

DIREITO FISCAL E INTERNET (*)

PEDRO PAIS DE ALMEIDA

Advogado, Pós-Graduado em Fiscalidade no I.S.G.

1. RAZÃO DE ORDEM:

Embora correndo o risco de uma análise demasiadamente redutora, as ligações entre o Direito fiscal e a Internet poderão ser alinhadas em duas posições bem distintas.

De um lado, situam-se aqueles para quem a Internet nada mais é do que uma nova técnica dos contratos à distância; que as sociedades e as pessoas singulares continuarão a ter as suas sedes e as suas residências; que as mercadorias continuarão a circular pelos meios de transporte já existentes; que o Direito tem instrumentos de resposta a todos estes problemas ⁽¹⁾.

Em sentido contrário, outros vêem na Internet e no desenvolvimento do comércio electrónico uma grande ameaça das regras e técnicas tradicionais da tributação internacional, envolvendo o risco do crescimento da fraude e evasão fiscal que importa regulamentar.

1.1. Os novos sistemas fiscais

Na Internet, falar-se de sistema fiscal, levanta desde logo, problemas ao nível conceptual.

(*) Palestra no âmbito do Curso Pós-Graduação em "Direito da Sociedade de Informação" organizado pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e pela Associação Portuguesa de Direito Intelectual.

(1) In Prof. Doutor Diogo Leite Campos, "A Internet e o princípio da Territorialidade dos Impostos", cit., p. 5, in Conferencia «A Tributação na Era da Internet», organizada em Lisboa a 98-05-05, pela Associação Portuguesa de Consultores Fiscais.

Tradicionalmente, entendemos por sistema fiscal o conjunto de impostos em vigor num determinado espaço territorial com vista a prosseguir determinados fins.

Na Internet conceitos como o da territorialidade e soberania são postos em questão. As fronteiras são difusas e o espaço é virtual.

Pela primeira vez na história da civilização, deixa de existir uma correspondência entre fronteiras físicas e fronteiras jurídicas. A proximidade geográfica é relegada para segundo plano, dando lugar a um novo conceito, a que poderemos chamar de proximidade virtual.

Deste modo, os intervenientes de actividades na Internet podem-se tornar sujeitos a regras de ordenamentos jurídicos muito distantes geograficamente, que à partida não teriam qualquer elemento de conexão com o ordenamento jurídico em questão.

Por outro lado, a soberania dos Estados depara com sérias dificuldades: a desmaterialização da informação e o volume gigantesco de fluxos de comunicação electrónica e de transacções no espaço virtual determinam a impossibilidade prática de existirem autoridades competentes para fiscalizarem a aplicação de normas jurídicas e sancionarem eventuais infracções.

Está definitivamente em crise o sistema de criação de regras jurídicas tendo por base as fronteiras entre Estados soberanos.

2. POSSIBILIDADES DE TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Na longa discussão sobre a tributação ou não do comércio electrónico, podemos facilmente identificar pelo menos três correntes de opinião com sentidos diversos.

Uma primeira corrente, considera que as transacções electrónicas deverão ser tributadas com base nas normas jurídicas fiscais existentes nos diversos ordenamentos jurídicos.

No entanto as dificuldades são óbvias, para além dos conceitos jurídico-tributários não estarem adaptados às novas situações criadas pelo comércio electrónico.

Acresce que a conexão do comércio electrónico com ordenamentos jurídicos diversos, originará com certeza um fenómeno de multi-tributação da mesma operação.

A segunda corrente, mais radical, defende a criação de um imposto especial sobre o comércio electrónico na “Net”, que poderá incidir, por

exemplo, sobre os bits envolvidos em cada transacção comercial ou através de presunções sobre as empresas que vendem produtos nos seus “websites”.

Finalmente uma terceira corrente argumenta que criar um imposto sobre o comércio electrónico é tentar amputar a grande revolução do século XXI. Nesse sentido, os seus defensores propõem uma moratória de alguns anos, quanto à aplicação de qualquer imposto na “Net”, no sentido de permitir a consolidação do comércio electrónico no espaço cibernético.

No direito comparado, é de referir que esta última corrente tem já expressão política nos E.U.A., quer na Câmara dos Representantes, quer no Senado Norte-Americano.

Na Câmara dos Representantes foi já aprovado em 23 de Junho de 1998, o projecto designado de «Internet Tax Freedom Act», que aguarda actualmente a apresentação de um Relatório por parte do Sub-Comité das Telecomunicações, Comércio e Protecção do Consumidor.

