

# COMÉRCIO ELECTRÓNICO E FISCALIDADE INDIRECTA

## - Algumas considerações a propósito da aplicação do IVA às transacções – electrónicas “on-line”

Ana Pinelas Pinto\*

### I. INTRODUÇÃO

#### 1. APRESENTAÇÃO DO TEMA

Em linha com as recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), o comércio electrónico é entendido como “referindo-se a todas as formas de transacções comerciais que envolvam quer organizações quer indivíduos e que são baseadas no processamento e transmissão de dados por via electrónica, incluindo texto, som e imagem”<sup>(1)</sup>.

Pela sua própria natureza, o comércio electrónico é exponencialmente transnacional incentivando a encomenda e entrega de mercadorias e a prestação de serviços transfronteiras no mercado único, o que permitindo directamente o crescimento e a competitividade europeias, vem a representar um potencial factor vital para a coesão e integração da Europa.

Embora o comércio electrónico não seja um fenómeno novo<sup>(2)</sup>, só com o advento da Internet se procedeu a uma certa democratização do uso das novas tecnologias. Com efeito, a Internet evoluiu, rapidamente, de um simples instrumento de comunicação para se tornar uma plataforma comercial ao nível mundial, constituindo actualmente motor da chamada economia digital.

Em simultâneo, o desenvolvimento do mercado electrónico vem colocar significativos desafios na área da fiscalidade, nomeadamente no domínio da fiscalidade indirecta, devendo procurar-se que também no âmbito fiscal o comércio electrónico possa evoluir, sem constrangimentos, em benefício da economia comunitária.

---

\*Licenciada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Pós-graduada em Direito Penal Económico e Europeu pelo Instituto de Direito Penal Económico e Europeu da Universidade de Coimbra e Jurista, estagiária do Gabinete de Estudos e Relações Internacionais da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

<sup>(1)</sup> *Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico*, Resolução do Conselho de Ministros n.º 94/99, Diário da República n.º 198, I, Série B, de 25 de Agosto de 1999.

<sup>(2)</sup> Na realidade, considerando que o dinheiro (enquanto meio de pagamento) é ou pode ser transferido electronicamente desde há décadas e que as empresas utilizam uma variedade de redes privadas de comunicação (sendo de destacar o *Electronic Data Interchange* - EDI - uma forma de distribuição digital que consiste na troca electrónica, de computador para computador, de dados estruturados e organizados em mensagens normalizadas), desde há largos anos, não poderá dizer-se que a comercialização por via electrónica seja sequer um fenómeno recente.

Com o presente artigo pretende-se enunciar alguns dos problemas e desafios que a expansão do comércio electrónico apresenta ao nível fiscal<sup>(3)</sup>, desafios que têm merecido a maior atenção, nomeadamente, por parte das Instituições Comunitárias.

## 2. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DE ANÁLISE

Dada a amplitude do tema, revelou-se necessário proceder a duas ordens de limitações no objecto de análise.

Em primeiro lugar, embora obviamente também no campo da tributação directa se coloquem evidentes problemas de adaptação de normas, esta necessidade resulta não directamente do impacto do *e-commerce*, mas sim das dificuldades inerentes a uma tributação fiscal ao nível internacional ou intra-comunitário. Desta forma, a análise contemplará apenas alguns dos desafios mais relevantes proporcionados pela aplicação das regras relativas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) às transacções electrónicas.

Por outro lado, sendo habitual distinguir-se entre comércio electrónico “off-line” (ou comércio electrónico indirecto)<sup>(4)</sup> e comércio electrónico “on-line” (ou comércio electrónico directo), analisar-se-á com algum pormenor apenas este último tipo de comercialização electrónica.

Fala-se de comércio electrónico “on-line”, a propósito de um “mercado virtual de bens ou de serviços”, isto é, de transacções efectuadas totalmente em rede. Nestes casos, além da encomenda ser feita por via electrónica (como sucede no comércio electrónico “off-line”), a própria entrega dos produtos ou dos serviços é feita em linha através da rede. As formas mais frequentes destas transacções “on-line” são o *download* de *software*, a transmissão electrónica de música, jornais ou livros e as prestações de serviços em geral.

## 3. PRINCÍPIOS DA FISCALIDADE INDIRECTA NO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Na análise destes problemas confrontam-se teses opostas que reflectem posições extremadas, ora defendendo que o comércio realizado por via electrónica deve ser considerado uma “zona livre” de qualquer tributação, ora advogando que a tributação aplicável ao comércio electrónico deve ser consistente com os princípios internacionais vigentes no âmbito fiscal.

Em Outubro de 1998, os membros da OCDE<sup>(5)</sup> estabeleceram um quadro de princípios orientadores em matéria de fiscalidade indirecta do comércio electrónico. Esses princípios

---

<sup>(3)</sup> Desde já se adverte que, não constitui objectivo do presente estudo a análise das implicações fiscais das transacções electrónicas de valores mobiliários ou da prestação de serviços de investimento “on-line”.

