compensados pelo abrandamento de certas actividades comerciais tradicionais.

2. Sendo irreversível a tendência para a crescente utilização da Internet para efeitos comerciais, ela impõe que os diversos países se adaptem. Uma das áreas que requer maior adaptação será a área fiscal, atento o facto de o sistema fiscal assentar em conceitos físicos (residência ou instalação fixa, local de entrega dos bens ou do fornecimento dos serviços). O facto de o comércio electrónico não estar delimitado por fronteiras físicas, levantará problemas ao nível da determinação da soberania fiscal de um país sobre os rendimentos que dessa actividade possam decorrer.

3. Da mesma forma, os sistemas fiscais foram desenvolvidos numa época em que os países aplicavam restrições à livre circulação de capitais e à realização de investimentos estrangeiros e em que existiam ainda impedimentos tecnológicos ao desenvolvimento de actividades à escala global. Estas restrições e impedimentos permitiam que as autoridades fiscais controlassem de forma mais eficaz a origem e destino dos rendimentos gerados por actividades exercidas nos respectivos territórios nacionais. A eliminação destas restrições e o desenvolvimento da Internet e do comércio electrónico tem como consequência que, enquanto as administrações fiscais permanecem limitadas pelos respectivos territórios nacionais, as empresas e os comerciantes desenvolvem uma actividade cada vez mais globalizada.

4. Foi neste contexto e com esta preocupação que o Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE apresentou em 1998 um relatório destinado a estabelecer as condições gerais de tributação do comércio

electrónico².

5. Este relatório apresentou, em síntese, as seguintes conclusões:

(a) Os princípios fiscais que regem a tributação do comércio tradicional devem aplicar-se igualmente ao comércio electrónico: neutralidade (entre estas duas formas de actividade comercial), eficácia (minimização dos custos administrativos relativos à cobrança de impostos), segurança (clareza e simplicidade das normas fiscais), justiça e flexibilidade;

(b) Embora se considere que as normas fiscais existentes estão aptas a aplicar estes princípios à tributação do comércio electrónico, a OCDE considerou necessária a introdução de algumas alterações legislativas, ao nível de alguns tipos de normas fiscais (designadamente as que se referem aos métodos de administração dos impostos, incluindo a respectiva liquidação e cobrança, e à redefinição de alguns conceitos, incluindo os conceitos de estabelecimento estável, residência fiscal e preços de transferência),

(c) Ao nível da tributação indirecta, foi pacífica a conclusão de que a tributação deve fazer-se no país onde o consumo ocorre, sendo que deve existir consenso internacional a respeito das regras que definem o local de consumo de um bem ou serviço. Da mesma forma, a OCDE concluiu que, para efeitos de tributação sobre o consumo, o fornecimento de bens digitalizados não deve ser tratado como fornecimento de produtos.

(d) Os modelos internacionais desenvolvidos pela OCDE para a tributação do rendimento, bem como as normas referentes a preços de transferência devem ser revistas no sentido da respectiva adaptação a esta nova forma de comércio internacional. Designadamente, a OCDE considera necessário clarificar a forma como certos conceitos se podem aplicar ao comércio electrónico, designadamente ao nível da incidência fiscal e da determinação do rendimento tributável.

² Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions - Apresentado em Ottawa em 8 de Outubro de 1998 na Conferência Inter-ministerial da OCDE, dedicada ao tema: "A Borderless World . Realising the Potential of Electronic Commerce".

6. O objectivo desta comunicação é, pois, o de analisar os problemas que o desenvolvimento do comércio electrónico coloca ao nível da tributação sobre o rendimento, designadamente no campo da fiscalidade internacional³. Nessa análise, atentaremos e descreveremos com especial atenção as conclusões da OCDE a respeito desta temática, as quais foram veiculadas nas Conferências de Turku (1997) e de Ottawa (1998).

III. O Comércio Electrónico e a Fiscalidade Internacional. Problemas Legislativos

1. Os sistemas fiscais dos diversos países (entre eles Portugal) assentam na tributação universal das pessoas⁴ neles residente e na tributação dos rendimentos neles obtidos por pessoas não residentes. Naturalmente, sempre que uma pessoa obtém um rendimento num país de que não é residente, a aplicação deste princípio geral leva a situações de dupla tributação, situações que são geralmente resolvidas pela via das designadas Convenções de Dupla Tributação (e, em muitos casos, pela via legislativa interna).