Nos termos do projecto de lei aprovado, prevê-se uma moratória de três anos a contar da data de entrada em vigor da lei, período durante o qual nenhum Estado Federal ou Sub-Divisão Política, poderá impor, tributar, receber ou tentar receber, impostos sobre o acesso à Internet, serviços on-line, impostos calculados sobre bits ou quaisquer impostos ou taxas discriminatórias sobre o comércio electrónico.

Ao nível do Senado Norte-Americano, prepara-se igualmente um projecto de lei no sentido de introduzir uma moratória, mas desta feita de seis anos, relativa aos impostos estaduais e locais sobre o comércio electrónico na Internet. Presentemente, aguarda-se a apresentação de um Relatório pelo Comité de Finanças do Senado.

Na União Europeia, a posição dominante é a de se assegurar que a tributação do comércio electrónico na Internet assuma um quadro claro e neutral, conforme consta da Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho, à Comissão Económica e Social e à Comissão das Regiões, COM (97/157).

No sentido de não constituir qualquer entrave ao seu desenvolvimento, as regras a cumprir pelos operadores económicos deverão ser fáceis e simples, embora estruturadas de forma a permitir o seu controle e aplicabilidade a transmissões de bens e prestação de serviços, quer sejam efectuadas por pessoas colectivas quer por pessoas singulares.

Parece-nos pacífico afirmar-se que as transacções electrónicas não deverão ser objecto de qualquer tributação especial.

2.1. A problemática da localização das transmissões de bens e de serviços na Internet

Desde já, podemos enunciar os principais problemas na tributação do comércio electrónico, como sendo os seguintes:

- a) Ao nível dos impostos sobre o consumo: (IVA) Dever-se-á procurar definir conceitos como: lugar de consumo; prestação de serviços através da rede electrónica, transmissão de bens incorpóreos (em formato digital); importação de bens quando entregues através da via electrónica.
- b) Ao nível dos impostos directos: (IRS e IRC) Questões como da residência ou fonte de rendimento, estabelecimento estável, e retenção na fonte carecem igualmente de adaptação ao comércio electrónico.

Mas exemplifiquemos ⁽²⁾, no sentido de facilitar a compreensão dos novos problemas da tributação do comércio electrónico:

Uma sociedade residente no Estado A (Soc. A) é retalhista de uma grande variedade de produtos e serviços.

A Soc. A projecta a sua internacionalização para o país B. No entanto, a Soc. A não terá nesse país, escritórios, armazéns, fábricas ou outras instalações, nem tão pouco quaisquer empregados. Apesar disto os residentes do país B poderão adquirir os produtos da Soc. A através do acesso ao seu "website" na Internet. Depois de seleccionados os produtos a comprar o residente no país B efectua uma transferência electrónica de fundos ou introduz os dados do seu cartão de crédito, a fim de concluir a compra e venda de bens ou serviços. Logo que concluído o pagamento, a Soc. A permite o downloading dos produtos ou serviços adquiridos, como sejam, software de computadores, filmes, livros ou serviços de video-conferência.

Este exemplo embora propositadamente apresentado na sua versão mais simples uma vez que a Soc. A poderia vir contratar com um "provider" no país B (Soc. B) para obtenção de números de acesso local para

⁽²⁾ In Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*, "Electronic commerce hypothetical", cit., p. 107, IFA, Kluwer Law International, 1999.

os seus clientes neste País, etc. — apresenta desde logo inúmeros problemas:

- a) Onde se considera gerado o rendimento da Soc. A, proveniente das vendas no país B? No país A ou no país B?
- b) Onde se considera celebrado o contrato de compra e venda?
- c) No caso de ser considerado gerado o rendimento no país B, como se determinam as despesas dedutíveis que foram incorridas na produção desse rendimento?
- d) Como poderá a Administração Fiscal do país B, executar as liquidações de impostos que venha a efectuar à Soc. A?

De acordo com as regras tradicionais o país B, não pode tributar os rendimentos das vendas da Soc. A a clientes do seu País, dado que não existe qualquer instalação física ⁽³⁾ dessa sociedade no seu País, susceptível de ser qualificada como estabelecimento estável ⁽⁴⁾.