<sup>(4)</sup> No caso do comércio electrónico “off-line”, à venda de bens materiais divulgados por via electrónica segue-se a entrega física das mercadorias aos clientes pelos canais tradicionais. Embora se considere que estas transacções entram no quadro de uma definição alargada de comércio electrónico (até porque, na maioria das vezes, a transacção é formalizada e o pagamento é efectuado electronicamente), para efeitos de IVA, estas vendas são tratadas da mesma forma que qualquer outro tipo de venda à distância (vendas por catálogo, por telefone, por correio, etc.). O regime fiscal deste tipo de transacções está claramente definido e não difere em termos substanciais do regime aplicável ao comércio tradicional. Em linhas muito gerais: os bens adquiridos em países terceiros são tributados aquando da importação; os bens exportados beneficiam da taxa zero; as vendas intra-comunitárias de bens estão sujeitas ao regime especial das vendas à distância, quer no Estado-Membro do vendedor, quer no do comprador (o que dependerá do volume de transacções deste tipo efectuadas pelo vendedor).

reconduzem-se a cinco factores-chave: neutralidade; eficiência; certeza e simplicidade; efectividade e justiça; e flexibilidade.

Um dos princípios mais caros em matéria de fiscalidade indirecta é o **princípio da neutralidade**, que, transposto para o campo do comércio electrónico, se concretiza nas seguintes premissas:

- as consequências em termos de fiscalidade devem ser as mesmas para as transacções de mercadorias e de serviços independentemente de o meio de comercialização utilizado ou de a entrega ser feita ou não em linha;
- as consequências da fiscalidade devem ser as mesmas para os serviços e mercadorias, independentemente de o seu local de aquisição se situar dentro ou fora da União Europeia<sup>(6)</sup>.

É em torno da concretização deste princípio que gira a maior parte dos desafios, atenta a finalidade última de evitar situações de distorção fiscal, que, a existirem, inevitavelmente afectarão não apenas algum ou alguns dos Estados-Membros, mas todo o espaço da União Europeia.

## **II. A BASE JURIDICA EXISTENTE: DIFICULDADES E DEFICIÊNCIAS FACE AO DESAFIO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO “ON-LINE”**

### **4. ENQUADRAMENTO**

**I** - Conscientes de que o surgimento do comércio electrónico, e em especial, o crescimento da Internet como veículo do comércio internacional, levantava uma série de questões para o futuro do regime do IVA na União Europeia, os serviços da Comissão Europeia começaram a analisar as respectivas implicações fiscais em 1997<sup>(7)</sup>. Em estreita colaboração com representantes das 15 administrações fiscais nacionais, a Comissão Europeia analisou, assim, com a finalidade de identificar potenciais problemas, o impacto provável do comércio electrónico sobre a fiscalidade comunitária.

---

<sup>(5)</sup> A fiscalidade foi um dos quatro temas debatidos na Conferência Ministerial da OCDE, subordinada ao tema “Um mundo sem fronteiras: concretizar o potencial do comércio electrónico”, que se realizou em Otava, no mês de Outubro de 1998. O Relatório final desta Conferência, geralmente conhecida como Conferência de Otava, encontra-se disponível em [http://www.oecd.org/daff/e\\_com/Ottawa.htm](http://www.oecd.org/daff/e_com/Ottawa.htm). Nesta Conferência participaram cerca de duzentas pessoas, incluindo Ministros e Representantes de Alto Nível dos 29 países membros da OCDE, bem como participantes de 12 países não membros e de várias organizações internacionais, grupos de consumidores e outras organizações não governamentais.

<sup>(6)</sup> Desta forma, *Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta*, Comunicação da Comissão ao Conselho de Ministros, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, de 17 de Junho de 1998. Deseja-se que, em última análise, as decisões comerciais dos operadores económicos e dos consumidores sejam o espelho de motivações puramente económicas e, não de considerações de ordem fiscal.

<sup>(7)</sup> As questões fiscais ligadas ao comércio electrónico só ganharam efectiva relevância quando, em Fevereiro de 1997, a Administração Clinton difundiu um documento de trabalho intitulado “A Framework For Global Electronic Commerce”, onde, no que se refere aos impostos, se defendia que, “não devem ser introduzidos novos impostos na Internet, que a tributação aplicável ao comércio electrónico deve ser consistente com os princípios internacionais existentes, deve evitar duplas tributações e ser de administração simples e fácil de compreender”. Afirmava-se ainda que, “qualquer tributação incidente sobre as vendas na Internet não deve distorcer nem entrar o comércio e os sistemas fiscais não devem discriminar entre diferentes tipos de comércio nem criar incentivos para alterar a natureza ou localização das transacções”.

O relatório provisório da Comissão<sup>(8)</sup> concluiu que, se relativamente às transacções de bens materiais adquiridos por consumidores privados por via electrónica e seguidamente entregues pelos canais tradicionais, os mecanismos jurídicos e a base jurídica existentes eram suficientes para garantir a cobrança dos impostos<sup>(9)</sup>, já a entrega em linha de bens digitais, sobretudo quando destinados a consumidores finais, exige que se proceda, o quanto antes, à introdução de alterações à base legislativa existente.

II – Na realidade, o IVA é aplicável à globalidade das entregas de mercadorias e prestações de serviços para consumo na União Europeia, independentemente dos meios de comunicação ou sistema de comercialização utilizado na transacção, pelo que, a base jurídica aplicável à tributação indirecta do comércio electrónico se encontra na Sexta Directiva do Sistema Comunitário de IVA<sup>(10)</sup>. Uma regulamentação que, obviamente, não levou em conta as especificidades das transacções electrónicas “on-line” e que, por isso, não pode deixar, desde já, de se considerar em muitos aspectos como manifestamente desapropriada e inadequada.