2. As Convenções de Dupla Tributação⁵ atribuem geralmente o poder de tributar ao país de residência, salvo em relação a certos elementos do rendimento, em que esse poder é repartido com o país da fonte (como é o caso, por exemplo, dos dividendos, juros, royalties e certas mais-valias), e salvo ainda quando uma pessoa exerce uma actividade num país de que não é residente através de um estabelecimento estável.

Qualificação de certo tipo de Rendimentos

3. Um dos aspectos mais interessantes desta temática diz respeito à qualificação de determinado tipo de rendimentos, designadamente os que resultam da comercialização de dados ou imagens. Uma grande variedade de bens (livros, sons, vídeos, jogos, "software", imagens etc...) podem ser

³ O impacto que esta realidade tem na fiscalidade nacional será objecto de uma comunicação por parte do Dr. Carlos Lobo.

⁴ No sentido lato, ou seja, incluindo pessoas individuais ou colectivas.

⁵ Portugal assinou Convenções de Dupla Tributação com o Reino Unido, Espanha, Finlândia, Noruega, Bélgica, Austria, França, Brasil (denunciada), Suíça, Itália, Alemanha, Irlanda, Moçambique, E.U.A., Bulgária, República Checa, República da Coreia, Polónia, Venezuela, Marrocos, Hungria e Roménia.

comercializados pela Internet, sendo que, sempre que o vendedor se encontra num país e o adquirente noutro, se torna necessário qualificar o rendimento que é gerado por esse tipo de actividade. Por outro lado, os direitos do consumidor sobre os dados ou imagens adquiridos via Internet podem variar em função do respectivo contrato (por exemplo, ao adquirir uma imagem, o consumidor pode ter o direito de utilizar apenas um exemplar dessa imagem, como pode ter o direito de a reproduzir ou integrar numa publicação de tiragem alargada).

4. A qualificação deste tipo de rendimento tem importância no contexto internacional, na medida em que as Convenções de Dupla Tributação, em geral, apenas conferem o direito de tributar ao país da fonte se esse rendimento se qualificar como um "royalty", termo que o nº 2 do artigo 12º das citadas Convenções define da seguinte forma: *"(...) retribuições de qualquer natureza, incluindo pagamentos em espécie, pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, (...) de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma forma ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico"*.

5. Tendo presente esta definição, atente-se o exemplo de um consumidor que adquire um livro ou uma publicação através da Internet. Por um lado, esta aquisição equivale à compra de um livro, numa qualquer livraria, gerando assim um rendimento que não se pode qualificar como um "royalty". Pelo outro, no entanto, o adquirente pode, pela compra electrónica, estar autorizado a modificar o formato do livro ou a manipular a respectiva data, gerando assim um rendimento que poderá equivaler à utilização de um direito de autor sobre uma obra literária. Outro exemplo diz respeito à aquisição de um CD-Rom contendo uma enciclopédia (aquisição de um bem) vs. a possibilidade de aceder à dita enciclopédia na Internet, e dela retirar as informações necessárias, mediante um determinado pagamento. Registe-se ainda a amplitude que a frase final do nº 2 do citado artigo 12º (*"(...)por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico"*) ganha no contexto do comércio electrónico.

6. Se considerarmos o rendimento obtido pela pessoa não residente como sendo um "royalty", o

país da fonte poderá tributá-lo, nos termos do citado artigo 12º das Convenções de Dupla Tributação (ou nos termos da sua legislação interna, conforme os casos). Todavia, se esse rendimento se qualificar como a venda de um bem, ou como uma prestação de serviços⁶, a tributação será exclusiva do país de residência, excepto se não existir uma Convenção de Dupla Tributação e o país da fonte sujeitar esse tipo de rendimento a imposto. Ainda assim, nestes casos, se torna necessário pensar como é que o país da fonte aplica a lei, ou seja, como é que consegue aplicar a retenção na fonte ou forçar a pessoa não residente a pagar o imposto liquidado em Portugal.