2.1.1. O estabelecimento estável “virtual”

A forma de enfrentar o desafio da extensão do conceito da “fonte” de rendimentos aos lucros do comércio electrónico poderá passar pela adaptação do conceito de estabelecimento estável ⁽⁵⁾. Na verdade este conceito foi consagrado há cerca de cem anos quando a economia revestia uma forma iminente física. Nessa época, os negócios eram conduzidos através de instalações físicas em determinados territórios, o que possibilitava a tributação de determinados rendimentos ali produzidos.

Este conceito, consagrado no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, OCDE, em 1963, cfr. art. 5.º — exigia o requisito de uma instalação fixa através da qual a empresa exercia toda ou parte da sua actividade —, encontra-se irremediavelmente em crise com o desenvolvimento tecnológico e o surgimento do comércio electrónico.

⁽³⁾ Art. 5.º, n.º 2, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, OCDE, Cadernos C.T.F. (172), Lisboa, 1995, e art. 4.º, n.º 5, do CIRC.

⁽⁴⁾ Art. 7.º, n.º 1, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, OCDE, Cadernos C.T.F. (172), Lisboa, 1995.

⁽⁵⁾ In Richard Doeernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation, “Adapting the permanent establishment concept”*, p. 309, IFA, Kluwer Law International, 1999.

Já em 1997 a OCDE ⁽⁶⁾ reconhecia expressamente que o conceito de estabelecimento estável se encontrava desajustado à realidade, necessitando de ser adaptado ao mundo dos negócios no espaço cibernético, através da revisão das normas constantes dos arts. 5.º e 7.º do Modelo de Convenção Fiscal, nomeadamente quanto à definição de estabelecimento estável e à atribuição de rendimento.

Uma das formas possíveis de resolver o problema passaria pela criação de um novo conceito, o de estabelecimento estável “virtual”, em que deixasse de existir o requisito da instalação fixa e se adaptassem as exclusões relativas às actividades auxiliares (art. 5.º, n.º 4).

Outros autores contrapõem que o comércio electrónico faz parte de um processo de desenvolvimento natural da Economia, o qual por si só não implica a alteração das regras tradicionais, sugerindo que a solução a adoptar poderá consistir na introdução de um Comentário pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, no § 10 do art. 5.º do Modelo de Convenção Fiscal.

Qualquer que seja a solução adoptada na adaptação do conceito de estabelecimento estável ao comércio electrónico, implicará certamente a inclusão de noções, como, a de servidores de computadores ou a de “websites”.

2.2. A introdução de novos impostos sobre o comércio electrónico

2.2.1. A “Bit Tax”

Este imposto incidiria sobre o número de “bits” recebidos por cada utilizador da Internet.

No fundo, cada vez que um utilizador entrasse em determinada página “web”, efectuando um “download” para o seu computador, estaríamos perante um facto tributável, nascendo a obrigação de efectuar o pagamento do respectivo imposto tendo em consideração o número de “bits” recebidos.

Para além de se tratar de um imposto de difícil aplicação prática, na medida em que só através da imposição de obrigações fiscais sobre os “provider’s” poderia ser aplicado com eficácia. Importa salientar que estávamos perante um imposto cego, já que não tinha em consideração o valor acrescentado da informação ou do serviço, contidos em cada “bit”.

⁽⁶⁾ In OECD-CFA Discussion Draft (1977).

2.2.2. Imposto sobre as transacções electrónicas

Neste imposto a sua base de incidência seria o valor das transacções processadas por meios electrónicos.

À partida parece mais racional a imposição deste tipo de imposto. No entanto, o mesmo poderia ser objecto de algumas distorções derivadas das transacções em que não houvesse valor estipulado entre as partes, o que exigiria o estabelecimento de presunções de valor para determinadas transacções.

Quanto ao procedimento de cobrança do imposto poderia o mesmo ser facilitado através da imposição às instituições financeiras de obrigações de retenção na fonte do imposto sobre todas as transferências de capitais ou processamento de pagamentos electrónicos que derivassem do comércio electrónico.

Mas o risco deste tipo de imposto consistiria na possibilidade das transacções serem desviadas para instituições financeiras situadas em zonas francas, sem possibilidade de lhes serem impostas quaisquer obrigações fiscais.

2.2.3. Imposto sobre o consumo

Este imposto parte da seguinte premissa: Qualquer utilizador de Internet tem de contratar o acesso à Internet com um “provider”, por exemplo, a telepac, ip, eunet, etc.