## 5. AS PARTICULARIDADES DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

### 5.1. ELEMENTOS ESTRUTURANTES DA ACÇÃO

I - Se é um facto que algumas indústrias e áreas de actividade, como a área dos serviços financeiros ou a das telecomunicações, são tão particulares que requerem regras específicas, também deverá convir-se na particularidade do fenómeno das transacções electrónicas. Particularidade que implica um enorme esforço de reflexão, atentos os diversos e por vezes contraditórios interesses em causa, e o facto de não se tratar de uma área específica da vida económica, mas de um novo meio de comercialização susceptível de abranger os conteúdos mais díspares.

Não obstante se reafirmar a todo o momento que não deverá proceder-se a qualquer tipo de discriminação entre as transacções efectuadas por meios electrónicos e aquelas que se realizam por meios tradicionais, não deverá, todavia, cair-se no plano oposto, recusando olhar a novidade e alternatividade que caracteriza o *e-commerce*.

---

<sup>(8)</sup> Relatório Provisório sobre as Implicações do Comércio Electrónico para o IVA e as Alfândegas, Documento XXI/98/0359, de 3 de Abril de 1998, disponível no seguinte endereço: [http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation\\_customs/](http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/)

<sup>(9)</sup> Ressalvou-se, todavia, a necessidade de as administrações estarem atentas ao possível impacto das mudanças ao nível do padrão e do volume de transacções. O aumento do volume deste tipo de vendas, que se vem tornando cada vez mais perceptível, requer que se examine, o quanto antes, a questão da simplificação dos procedimentos de desalfandegamento no que se refere a importações de pequenas remessas e que se actualize, se necessário, as regras aplicáveis às vendas à distância no mercado interno. Note-se que a Comissão já iniciou actividades quanto ao primeiro aspecto mencionado e tenciona tratar a questão das vendas à distância dentro da Comunidade no âmbito da sua nova estratégia em matéria de IVA.

<sup>(10)</sup> Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE), de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum de impostos sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. O objectivo desta Directiva foi assegurar que cada Estado-Membro tivesse uma “matéria colectável do IVA” idêntica em linhas gerais, isto é, que cobrasse o IVA sobre as mesmas transacções.

Apesar de esta Directiva ter sofrido diversas alterações, o sistema comunitário de IVA não registou, até hoje, qualquer evolução significativa, exceptuando as alterações de 1991 destinadas a suprimir os controles fiscais nas fronteiras (Directiva do Conselho (91/680/CEE), de 16 de Dezembro de 1991, que completou o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais).

**II** - Com efeito, se alguns elementos marcam sempre presença em qualquer transacção comercial, seja qual for o meio porque esta se efectua - algo a que se poderia chamar os elementos estruturantes da transacção (aliás como de qualquer acção), como o são o espaço, o objecto, os sujeitos e o tempo – no comércio electrónico estes conceitos sofrem alterações significativas no conteúdo que tradicionalmente lhes está associado.

## 5.2. ESPAÇO

**I** – Historicamente, o **espaço** (a localização geográfica) foi sempre entendido como uma barreira para a entrada nos mercados mais longínquos, nomeadamente nos mercados internacionais. De facto, uma empresa que procurasse clientes num outro país tinha de fazer esforços significativos e dispender recursos avultados na captação de mercados e consumidores não locais, a que acresciam os custos exorbitantes derivados da própria transacção.

A intensificação das relações económicas internacionais e a possibilidade de as empresas fragmentarem as diversas fases dos seus ciclos produtivos (produção, gestão financeira, marketing, etc.) por diversos espaços fiscais, para além de permitir um elevado grau de planificação fiscal<sup>(11)</sup>, coloca problemas sérios a vários níveis.

**II** - No campo do comércio electrónico em linha, assume particular relevância a noção de “estabelecimento estável”<sup>(12)</sup>, uma vez que se toda a actividade é efectuada por meios “virtuais”, caberá perguntar se e quais as actividades necessárias para que se possa falar da sua existência.

De acordo com a Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias<sup>(13)</sup>, o conceito de estabelecimento é indissociável da prossecução efectiva de uma actividade económica, através de um estabelecimento fixo por um período indefinido, não se podendo afirmar a existência de um “estabelecimento estável” num dado território quando nele apenas estão presentes máquinas ou equipamentos, mesmo que regularmente mantidos. Isto porque, o termo “estabelecimento estável” implica a presença permanente de meios técnicos e humanos, determinando-se pela localização destes elementos a localização do estabelecimento<sup>(14)</sup>.

---

<sup>(11)</sup> Dado que o comércio electrónico em linha explora todo o potencial dos mercados electrónicos mundiais, permitindo transacções electrónicas sem discontinuidades à escala global, isto é, sem fronteiras geográficas, a utilização dos chamados “paraísos fiscais”, como forma de evitar a tributação das transacções electrónicas revela-se extremamente atractiva. Sobre este ponto pode ver-se, HARDESTY, David, *Attack on the Havens*, 16 de Julho de 2000, artigo disponível no seguinte endereço: <http://www.ecommercetax.com/doc/0771600.htm>.

<sup>(12)</sup> Este conceito é decisivo não só para a determinação da jurisdição fiscal competente (artigo 9.º, n.º 1 e n.º 2, al. e) da Sexta Directiva), como se verá adiante, como também para a identificação dos devedores de imposto (artigo 21.º) e para a determinação das condições de exercício do direito à dedução do imposto (artigo 17.º, n.º 4).