Residência

7. Outra questão que se coloca no estudo dos aspectos fiscais do comércio electrónico é a que diz respeito ao conceito de residência. Em geral as leis fiscais dos diversos países definem a residência de uma sociedade por referência a dois critérios simultâneos: o critério da sede (i.e., consideram residente uma sociedade constituída ao abrigo das leis desse país) e o critério da direcção efectiva (i.e., consideram residente uma sociedade constituída noutro país, desde que ela detenha a sua direcção efectiva nesse país).

8. O comércio electrónico vem afectar a aplicação do segundo princípio, uma vez que, ao permitir a realização de vídeo-conferências e de outras formas de decisão conjunta, não permitir alocar uma determinada decisão a um local específico.

9. Da mesma forma, as normas que permitem tratar como sociedades residentes as sociedades que residam em países de baixa tributação⁷ vão estar em causa com maior frequência, uma vez que a Internet permite combinar o direito de uma sociedade residente de constituir uma filial num país de baixa tributação, com a enorme mobilidade do comércio electrónico.

⁶ Em nossa opinião, estaremos perante a venda de um bem se esse livro ou publicação - uma vez encomendado via Internet - for enviado pelo correio. No entanto, se ele for adquirido electronicamente ("download") estaremos já perante uma prestação de serviços, uma vez que a obrigação do vendedor não é a de entregar o bem, mas de prestar um serviço (comunicar o conteúdo desse bem pela Internet). Finalmente, caso essa venda envolver a transferência de direitos relativos à exploração comercial desse livro ou publicação, estaremos perante a cessão do uso de um direito de autor (o que configura um "royalty").

⁷ A conhecida legislação CFC ("controlled Foreign Companies). Em Portugal, equivale ao artigo 57-B do Código do IRC.

10. Finalmente, ainda que estes problemas venham a ser resolvidos pela via legislativa, resulta bem mais complicado combater as enormes possibilidades de anonimato que a Internet oferece aos seus utilizadores, e da facilidade com que a Internet permite que uma pequena empresa aceda a um mercado global que, até agora, era exclusivo das grandes empresas multinacionais.

Estabelecimento Estável

11. Outro problema de natureza legislativa é o que diz respeito ao conceito de estabelecimento estável. O artigo 5º das Convenções de Dupla Tributação define estabelecimento estável da seguinte forma⁸: "*(...) uma instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua actividade*". O mesmo artigo exemplifica, no seu nº 2, alguns tipos de estabelecimentos estáveis, incluindo, entre outros, sucursais, fábricas, escritórios e locais de direcção, da mesma forma que o seu nº 4 exclui deste conceito certo tipo de actividades que não são consideradas como tendo uma natureza comercial, entre as quais: as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar bens ou mercadorias pertencentes à empresa, as instalações fixas mantidas apenas para comprar bens ou mercadorias ou para reunir informações para a empresa, as instalações fixas mantidas unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar.

12. A aplicação deste conceito no contexto do comércio internacional levanta novos e delicados problemas, designadamente o de saber se uma página na Internet ("web site") reúne as condições necessárias para poder ser considerada um estabelecimento estável. Na análise desta questão, haverá que considerar alguns cenários alternativos, dependendo da localização do servidor onde se encontra instalado o referido "web site" (por exemplo, o servidor pode estar localizado num país onde a empresa não exerça qualquer outra actividade, da mesma forma que pode estar localizado na sede da empresa. Por outro lado, o "web site" pode estar instalado num computador portátil, o qual, por sua vez, pode ser transportado de país para país).

⁸ Esta definição tem sido aplicada na generalidade. No entanto, podem existir certos ajustamentos em algumas Convenções bilaterais.

13. Outra questão que se levanta é a de saber se as actividades desenvolvidas através de um "web site" se enquadram ou não no conceito de "actividade preparatória ou auxiliar", previsto no nº 4 do referido artigo 5º das Convenções de Dupla Tributação.