A base de incidência deste imposto sobre o consumo seria determinada tendo por base uma percentagem sobre o preço do acesso cobrado pela sociedade que fornecesse esse serviço.

De igual modo, o risco deste tipo de imposto consistiria na possibilidade do consumo ser desviado para “provider’s” situados em zonas francas sem obrigações fiscais.

2.2.4. Imposto por retenção na fonte

Outra possibilidade avançada para tributar o comércio electrónico poderia passar pela repartição do imposto gerado por esta forma de comércio entre Estados exportadores e importadores.

No fundo, trata-se de efectuar a partilha da tributação entre o Estado da fonte e o Estado da residência dos intervenientes no comércio electrónico, permitindo a retenção de imposto no Estado da residência do consumidor do comércio electrónico.

A implementação deste tipo de solução poderá ser efectuada tendo por base a adaptação das actuais regras do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE ao comércio electrónico (*vide* n.ºs 2.1.1. e 4.).

3. A EXPERIÊNCIA EM PORTUGAL: O DIREITO E A INTERNET

3.1. A influência da Internet nas relações entre a administração fiscal e o contribuinte

Sem correr o risco de cometer grandes injustiças, dir-se-á que na Internet — domínio pt. — se dão os primeiros passos em termos da influência da Internet nas relações entre a administração fiscal e o contribuinte.

No entanto, já, podemos encontrar no “website” da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) (7), informações diversas, a legislação fiscal complementar e avulsa mais importante, códigos fiscais, algumas instruções administrativas, respostas a questões mais frequentes, formulários e minutas.

De destacar igualmente a possibilidade de entrega de declarações de IRS, relativas ao ano de 1998, através da Internet (8).

Para esse efeito os contribuintes interessados deverão registar-se e pedir uma chave de acesso, recebendo posteriormente no seu domicílio fiscal um código de acesso do género “PIN” (Personal Identification Number), que permitirá ao contribuinte posteriormente efectuar o preenchimento da declaração de IRS “on-line”.

Nesta área muito haverá ainda a fazer, desde logo, ao nível das obrigações declarativas dos sujeitos passivos dos impostos, bem como da divulgação integral das orientações genéricas (9) seguidas pela Administração Tributária sobre a interpretação das normas tributárias. A título exemplificativo refira-se que ao nível das obrigações declarativas, a Administração Fiscal Australiana (10) num estudo subordinado ao tema “Tax and the Inter-

(7) Em www.dgci.min-financas.pt

(8) Em www.dgci.mailcom.pt/v3/inicio/init.Htm

(9) Com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, a Administração Tributária fica obrigada à publicação das referidas orientações genéricas no prazo de seis meses, cfr. art. 59.º, n.º 3, al. b), do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

(10) Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project, “Tax and the Internet” (August 1997), disponível em www.ato.gov.au

net”, propunha que se consagrasse a obrigatoriedade de registo dos “web-sites” por parte das empresas fornecedoras de serviços na Internet, para efeitos de aplicação do IVA.

Fica-nos a convicção de que quanto mais ousadas forem as medidas da Administração Fiscal na Internet, divulgando informações e orientações administrativas “on-line”, facultando aos contribuintes o uso da Internet para o cumprimento do maior número de obrigações declarativas, inclusive possibilitando a emissão da factura electrónica (*vide* n.º 3.2.3.), maior será o seu conhecimento do comércio electrónico em Portugal e consequentemente maior a capacidade do Fisco de prevenir e combater a evasão fiscal nesta área.

3.2. Perspectivas sobre a tributação em IRS, IRC e IVA

3.2.1. A residência, sede ou direcção efectiva dos sujeitos passivos

Sem se pretender dar grande desenvolvimento a este tema, procurar-se-á apenas referir as regras básicas quanto à residência ou sede dos sujeitos passivos, quer ao nível do IRS quer ao do IRC, no sentido de melhor ilustrar as dificuldades levantadas pelo comércio electrónico.

Nos termos do art. 16.º do Código do IRS (CIRS), são considerados residentes em território português, as pessoas que nele permaneçam mais de 183 dias seguidos ou interpolados ou ainda as que tenham permanecido menos tempo, mas aí disponham em 31 de Dezembro desse ano de residência habitual.

Por outro lado, de acordo com o art. 15.º, n.º 1, do CIRS, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos obtidos pelos residentes em território português, incluindo os rendimentos obtidos fora desse território.