<sup>(13)</sup> Caso C-168/84, *Berkholz*, TJCE, Decisão de 4 de Julho de 1985, TJCE, pág. 2251-2265.

<sup>(14)</sup> Embora a Directiva sobre Comércio Electrónico (Directiva 2000/31/CE do Parlamento e do Conselho, de 8 de Junho de 2000, relativa a certos aspectos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio electrónico, no mercado interno) exclua expressamente o domínio tributário e, nomeadamente o imposto sobre o valor acrescentado, do seu âmbito de aplicação (Considerando 12 e 13 e n.º 5, alínea a) do artigo 1.º) a determinação que faz do conceito de lugar de estabelecimento porque assenta também na jurisprudência do Tribunal de Justiça, não deverá ser afastada sem mais. Nestes termos, esta Directiva considera como “local de estabelecimento, quando se trate de uma sociedade prestadora de serviços através de um sítio Internet, não o local onde se encontra a tecnologia de apoio a esse sítio ou local em que este é acessível, mas sim o local em que essa sociedade desenvolve a sua actividade económica”, afirmando-se que quando um prestador tiver estabelecido em diversos locais “esse local é aquele em que o prestador tem o centro das suas actividades relacionadas com esse serviço específico” (Considerando 19.º).

Consequentemente, parece não poder considerar-se a presença e manutenção de um servidor como um estabelecimento estável, bem como não o será um conjunto de servidores, ou pelo menos, não o serão enquanto não forem suficientes para assegurar um completo ciclo comercial<sup>(15)</sup>.

### 5.3. OBJECTOS

**I** – A globalidade desta nova forma de comercialização repercute-se também no leque potencialmente elástico dos **objectos** passíveis de serem transaccionados electronicamente.

Na realidade, estas transacções tanto podem ter por objecto produtos (v.g. bens de consumo), como serviços (v.g. serviços de informação, serviços financeiros ou jurídicos), tanto actividades tradicionais (v.g. cuidados de saúde, educação) como novas actividades (v.g. áreas comerciais “virtuais”).

Neste campo, os maiores problemas resultam da necessidade (ou não) de se considerarem novas categorias, nomeadamente uma nova categoria de produtos, os designados “bens virtuais”<sup>(16)</sup>. Trata-se de material transmitido electronicamente, em linha, como a música, vídeo ou software, que habitual e convencionalmente é fornecido num formato físico gravado em disco, cassette ou filme e que, nessa forma, está geralmente sujeito a taxas.

**II** - A União Europeia nunca aceitou a autonomização do conceito de “bens virtuais”, considerando que a transmissão electrónica de bens configura uma prestação de serviços, já que embora os bens corpóreos e os bens virtuais possam ter a mesma utilidade económica, não são bens idênticos<sup>(17)</sup>, não beneficiando, por isso, de um tratamento fiscal idêntico.

### 5.4. SUJEITOS

**I** – Entre os intervenientes no comércio electrónico via Internet não existe qualquer contacto ou conhecimento personalizado. Os diferentes **sujeitos** participantes numa transacção “on-line” são, à partida, estranhos entre si, prevendo-se que, no futuro, com o desenvolvimento dos meios de pagamento não monetários, o chamado *digital cash*, o ciclo da transacção possa ser fechado sem que o cliente-consumidor possa ser identificado ou localizado.

**II** - Este relativo ou total anonimato entre as partes acarreta dois tipos de perigos.

---

<sup>(15)</sup> Poderá encontrar-se algum apoio para esta doutrina no Caso C-190/95, *Aro Lease*, Decisão de 17 de Julho de 1997, TJCE.

<sup>(16)</sup> Esta qualificação, proposta e defendida acerrimamente pelos Estados Unidos, tinha por objectivo, por um lado, impedir a classificação destas transacções como entregas de bens, evitando a aplicação do acordo GATT e a subsequente sujeição a direitos aduaneiros e, por outro lado, afastar o conceito de prestação de serviços, recusando-se a aplicação do WTO General Agreement on Trade and Services a essas operações.

<sup>(17)</sup> Como refere ALEXANDRE, Mário Alberto, *Aspectos Fiscais do IVA relacionados com o Comércio Electrónico “on-line”*, in Boletim da APECA, n.º 82, 1998, p.42, “um livro adquirido numa livraria não é idêntico a um livro adquirido “on-line”, via Internet, que se corporiza num conjunto de folhas impressas”, tal como “uma consulta do Diário da República na Internet, ainda que possa ser passado para suporte de papel, não é idêntico ao “Diário da República” adquirido à Imprensa Nacional da Casa da Moeda”.

Em primeiro lugar, torna-se extremamente complicada a troca de informações entre os operadores económicos e os clientes, o que dificultará quer a determinação do lugar de tributação (que está dependente em larga escala da identificação do adquirente do produto como sujeito passivo de IVA ou como consumidor final) quer, o cumprimento das obrigações fiscais nomeadamente quanto aos documentos que obrigatoriamente devem ser elaborados pelo sujeito passivo do imposto (facturas e declarações fiscais).

Em segundo lugar, alguns (muitos?) dos operadores económicos poderão utilizar o anonimato dos consumidores e o pagamento por meios digitais como forma de iludir o cumprimento das suas obrigações fiscais, provocando a erosão das matérias colectáveis nos Estados-Membros em causa.

### 5.5. TEMPO

A velocidade a que estas transacções podem ser efectuadas será outro elemento a não descurar. O **tempo** deixa de ter a importância que se lhe dá no comércio tradicional quando, em poucos minutos, através da Internet, se pode fechar um completo ciclo negocial.