14. Ainda que, nalguns casos, o "web site" possa ser considerado um estabelecimento estável, os problemas e as questões não cessam, porquanto se torna necessário saber como imputar um rendimento a esse estabelecimento. A este respeito, lembre-se o que se dispõe no artigo 7º das Convenções de Dupla Tributação: "(...) *Se a empresa exercer a sua actividade deste modo (i.e., através de um estabelecimento estável situado no outro estado contratante), os seus lucros podem ser tributados no outro estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável*". Ora, na falta de uma sucursal, ou de outra realidade física, torna-se difícil determinar a porção do rendimento que deve ser imputado ao estabelecimento, pois é natural que a empresa que exerce a sua actividade através de um "web site" não disponha de registos ou de contabilidade no país onde está localizado o respectivo servidor.

15. Outras questões ainda se podem colocar com relação a este conceito, designadamente no que diz respeito às relações entre uma empresa que detém um "web site" e o seu fornecedor na Internet ("ISP - Internet Service Provider"). Neste caso, por exemplo, a questão é a de saber se esse fornecedor pode ser considerado um agente dessa empresa, para os efeitos do disposto no nº 5 do artigo 5º das Convenções de Dupla Tributação⁹. Esta questão é igualmente pertinente no seguinte exemplo: uma empresa envia um CD-ROM aos seus clientes, localizados em diversos países, contendo "software" relativo a um catálogo de vendas. Este "software" é instalado nos computadores dos referidos clientes e é actualizado através do acesso ao "web site" da empresa. Este "software" permite auxiliar o cliente a localizar os bens de que necessita, responde a diversas questões, e permite concretizar encomendas, dessa forma vinculando a empresa ao fornecimento de determinados bens. A questão é a de saber se esta aplicação (o "software" integrado no CD-ROM) configura um agente da empresa, para os efeitos do disposto no

⁹ Norma que dispõe o seguinte: "(...) *Quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a que é aplicável o nº 7 - que actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse estado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as actividades de tal pessoa se limitem às indicadas no nº 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número*".

nº 5 do artigo 5º das Convenções de Dupla Tributação¹⁰.

Preços de Transferência

16. Esta mesma dificuldade resulta clara na aplicação das regras sobre preços de transferência a empresas de um mesmo grupo, quando essas empresas actuam por via da Internet (ou, como será muitas vezes o caso, por via de Intranets).

17. Com efeito, as actuais regras sobre preços de transferência¹¹ assentam na comparabilidade dos preços praticados entre empresas inter-dependentes e os preços de mercado, em relação a determinado tipo de bens ou de serviços.

18. A rapidez, frequência, anonimato e integração das transacções entre empresas que a utilização da Internet vem potencializar, bem como a facilidade com que empresas multinacionais podem criar Intranets, torna bem mais complicada a tarefa da administração fiscal em aplicar as regras tradicionais sobre preços de transferência. Para além disso, a Internet, bem como as Intranets, permitem que as diversas empresas que compõem um grupo multinacional cooperem e trabalhem como se fossem uma única empresa, e permitem ainda uma maior integração dos diversos sectores que compõem a actividade económica dessas empresas. Desta forma, torna-se difícil avaliar a contribuição de cada empresa para o produto global (se o resultado é conjunto, como imputar e dividir uma remuneração global por cada uma das empresas do grupo).

19. Semelhantes dificuldades existem no que diz respeito aos preços praticados entre uma empresa e o seu estabelecimento estável, situado noutro país, uma vez que a regra geral das Convenções de Dupla

¹⁰ A actividade descrita neste exemplo, se exercida por uma pessoa configuraria, sem dúvida, a existência de um agente.

¹¹ Atente-se, a este respeito, ao disposto no nº 2 do artigo 9º das Convenções de Dupla Tributação: "*Quando um estado contratante incluir nos lucros de um empresa deste estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro estado contratante foi tributada, neste outro estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro estado, se as condições acordadas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos, se este outro estado considerar o ajustamento justificado. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições desta convenção e as autoridades dos estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.*"

Tributação é a de aplicar também as regras sobre preços de transferência a estas situações. A utilização da Internet e das Intranets para potencializar as relações entre a empresa e os seus estabelecimentos estáveis, permitindo trocar informações, integrar projectos e sistemas e canalizar esforços, vem também dificultar a aplicação das regras da plena concorrência aos rendimentos e custos a imputar aos referidos estabelecimentos estáveis.