No que respeita, ao IRC, são sujeitos passivos deste imposto entre outros ⁽¹¹⁾, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português, cfr. art. 2.º, n.º 1, do Código do IRC (CIRC).

À semelhança daquilo que acontece no IRS, também no IRC o imposto é apurado tendo por base a totalidade dos rendimentos obtidos pelas pes-

⁽¹¹⁾ Existem outras entidades sujeitas a IRC, cfr. als. b) e c) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC.

soas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo os rendimentos obtidos fora desse território, cfr. art. 4.º, n.º 1, do CIRC.

Ora dos elementos de conexão para efeitos de tributação em Portugal acima enunciados resulta claramente a grande dificuldade de aplicar esses critérios às transacções comerciais realizadas através da Internet.

Por exemplo: Qualquer consultor poderá prestar serviços a clientes situados em território português, através de um “website” ou com um mero “e-mail”, sem nunca residir em Portugal. Atendendo a que as suas actividades não são exercidas localmente, o referido consultor não seria tributado em Portugal.

De igual modo, uma sociedade com sede num paraíso fiscal e dirigida por três administradores em diferentes países, por exemplo, um em Portugal, outro na Bélgica e o terceiro na Áustria. O órgão colegial de administração desta sociedade toma as decisões através de vídeo conferências na Internet e ou troca de documentos através de e-mail. Nestas circunstâncias, não se pode afirmar que esta sociedade tenha direcção efectiva em Portugal e nessa medida não será aqui objecto de tributação.

3.2.2. A qualificação de “bens virtuais” e a determinação do lugar da tributação em sede de IVA

O comércio electrónico levanta igualmente alguns problemas neste imposto. Desde logo, quanto à qualificação dos bens transmitidos por via electrónica.

A posição dos E.U.A. nesta matéria era a de que estes novos bens não se enquadravam, quer no conceito de bens ⁽¹²⁾, quer no conceito de serviços ⁽¹³⁾, tal como estes conceitos são aplicados para efeitos de IVA.

Deste modo, os bens transmitidos através da Internet constituíam uma terceira categoria, a de “bens virtuais” ⁽¹⁴⁾. Esta posição era determinada obviamente por interesses comerciais que procuravam evitar eventuais

⁽¹²⁾ Para efeitos de aplicação do IVA, o conceito de transmissão de bens encontra-se definido nos termos do art. 3.º do CIVA.

⁽¹³⁾ Para efeitos de aplicação do IVA, o conceito de transmissão de prestação de serviços encontra-se definido nos termos do art. 4.º do CIVA.

⁽¹⁴⁾ In Mário Alberto Alexandre, “Aspectos Fiscais do IVA Relacionados com o Comércio Electrónico On-Line”, p. 6, in Conferência «A Tributação na Era da Internet», organizada em Lisboa a 98-05-05, pela Associação Portuguesa de Consultores Fiscais.

aplicações de direitos aduaneiros ou de restrições, impostas pelo acordo GATT ou pelo acordo GATS.

No seio da União Europeia as transmissões de bens através da Internet foram consideradas como prestações de serviços, às quais seriam aplicáveis as regras do art. 9.º da Sexta Directiva ⁽¹⁵⁾.

Assim, no caso de o prestador dos serviços e o adquirente se encontrarem no mesmo país da União Europeia, a regra aplicável será a de que a prestação de serviços é localizada e como tal tributável na sede do prestador, cfr. art. 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

Quando se trate de um prestador de serviços fora do território da comunidade e o adquirente se encontra na União Europeia, desde que o adquirente seja sujeito passivo de IVA, a prestação de serviços é localizada no lugar onde o destinatário tenha a sua sede, cfr. art. 9.º, n.º 2, al. e), da Sexta Directiva.

Nos casos em que o adquirente seja um particular e a operação se localize na União Europeia, nomeadamente através das regras do art. 9.º, n.º 3, al. b), terá de ser o prestador de serviços a registar-se para efeitos de IVA e a entregar o imposto correspondente às operações efectuadas no Estado membro onde se localizem as operações.

As regras acima enunciadas não resolvem completamente o problema da determinação do lugar da tributação nas transacções electrónicas. Com os serviços fornecidos pela Internet a serem cada vez mais adquiridos por particulares, torna-se necessário precisar o conceito de lugar de “consumo” ⁽¹⁶⁾, nomeadamente através da referência ao país onde os serviços são colocados à disposição, utilizados, ou usufruídos pelo cliente.