Consequentemente, a necessidade de informação é mais premente, ou seja, tem carácter mais urgente e, se não se assegurarem mecanismos de troca de informações em tempo útil, todo o esforço de previsão e regulamentação fiscal poderá vir a revelar-se de total inutilidade.

## III . A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSACÇÕES ELECTRÓNICAS “ON-LINE”

### 6. PRINCÍPIOS ORIENTADORES

Considerando a necessidade de obter um consenso internacional sobre as medidas a adoptar no sentido de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação involuntária e, as exigências de segurança técnica e de certeza jurídica por parte das empresas e dos consumidores, o Conselho Europeu adoptou três princípios fundamentais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado nas transacções electrónicas em linha.

O primeiro, que se poderá designar como **princípio da mera adaptação ou da suficiência das figuras tributárias existentes**, é o de que não deverão ser previstos impostos novos ou suplementares no que se refere ao comércio electrónico, mas que os impostos existentes, em especial o IVA, deverão ser adaptados por forma a poderem ser aplicados a esta nova forma de comercialização<sup>(18)</sup>.

Em segundo lugar, afirma-se o **princípio da recondução das entregas de produtos por via electrónica à categoria de prestações de serviços**, afastando-se em definitivo quer a potencial

---

<sup>(18)</sup> Já na sua Comunicação *Uma iniciativa europeia para o comércio electrónico*, COM (97)157, a Comissão sublinhou a possibilidade de o IVA, ao contrário de qualquer novo tipo de imposto, poder ser aplicado ao comércio electrónico tal como para as outras transacções comerciais tradicionais.

terceira categoria dos “bens virtuais”, quer a qualificação destas transacções como entregas de bens para efeitos de impostos sobre o consumo <sup>(19)</sup>.

O terceiro princípio é o de que apenas as prestações desses serviços consumidas na Europa deverão ser tributadas na Europa, ou seja, afirma-se inequivocamente o **princípio da tributação no local do consumo**.

## 7. ANÁLISE E CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS

I – O consenso em torno da aplicação do IVA às transacções electrónicas “on-line” determina que, irremediavelmente afastada a hipótese de criação de novas figuras tributárias ou impostos específicos para esta área (algo a que chegou a chamar-se “bit tax”), se apliquem a estas transacções os dispositivos da Sexta Directiva.

A Sexta Directiva estabelece diferentes regras de tributação consoante se trate de transmissões de bens <sup>(20)</sup> ou de prestações de serviços. De acordo com o artigo 9.º da normativa comunitária, tratando-se de prestações de serviços, a regra geral de localização considera como lugar da tributação aquele “onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou residência habitual”.

Uma vez assente que a transmissão electrónica de produtos configura uma prestação de serviços, poderia pensar-se que mediante uma aplicação silogística das regras do artigo 9.º da Directiva se encontraria facilmente a jurisdição competente para aplicação do IVA. Assim:

- no caso em que o prestador dos serviços e o adquirente se situem no mesmo país da União Europeia, a aplicação da regra geral do n.º1 do artigo 9.º, determina que se localize a prestação na sede do prestador;
- nos casos em que o prestador de serviços se encontra fora da União europeia e o adquirente se encontra em território comunitário, sendo o adquirente um sujeito passivo de IVA, em aplicação do disposto na alínea e), do n.º 2 do mesmo preceito, utiliza-se a figura do “devedor do imposto”, considerando-se como lugar da prestação aquele “onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou residência habitual”<sup>(21)</sup>;

---

<sup>(19)</sup> Este entendimento encontra apoio legislativo nas disposições da Sexta Directiva. Para acertar no que constitua uma prestação de serviços deverá ler-se conjugadamente o artigo 6.º e o artigo 5.º da Directiva. Isto porque, definindo residualmente prestações de serviços como “toda e qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º”, o artigo 6.º remete para a noção de entrega de bens. Tomando como exemplo o download de software e, uma vez que, de acordo com o n.º 1 do artigo 5.º, a entrega de um bem se refere “à transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário”, a única conclusão possível é que, o download de um software numa rede nunca se poderá considerar como entrega de um bem mas sim, como uma prestação de um serviço. Ora, uma vez que, na aplicação do IVA à transferência de produtos digitalizados não há qualquer diferença de regime entre o software e a literatura, o vídeo ou a música, dado que, em forma digitalizada esses produtos são sempre considerados como bens incorpóreos, todos estes casos são classificáveis como prestações de serviços.

<sup>(20)</sup> Relativamente às transmissões de bens, o critério-regra de localização é o do “lugar onde se encontram os bens no momento da entrega”, ou, se houver lugar a expedição ou transporte, “no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente” (artigo 8.º);

<sup>(21)</sup> Neste caso, aplica-se a regra da “inversão” da obrigação de liquidação do imposto (*reverse charge*), passado o imposto a ser devido, e dedutível, quando for caso disso, de acordo com o artigo 17.º da Sexta Directiva, pelo sujeito passivo adquirente dos serviços.

- se o adquirente for um particular e a operação se localizar na Comunidade, nomeadamente por aplicação do disposto no n.º 3, alínea b), do artigo 9, será o próprio prestador de serviços a registar-se e nomear um representante fiscal para efeitos de IVA e entregar o imposto correspondente às operações efectuadas no Estado- Membro onde se considerem localizadas as operações; se a operação não se considerar localizada na Comunidade aplicar-se-á a regra geral do n.º 1 do artigo 9.º.