20. Finalmente, a utilização da Internet e das Intranets vem facilitar a partilha de dados e de bens imateriais entre a empresa multinacional e as suas filiais (designadamente, ao nível da propriedade industrial), dificultando a imputação dos respectivos custos e/ou rendimentos.

21. Em resultado da falta de fronteiras físicas, documentos de registo das operações e da mobilidade e rapidez das transacções, próprio do comércio electrónico, as administrações fiscais dos diversos países encontrarão dificuldade em recolher dados que lhes permitam quantificar e valorizar o preço de mercado das transacções internacionais.

IV. O Comércio Electrónico e a Fiscalidade Internacional. Problemas de Aplicação

1. A aplicação das normas fiscais impõe a identificação precisa de um contribuinte, a detecção de um rendimento, a obtenção de informações que permitam ligar esse rendimento a esse contribuinte e a capacidade de as autoridades fiscais forçarem esse contribuinte a aplicar correctamente essas mesmas normas fiscais.

2. Dito isto, torna-se fácil verificar que a realização de operações através da Internet dificulta grandemente a aplicação das normas fiscais. Designadamente:

(a) Permitem evitar a aplicação das normas de incidência tributária, na medida em que conferem aos contribuintes mecanismos que dificultam a respectiva identificação (com efeito, as normas fiscais aplicáveis a esta matéria podem ser defraudadas pela facilidade com que o contribuinte pode instalar uma página na Internet fora do seu país e da dificuldade de a autoridade fiscal ligar essa página a esse contribuinte);

(b) Permitem localizar as transacções comerciais em qualquer país do mundo, independentemente do local de residência das partes envolvidas;

(c) As prerrogativas concedidas à administração fiscal em matéria de fiscalização podem ser facilmente defraudadas, quer pela inexistência de registos ou documentos físicos quer pela respectiva localização noutra país. Nestes casos, resta à administração fiscal utilizar as normas internacionais sobre troca de informações, as quais são de limitado alcance e dependem de acordo prévio, acordo que, por exemplo, dificilmente será concedido por um país de baixa (ou nula) tributação,

(d) Permitem a eliminação de intermediários, dificultando a aplicação das leis sobre retenções na fonte. Com efeito, a existência de um intermediário impõe que este controle as retenções a efectuar por conta de um contribuinte não residente, controle que se torna mais complicado a partir do momento em que o pagamento é efectuado directamente pelo cliente final,

(e) Permitem um acesso facilitado a zonas "off-shore", permitindo a realização de operações financeiras num clima de isenção fiscal e de total anonimato. Se as instituições bancárias residentes em países de baixa (ou nula) tributação conseguirem ganhar a confiança dos agentes económicos, não restam dúvidas que muitas operações bancárias e financeiras escaparão ao controle das autoridades nacionais, com as devidas consequências em matéria de receita fiscal.

3. Como se pode retirar destes exemplos, o problema da tributação directa do comércio electrónico não será tanto um problema legislativo, uma vez que será relativamente simples aos diversos países criarem (ou adaptarem) normas que se destinem a regular a tributação do comércio electrónico. O problema será, em nossa opinião, muito mais um problema de aplicação dessas normas, atentas as opções de fraude ou de evasão fiscal (lícita ou ilícita) que são potencializadas por esta nova forma de negócio.