Como critérios para determinar o lugar de consumo, poderemos referir entre outros, o território do país onde se encontra o estabelecimento estável do cliente, o domicílio do cliente, a execução material dos serviços, onde o cliente beneficia ou usufrui dos serviços, para onde é enviada a factura, onde é efectuado o pagamento dos serviços.

Assim, enquanto não estiverem definidas novas regras para determinação do lugar de consumo, o lugar da tributação dos serviços fornecidos

⁽¹⁵⁾ Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, Cadernos C.T.F. (170), Lisboa, 1994.

⁽¹⁶⁾ In Mário Alberto Alexandre, “Aspectos Fiscais do IVA Relacionados com o Comércio Electrónico On-Line”, cit., p. 10, in Conferência «A Tributação na Era da Internet», organizada em Lisboa a 98-05-05, pela Associação Portuguesa de Consultores Fiscais.

peia Internet será estabelecido de acordo com as regras do art. 9.º, n.ºs 1, 2 e 3, da Sexta Directiva.

3.2.3. A factura electrónica

Em Portugal subsiste a exigência de minuciosos deveres contabilísticos e fiscais, entre os quais está a factura “em papel”, quer seja emitida por computador ou nos tradicionais livros de facturas.

A factura é um documento contabilístico de primordial importância. Por um lado, serve de base à grande maioria dos lançamentos contabilísticos de qualquer contabilidade, por outro, permite o direito à dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado, cfr. art. 19.º, n.º 2, do Código do IVA (CIVA).

Mas o desenvolvimento do comércio electrónico impõe a admissibilidade de emissão da factura electrónica (17), sob pena de a falta de regulamentação nesta área, constituir um incentivo à fraude e evasão fiscal.

Entre os Países da União Europeia que já reconheceram essa necessidade e adoptaram legislação neste campo temos a Bélgica, França (18), Espanha (19), Itália e o Luxemburgo.

Tendo presente as soluções adoptadas ao nível do direito comparado e atendendo à estrutura fiscal existente em Portugal, parece-nos que a adopção do sistema de facturação electrónica deveria estar dependente do preenchimento de determinados requisitos, que se prendem essencialmente com a normalização e fiabilidade dos sistemas informáticos.

No sentido de possibilitar o controle e fiscalização, deveria existir

(17) O tratamento deste tema foi efectuado com base no projecto da factura electrónica elaborado pelo Dr. Manuel Lopes Rocha, para a Missão da Sociedade de Informação.

(18) Art. 47.º da “loi de finances rectificative pour 1990, décret n.º 91-579 de 20 de junho 1991 (JO de 22 de Junho de 1991) e “instruction” de 27 de Dezembro de 1991 da “Direction Générale des Impôts” relativa ao IVA.

(19) Art. 88.º, 2, da “Ley 37/1992”, de 28 de Dezembro, sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado, artigo 4.9 do “Real Decreto” 1624/1992, de 29 de Dezembro, que introduziu um artigo 9.º bis “regulamentando” a equiparação da factura telemática à factura em papel no “Real Decreto” 2402/1995, de 18 de Dezembro, modificado pelo “Real Decreto” 80/1996, de 26 de Janeiro, e a Orden de 22 de marzo de 1996 por la que se dictan las normas de aplicación del sistema de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y desarrollado en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

um regime de autorização prévia ou de mera declaração junto da DGCI, acrescido de uma obrigatoriedade de permanência nesse sistema durante pelo menos um exercício fiscal completo.

Este regime deveria ser completado com normas ao nível do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), tipificando como contra-ordenações fiscais as violações às obrigações legais neste domínio.

Da consulta do anteprojecto deste diploma legal ⁽²⁰⁾, verifica-se que a técnica utilizada será a de consagrar a factura electrónica através de um diploma avulso, sem se proceder a alterações ao CIVA.

De acordo com o art. 1.º do referido anteprojecto, o documento informático transmitido por via telemática tem valor idêntico ao das facturas originais, devendo as informações contidas na factura emitida e recebida serem idênticas.

A utilização da factura electrónica por parte das empresas carece de autorização por parte da DGCI, a qual deverá responder ao pedido formulado num prazo não superior a seis meses a contar da data da recepção do pedido, cfr. art. 2.º, n.º 2, do referido anteprojecto.