**II -** A aplicação das regras da alínea e), n.º2 do artigo 9.º da Sexta Directiva coloca algumas dificuldades em termos práticos.

A primeira delas resulta do facto de aquelas regras de localização não abrangerem todo o universo da prestação de serviços “on-line”, que também se podem considerar integradas quer no n.º 2, alínea c) do artigo 9.º, quer na regra geral de tributação no lugar da sede ou estabelecimento estável do prestador<sup>(22)</sup> (n.º 1 do artigo 9.º). Deste modo, embora o mecanismo de incidência no destinatário (que consiste numa forma de autoliquidação por parte do destinatário de uma prestação de serviços) garanta uma tributação correcta da maior parte das transacções entre empresas, as disposições em vigor não tratam correcta e uniformemente toda a gama de serviços que actualmente podem ser prestados por via electrónica.

Por outro lado, os serviços fornecidos por via electrónica são cada vez mais adquiridos por particulares, pelo que, querendo-se como lugar da tributação o lugar do consumo, se torna necessário precisar este último conceito.

São múltiplos os critérios utilizáveis para determiná-lo, dependendo das características dos serviços fornecidos<sup>(23)</sup> mas, presentemente e, de acordo com as regras em vigor (artigo 9.º n.º 1, 2 e 3 da Sexta Directiva), se o adquirente dos produtos fornecidos “on-line” que se encontram previstos no artigo 9.º n.º 2 alínea e) for um consumidor final, o “lugar” da tributação é o da sede da actividade do prestador.

Consequentemente, se o fornecedor dos serviços se encontrar num país terceiro e a prestação de serviços não se considerar localizada na Comunidade (desde que os Estados-Membros não tenham utilizado a faculdade da Sexta Directiva localizando as prestações de serviços no interior do país por aí se verificar a respectiva utilização e exploração efectivas), o pagamento de IVA ficará dependente do facto de o fornecedor dos serviços ter nomeado representante fiscal e ter procedido ao registo no Estado- Membro onde se encontra o destinatário do serviço. Se o não fizer, e existe uma franca possibilidade de o não fazer, dadas as reconhecidas dificuldades de controlo, essas prestações de serviços pura e simplesmente não serão tributadas.

---

<sup>(22)</sup> Será o caso do *Website design*, dos serviços médicos e dos serviços de arbitragem, serviços que quando prestados “on-line”, não podendo ser enquadrados na alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º, são tributados na jurisdição onde o prestador tem o seu estabelecimento. Desta forma, a prestação desses serviços por um operador comunitário, quer fora da UE, quer dentro do mercado interno, está sujeita a IVA o que se traduz numa significativa desvantagem competitiva para os prestadores de serviços estabelecidos nos Estados-Membros.

<sup>(23)</sup> ALEXANDRE, Mário Alberto, ob.cit., p. 43, refere, de forma não exaustiva, como possibilidades: o território do país onde se encontra o estabelecimento estável do cliente; o território do país onde se encontra o domicílio do cliente; o território da execução material dos serviços; o território do país onde o cliente beneficia ou usufrui dos serviços; o território do país para onde a factura é enviada; o território do país onde é efectuado o pagamento dos serviços.

**III** - Em jeito de conclusão, poder-se-á dizer que a aplicação das regras do artigo 9.º à prestação de serviços “on-line” comporta duas preocupações consideráveis:

- A verificação de uma perda de receitas que, embora actualmente não sejam significativas, são susceptíveis de aumentar rapidamente;
- O facto de as normas existentes, ao criarem uma discriminação contra as empresas da UE em benefício dos operadores de países terceiros, constituírem um sério obstáculo ao desenvolvimento do comércio electrónico no mercado interno, já que:
  - se uma prestação de serviços efectuada por um operador económico comunitário está sempre sujeita ao pagamento de IVA, quer o adquirente se situe em território da União Europeia, quer se trate de um cliente de um país estrangeiro;
  - o mesmo produto pode ser transaccionado, isento de impostos e, portanto, de uma forma economicamente mais atractiva, a um consumidor europeu por um fornecedor estabelecido fora do espaço da União Europeia.

## **8. A PROPOSTA DE DIRECTIVA EM MATÉRIA DE IVA APLICÁVEL A DETERMINADOS SERVIÇOS PRESTADOS POR VIA ELECTRÓNICA**

**I** – Tendo em consideração estas dificuldades, a Comissão Europeia apresentou, em 7 de Junho de 2000, uma Proposta de Directiva que altera a Sexta Directiva no que se refere ao regime do imposto sobre o volume acrescentado aplicável a determinados serviços prestados por via electrónica<sup>(24)</sup>.

O seu âmbito de aplicação encontra-se duplamente limitado:

- quanto ao tipo de serviços - abrange somente, além das actividades referidas no 1.º travessão da alínea c) do artigo 9.º da Sexta Directiva (“actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas, bem como eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades”), a prestação de serviços de software, de tratamento de dados e de serviços informáticos ( em que se inclui a domiciliação de páginas Web, a concepção de sítios Web e a prestação de serviços ou informações similares)<sup>(25)</sup>;
- quer quanto ao modo de comercialização – as suas disposições têm em conta apenas as prestações que, além de onerosas, sejam realizadas totalmente por via electrónica.