V. O Comércio Electrónico e a Fiscalidade Internacional. O Futuro.

1. Já se observou que a actual noção de estabelecimento estável - assente que está na presença física - não se adapta ao comércio electrónico. A única situação que poderia eventualmente ser coberta por este conceito seria a presença de um servidor no país, a partir do qual uma empresa não residente - nele alojando um "web site" - exercesse a sua actividade.
2. Já se observou igualmente que, nalguns casos, se torna difícil averiguar se o pagamento de transacção efectuada pela Internet¹² configura o produto de uma venda, a remuneração de uma prestação de serviços ou um royalty. Conforme a qualificação adequada, assim o rendimento auferido pela empresa não residente será ou não sujeito a tributação no país da fonte.
3. Já se observou ainda que o facto de o comércio electrónico permitir a transmissão quase instantânea de informações e a supressão efectiva das fronteiras físicas dificulta a tarefa das administrações fiscais de identificarem, avaliarem e controlarem as transacções internacionais.
4. Finalmente, já se observou que a resolução dos problemas de natureza legislativa, não resolve a questão fundamental, a qual, em nossa opinião, passa por saber se os diversos países se vão por de acordo quanto à construção de um edifício comum, que permita forçar as pessoas e as empresas a cumprirem as leis fiscais dos países onde auferem rendimentos, qualquer que seja o país onde residem ou se encontrem. Conhecendo, como se conhecem, as resistências que os países colocam à troca de informações, assistência mútua e execução de sentenças em matéria fiscal, fácil se torna concluir que este será o grande desafio do comércio electrónico às autoridades fiscais e aos governos dos diversos países.
5. Na tentativa de impedir a gradual erosão da receita fiscal dos diversos países, assume papel fundamental a OCDE, na qualidade de instituição harmonizadora das opiniões e legislações dos seus estados membros, em matéria de fiscalidade. O papel da OCDE será relevante, desde logo:
 - (a) Na definição dos princípios aplicáveis à tributação do comércio electrónico;

¹² Por exemplo, um pagamento efectuado por uma pesquisa a uma base de dados informatizada e o "download" de um documento a partir dessa mesma base de dados.

(b) Na delimitação e clarificação das regras que permitem dividir as receitas fiscais entre o país de residência e o país da fonte;

(c) Na adaptação das regras existentes nas Convenções de Dupla Tributação ao comércio electrónico.

6. A este respeito, uma das soluções que se tem discutido seria a de introduzir um imposto, que seria retido na fonte aquando de todos os pagamentos efectuados por via electrónica, de que fosse titular uma entidade não residente. Esta retenção seria efectuada pelas instituições financeiras nacionais envolvidas nesses pagamentos¹³. No entanto, uma solução deste tipo levantaria problemas, porquanto se aplicaria ao rendimento bruto, ignorando assim os custos incorridos pelo titular do respectivo rendimento, para além de representar uma inversão das tendências actuais da OCDE, as quais se traduzem numa tentativa de reduzir a aplicação de retenções na fonte nos pagamentos internacionais (como já é o caso do pagamento de lucros entre empresas, e como se pretende em relação ao pagamento de juros e "royalties").

7. No que diz respeito à qualificação de rendimentos, a solução poderá passar por tratar todos os rendimentos auferidos por via de transacções electrónicas da mesma forma, independentemente da respectiva qualificação jurídica ou fiscal. Uma possível resposta seria a de considerar todas essas transacções como uma prestação de serviços. Repare-se que, mesmo nos casos em que o adquirente tem o direito de explorar um determinado bem (ex. "software", "know-how") adquirido por via da Internet - caso em que o respectivo pagamento assumiria a natureza de um "royalty" - se torna extremamente difícil detectar, qualificar, fiscalizar e fazer aplicar uma qualquer lei fiscal que imponha uma retenção na fonte sobre esse pagamento. No entanto, na revisão dos seus comentários ao artigo 12º ("royalties") da Convenção Modelo, a OCDE veio clarificar que os pagamentos efectuados pela aquisição de direitos de copyright deverão ser considerados como "royalties" apenas se essa aquisição for uma aquisição parcial de direitos. Nos casos de aquisição total (compra), os referidos pagamentos deverão ser tratados

¹³ No entanto, a imposição de um dever deste tipo às instituições financeiras levantaria enormes problemas de ordem logística.

como rendimentos comerciais¹⁴.

8. A aplicação da legislação CFC (artigo 57-B do Código do IRC, no caso de Portugal) às transacções electrónicas efectuadas a partir de países de baixa (ou nula) tributação deve também ser cuidadosamente analisada. Com efeito, este tipo de legislação visa impedir que entidades residentes obtenham rendimentos não tributáveis através de sociedades localizadas em centros "off-shore". No entanto, é pacificamente aceite que este tipo de legislação se não deve aplicar sempre que a actividade exercida a partir desses centros "off-shore" é uma actividade efectiva, i.e., que o rendimento obtido pela sociedade aí residente não tem natureza meramente passiva¹⁵. Ora, no caso de transacções electrónicas, torna-se fundamental verificar se essa actividade tem natureza passiva ou se, pelo contrário, ela implica a existência de pessoal especializado e de facilidades de comunicação e tecnológicas, localizadas no país de baixa (ou nula) tributação.