Nos termos do n.º 6, do art. 2.º do anteprojecto, o requerente fica obrigado ao depósito na DGCI — no prazo de trinta dias a contar da data da notificação da autorização ou decorrido o prazo a que se refere o n.º 4 — de uma declaração de início de utilização do sistema de teletransmissão das facturas com uma antecedência mínima de trinta dias em relação à sua utilização efectiva.

Em qualquer altura, a DGCI poderá comprovar nas instalações dos contribuintes, nos termos dos arts. 76.º e seguintes do Código do IVA, bem como nos locais dos prestadores dos serviços de teletransmissão, que o sistema cumpre as condições exigidas na autorização, mediante as operações técnicas necessárias para constatar a sua fiabilidade, cfr. art. 4.º, n.º 1, do anteprojecto.

4. CONCLUSÕES

O acelerado desenvolvimento tecnológico dos nossos dias, permitirá que cada vez mais aumentem as possibilidades de se transaccionarem bens

⁽²⁰⁾ O anteprojecto do diploma encontra-se disponível na Internet em www.mis-sao-si.mct.pt/INCE.

e serviços na Internet, o que poderá traduzir-se numa significativa perda de receitas fiscais por parte dos Estados, na medida em que possibilita o aumento da evasão fiscal.

É certo que não se pretende que a Internet constitua um espaço sem qualquer tipo de impostos sobre as transacções ali efectuadas, como se estivéssemos perante um fenómeno a que poderíamos chamar de paraíso fiscal virtual.

As Administrações fiscais dos diversos Estados poderão, através do elemento de conexão *território*, tributar as transacções electrónicas como se de transacções tradicionais se tratassem, uma vez que por muito que as mesmas sejam efectuadas na Internet, os seus intervenientes, quando se trate de sociedades terão sempre uma sede social e as pessoas singulares terão uma residência.

No sentido obviar situações de multi-tributação a que já se fez referência, os Estados poderão repartir entre si o direito de tributar, porque não através de uma revisão e actualização de conceitos do modelo da convenção destinada a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos e o património da OCDE.

Aliás, existe já um documento elaborado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, o qual foi objecto de contributos por parte da Comissão Europeia e da “World Customs Organisation”.

Este documento foi apresentado e discutido numa reunião ministerial, organizada pelo Governo do Canadá, realizada em Otava, entre 7 e 9 de Outubro de 1998, subordinada ao tema “A Bordless World — Realising the Potencial of Global Electronic Commerce” ⁽²¹⁾.

Como se afirma no próprio documento o trabalho não se encontra concluído, muito pelo contrário, deverá ser continuado com vista a procurar consensos na área da tributação internacional do comércio electrónico, na cooperação internacional e não competitividade entre Estados ao nível da fiscalidade sobre o comércio electrónico.

Relativamente ao Modelo da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da OCDE, deverão ser clarificadas as questões da sua aplicação ao comércio electrónico, nomeadamente o direito de tributar determinada operação por cada Estado, a definição do conceito de estabelecimento permanente, a atribuição de rendimentos ao estabelecimento estável e a classificação do

⁽²¹⁾ OCDE, Committee on Fiscal Affairs, 1998, *Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues*.

rendimento para efeitos de tributação, como sejam, a propriedade intangível, royalties e serviços, e em particular a informação digital.

Outra questão da máxima importância é o fortalecimento das relações de assistência entre as Administrações Fiscais de cada Estado, proporcionando o melhor controle e fiscalização do comércio electrónico.

A este propósito será de realçar o Acordo assinado entre os EUA e a República da Irlanda no dia 4 de Setembro de 1998, que entre outras questões, trata do desenvolvimento do comércio electrónico entre os dois países.

Em suma, não tenhamos ilusões: quanto mais agressivo for o planeamento fiscal e em maior número os comportamentos evasivos dos contribuintes, mais violenta será a reacção das Administrações Fiscais.

Então, “O feitiço vira-se contra o feiticeiro”⁽²²⁾: a perda de receitas fiscais em consequência do desenvolvimento do comércio electrónico, determinará a adopção de maiores obrigações declarativas para os contribuintes, o aumento das acções de fiscalização e o estabelecimento de presunções legais para a liquidação de impostos, correndo-se o risco de aumentar de forma excessiva a complexidade dos sistemas fiscais e originando-se fenómenos de dupla tributação nas transacções comerciais realizadas através da Internet.

(22) In João Morais Leitão e Francisco de Sousa da Camara, “*Que Fronteiras para a Nova Ordem Internacional Fiscal?*”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez, cit., p. 58.