A Proposta baseia-se na manutenção do mecanismo de incidência no destinatário às transacções entre empresas, definindo uma clara obrigação de registo aos operadores de países terceiros (não comunitários) que efectuem prestações a pessoas que não são sujeitos passivos do impostos estabelecidos na União Europeia. Ou seja, querendo-se que uma empresa não comunitária que preste aqueles serviços a clientes localizados no espaço da União aplique impostos na mesma base que um operador comunitário, estipula-se a necessidade daquele prestador se registar, sendo possível efectuar o registo num único lugar (que, na prática, será o Estado-Membro onde se efectua a primeira prestação tributável) e assim, proceder ao cumprimento de todas as obrigações em matéria de IVA perante uma administração fiscal única.

---

<sup>(24)</sup> COM (2000) 349 final, disponível no seguinte endereço: [http://europa.eu.int/eur-lex/pt/com/dat/2000/pt\\_500PC0349\\_02.html](http://europa.eu.int/eur-lex/pt/com/dat/2000/pt_500PC0349_02.html)

A Comissão Europeia pretende, assim, que, com esta proposta de alteração ao artigo 9.º da Sexta Directiva (que se traduz na formulação de uma nova alínea – alínea f) se consiga, por um lado, tributar essas transacções na Comunidade quando forem efectuadas para consumo dentro do espaço comunitário, e, por outro, isentá-las de IVA quando forem efectuadas por um operador comunitário para consumo fora do espaço comunitário<sup>(26)</sup>.

**II** – Esta Proposta de Directiva implica também uma alteração da base jurídica actual para a confirmação da validade dos números de identificação para efeitos de IVA. Na realidade, embora o texto actual do artigo 6.º do Regulamento (CEE) n.º 218/92 autorize os Estados-Membros a confirmarem a validade do número de identificação para efeitos de IVA de qualquer pessoa em causa, o âmbito desta confirmação limita-se às pessoas que tenham “efectuado ou recebido uma entrega intracomunitária de bens ou uma prestação intracomunitária de serviços”. Consequentemente, nos dias de hoje, os sujeitos passivos que prestem serviços nos termos do n.º2, alínea e), do artigo 9.º, da Sexta Directiva, não têm a obrigação legal de confirmar que os seus clientes na Comunidade têm um número válido de identificação para efeitos de IVA.

A Proposta prevê uma alteração na redacção do citado artigo 6.º, obrigando também os prestadores de serviços “on-line” a essa confirmação, preferencialmente por via electrónica<sup>(27)</sup>. Esta medida permitirá aos fornecedores saberem se os seus clientes estão matriculados para efeitos de IVA, de forma a aplicarem correctamente o mecanismo da “autoliquidação” do artigo 9.º da Sexta Directiva quanto aos casos em que se prevê a deslocação do lugar da prestação para o Estado-Membro onde se encontra o adquirente do serviço.

**III** - Por outro lado, esta iniciativa espelha as grandes preocupações manifestadas pela União Europeia desde 1998<sup>(28)</sup>, relativamente às possibilidades de evasão fiscal e de fraude fiscal (sobretudo da fraude em cadeia ou fraude “carrossel”) <sup>(29)</sup> no mercado electrónico,

---

<sup>(25)</sup> Além destes serviços, a Proposta abrange o tratamento fiscal dos serviços de radiodifusão sonora e televisiva, prestados com assinatura ou em pagamento por visualização.

<sup>(26)</sup> Nos termos da proposta, as soluções traçadas podem resumir-se às seguintes regras:

- Relativamente aos serviços prestados por um operador estabelecido fora da UE a um destinatário estabelecido na UE, o lugar de tributação será na UE, sendo os serviços em questão sujeitos à aplicação do IVA;
- Quando estes serviços forem prestados por um operador estabelecido na UE a um destinatário estabelecido fora da UE, o lugar da tributação será aquele em que o destinatário se encontra estabelecido, não se encontrando as prestações de serviços em questão sujeitas à aplicação do IVA da UE;
- Caso um operador da UE preste os serviços em questão a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, o lugar da prestação será aquele em que o destinatário se encontra estabelecido,
- Se o mesmo operador prestar os serviços em questão a um particular estabelecido na UE, ou a um sujeito passivo no mesmo Estado-Membro, o lugar da prestação será aquele em que o prestador se encontra estabelecido.

<sup>(27)</sup> Em reuniões do Comité Permanente para a Cooperação Administrativa no Domínio da Fiscalidade Indirecta (SCAC) a Comissão propôs aos Estados-Membros que generalizassem a possibilidade de verificar os números de identificação do IVA, fornecendo o acesso a esta função do sistema VIES (sistema de intercâmbio automático de dados utilizado pelos Estados-Membros) através da Internet. No SCAC, os Estados-Membros não autorizaram a Comissão a criar um acesso desta natureza. Sobre este ponto, *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu – Terceiro Relatório relativo à Cooperação Administrativa no Domínio dos Impostos Indirectos e Quarto Relatório sobre os Procedimentos de Cobrança e Fiscalização do IVA*, COM (2000) 28 final.

<sup>(28)</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, *Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta*, COM (98) 374 final.