9. A validade do conceito de estabelecimento estável, enquanto instrumento pacificamente aceite pelas autoridades fiscais, quer do país de residência quer do país da fonte, não deve ser posto em causa pelo comércio electrónico. Da mesma forma, o comércio electrónico não deve levar a um alargamento deste conceito, no sentido de abranger realidades que não têm qualquer presença física no país da fonte. Poderá dizer-se - baseados na decisão de um tribunal alemão¹⁶ - que bastará a existência de um servidor, a partir do qual uma empresa não residente realize operações comerciais, ou ofereça bens ou serviços, (designadamente, através de um "web site" nele instalado), para que exista um estabelecimento estável. Por outras palavras, haveria um estabelecimento estável se fosse exercida uma actividade comercial num determinado país, através de uma qualquer instalação física, ainda que nesse país não estivesse ninguém para operar ou manusear essa instalação. Embora a OCDE¹⁷ deixe esta questão relativamente em aberto, parece-nos que a mobilidade e flexibilidade inerente às transacções pela Internet torna qualquer resposta irrelevante. Com efeito, seria extremamente fácil a uma empresa não residente operar através de um servidor localizado no seu país de residência, ou num país de baixa (ou nula) tributação. Adicionalmente, a empresa poderia ter um armazém no país da fonte, para efeitos de "stock" e

¹⁴ Cfr. supra nota de rodapé 6.

¹⁵ Cfr., no caso português, com o nº 4 do artigo 57-B do Código do IRC.

¹⁶ Intertax, Vol. 26, Dezembro 1998, pg. 411 (este caso é também conhecido como o caso "pipeline").

¹⁷ Comentário da OCDE ao artigo 5º da Convenção modelo de Dupla Tributação.

distribuição de bens oferecidos através da respectiva "web site", sem que isso implicasse a existência de um estabelecimento estável, nos termos do disposto no nº4 do artigo 5º das Convenções de Dupla Tributação.

10. Onde empresas do mesmo grupo, residentes em países distintos, colaborem entre si no fabrico e distribuição de um determinado produto, torna-se necessário determinar se o método de divisão, entre essas diversas empresas, do rendimento daí proveniente é ou não correspondente ao que se verificaria se essas empresas fossem independentes entre si. A questão da política de preços entre empresas do mesmo grupo, bem como da repartição dos rendimentos e custos de uma actividade comum, tem sido geralmente resolvida pela lei fiscal, por referência às regras sobre preços de transferência. O método do preço de mercado discutido e aprovado no âmbito da OCDE¹⁸ dificilmente se poderá aplicar a transacções efectuados entre empresas do mesmo grupo, por recurso à Internet ou a uma Intranet. Com efeito, a aplicação deste método prevê a existência de transacções comparáveis, efectuadas entre empresas independentes, o que, no contexto do comércio electrónico, se afigura complicado, atento o facto de as funções exercidas por cada uma das empresas serem tão integradas e não poderem ser avaliadas separadamente. Nestes casos, o método apropriado parece ser o da partilha de lucros¹⁹ entre as diversas empresas do grupo, de acordo com a função exercida por cada uma e nos termos de um contrato celebrado entre elas²⁰ ("profit split method"). Sem dúvida que a melhor solução, no entanto, continuará a ser a possibilidade de um grupo multinacional definir com cada um dos países onde exerce a sua actividade a sua política de preços de transferência. Este tipo de acordos ("advance pricing arrangements") estão já previstos nas legislações de diversos países, mas, infelizmente, Portugal não é um deles.

¹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

¹⁹ Lucros projectados para um determinado produto ou projecto.

²⁰ Este contrato deverá ser celebrado tendo em conta os interesses específicos de cada uma das empresas, e a expectativa de remuneração que cada uma tem pela sua contribuição para o produto final.