<sup>(29)</sup> Para além dos tipos de fraude clássicos, como a falta de facturação do imposto a montante e o abuso de regras de dedução, muito frequentes nas trocas internas, o principal mecanismo por detrás da fraude intracomunitária e internacional é a violação das regras de isenção. No âmbito do Subcomité Antifraude (SCAF) foram, por diversas vezes, debatidas as vias do reforço da cooperação para combater esta fraude ao IVA. As discussões centraram-se nas informações que seria útil trocar a nível operacional. Embora a troca de informações nominativas seja provavelmente a mais útil para detectar e prevenir a fraude, é esta a categoria de informações que coloca mais problemas dadas as regras de protecção de dados e as normas relativas ao segredo fiscal que vigoram em vários Estados-Membros.

comportamentos que acarretam a erosão das matérias colectáveis nos Estados-Membros em causa<sup>(30)</sup>.

**IV** – Estas propostas, a serem levadas em frente, permitirão uma generalização da aplicação do sistema comunitário do IVA a todas as prestações de serviços “on-line” que envolvam operadores ou consumidores comunitários.

Apelidadas por alguns como “uma tentativa sem precedentes da UE para que a maior parte do mundo jogue pelas suas regras”<sup>(31)</sup>, estas propostas apontam decididamente para um propósito de harmonização fiscal ao nível mundial e, como tal, trazem consigo dificuldades que não podem ser desprezadas, quer em termos de política fiscal internacional, quer num nível prático ou técnico-logístico da administração e cobrança de IVA num mundo electrónico<sup>(32)</sup>.

#### **IV. APRECIÇÃO FINAL**

As novas tecnologias de informação, e nomeadamente a utilização crescente de redes abertas como a Internet, têm vindo a contribuir para um incremento, cada vez mais acentuado, do comércio electrónico, sendo de prever que, a breve trecho, parte substancial do comércio mundial se faça por via electrónica.

Com efeito, o ambiente digital em rede (a denominada Rede Mundial de Auto-Estradas da Informação) representa, actualmente, um mercado dos mais diversos tipos de produtos e de serviços, podendo falar-se em muitos casos de empresas que, na verdade, constituem autênticos centros comerciais virtuais à escala mundial.

Ora, não é sustentável que exista uma incompatibilidade entre a fiscalidade e a nova sociedade da informação. Neste âmbito, todas as iniciativas das autoridades com responsabilidades na matéria devem orientar-se em direcção à harmonização das legislações dos Estados-Membros, sabendo-se que a explosão do comércio de serviços e de bens incorpóreos não pode ser ignorada, pelo que urge adaptar as disposições existentes a esta nova forma de comercialização.

Em matéria de fiscalidade indirecta, as grandes linhas mestras já foram traçadas, afirmando-se que as transacções de produtos por via electrónica, enquanto prestações de serviços, estão sujeitas ao pagamento de IVA no local em que se realiza o consumo.

---

<sup>(30)</sup> Refira-se, a este propósito, a previsão do n.º 1 do artigo 27.º da Sexta Directiva que confere ao Conselho a faculdade de autorizar os Estados-Membros a adoptarem medidas especiais derogatórias da Directiva a fim de evitar certas fraudes ou evasões fiscais. Com o mesmo intuito, veja-se o n.º 8 do artigo 22.º da mesma Directiva.

<sup>(31)</sup> Assim, HARDESTY, David, em 26 de Novembro de 2000, *E-Commerce and Harmonization of World Tax Systems*, 26 de Novembro de 2000, artigo disponível no seguinte endereço: <http://www.ecommercetax.com/doc/112600.htm>.

<sup>(32)</sup> Às Propostas analisadas, juntou-se recentemente, em 17 de Novembro de 2000, uma Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva) com o intuito de modernizar, simplificar e harmonizar as condições estabelecidas nos diversos Estados-Membros para a emissão das facturas em matéria de imposto sobre o valor acrescentado. Tendo em vista a desmaterialização subjacente ao fenómeno das transacções electrónicas, propõe-se uma alteração ao n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva de forma a garantir por um lado, a harmonização das legislações dos Estados-Membros quanto aos requisitos que devem constar obrigatoriamente das facturas fiscais e, por outro, a adequação das obrigações fiscais à figura da factura electrónica. Tal como na generalidade dos itens em torno do comércio electrónico, também neste campo uma das prioridades será assegurar condições que garantam a segurança técnica das facturas electrónicas, condições que se reconduzem a duas ideias: preservação da *autenticidade* da origem da factura (mediante a correspondência entre o autor aparente e o autor real do documento electrónico a comprovar através de uma assinatura digital) e garantia da *integridade* do conteúdo do documento (inclusivé quanto ao próprio número da factura).

No entanto, as disposições gerais aplicáveis à tributação das transacções “on-line”, isto é as disposições da Sexta Directiva do Conselho, não reflectem as alterações que se verificaram no comércio internacional desde o momento da sua redacção inicial e, obviamente, não levaram em linha de conta as especificidades das transacções electrónicas. Em suma, a Directiva, concebida nos anos 70 antes da introdução do mercado único e da expansão da indústria de serviços, deixou de dar resposta às necessidades dos operadores que necessitam de regras simples, actuais e uniformes no mercado electrónico, sabendo-se que a inadequação das regras pode afectar o espaço comunitário tanto quanto a ausência absoluta das mesmas.

Embora o esforço de adaptação esteja presente nas últimas Propostas da Comissão em matéria de IVA aplicável às transacções electrónicas “on-line”, o actual estado de desenvolvimento da Internet e, em especial, a emergência destas novas estruturas comerciais e destes novos modos de transacção implicam que não se possa adiar indefinidamente uma revisão profunda do regime do IVA actualmente em vigor.