

A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO ELETRÓNICO

CARLOS JORGE FERNANDES ANTUNES MARTINS

Projeto de mestrado submetido como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Professor Paulo Jorge Varela Dias Lopes,
Professor, ISCTE-IUL Business School, Departamento de Contabilidade

Setembro 2015

ABSTRACT

TITLE: Taxation of Electronic Commerce

AUTHOR: Carlos Jorge Martins

The main aim of the following project is to analyze the operations of electronic commerce from a tax point of view in tax area, namely the business to business and business to consumer transactions.

The development of the electronic commerce tore down geographical boundaries and, as a result, most of the commercial transactions are now processed via internet.

Hence, the way commercial transactions are done are changing, which raised issues in the tax area, particularly on how these transactions should be taxed.

Both the OECD and the European Commission have been developing and defining the main policies to better legislate the electronic commerce.

In order to enrich this master thesis, several proposals of taxation on e-commerce are presented, by means of assembling some authors' perspectives, thus trying to get to a consensus.

We got to the conclusion that the same principles that exist in traditional commerce should be applied to the electronic commerce. However, some concepts should be clarified specifically the permanent establishment.

The latest developments in the European Union as far as e-commerce is concerned, proved to be game changing. With the *One Stop Shop's* creation, organizations have today a valid alternative to the traditional VAT registration in order to fulfill their tax obligations.

Key-words: Electronic commerce, Taxation, Tax, Legislation

Classification JEL: M41- Accounting, M49-Other

RESUMO

TÍTULO: A Tributação Das Operações De Comércio Eletrónico

AUTOR: Carlos Jorge Martins

O presente projeto de mestrado visa analisar as operações de comércio eletrónico do ponto de vista fiscal, nomeadamente, as que ocorrem entre empresas e de empresas para os consumidores finais.

Com o desenvolvimento do comércio eletrónico as barreiras geográficas deixaram de existir, passando grande parte das operações comerciais a serem processadas através da internet.

Esta mudança na forma comercial levantou várias questões ao nível da fiscalidade, nomeadamente, como se deverá tributar este tipo de operações e qual a melhor forma para o fazer.

A OCDE e a Comissão Europeia têm vindo a definir e a desenvolver princípios e políticas no sentido de elaborar legislação que permita a tributação do comércio eletrónico.

Neste projeto são apresentadas algumas propostas de tributação constituindo um ponto de enriquecimento literário do projeto, com o objetivo de reunir convicções de autores de modo a chegar a um consenso.

Verificámos que os mesmos princípios que norteiam o comércio tradicional deverão ser aplicados ao comércio eletrónico, no entanto, alguns conceitos deverão ser clarificados como é o caso do estabelecimento estável.

Os últimos desenvolvimentos na União Europeia acerca do setor do comércio eletrónico revelaram-se bastante positivos. Com a criação do *One Stop Shop* as organizações passaram a ter uma alternativa ao tradicional método de registo para efeitos de IVA, tendo agora uma forma de cumprirem os seus deveres fiscais.

Palavras-chave: Comércio eletrónico, Tributação, Fiscalidade, Legislação

Classificação: JEL: M41 - Accounting, M49 - Other

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor Paulo Dias por todo o apoio prestado durante a elaboração do projeto de mestrado, que contribuiu com o seu conhecimento e dedicação para a sua conclusão.

Aos meus familiares e amigos por todo o apoio, dedicação e carinho ao longo do tempo de execução do projeto.

Muito obrigado a todos.

LISTA DE ABREVIATURAS

Sigla	Significado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ANACOM	Autoridade Nacional de Comunicações
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
ISP	<i>Internet Services Provider</i>
UE	União Europeia
BIAC	<i>Business and Industry Advisory Committee to the OCDE</i>
CFA	<i>Committee on Fiscal Affairs OCDE</i>
IDC	<i>International Data Corporation</i>
GST	<i>Goods and Services Tax</i>
OSS	<i>One Stop Shop</i>
EUA	Estados Unidos da América
VAT	<i>Value Added Tax</i>
E-Commerce	<i>Electronic Commerce</i>

ÍNDICE

ABSTRACT	i
RESUMO	iii
AGRADECIMENTOS	v
LISTA DE ABREVIATURAS	vii
ÍNDICE	ix
LISTA DE FIGURAS	xiii
LISTA DE GRÁFICOS.....	xv
CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO	1
1.1. Preâmbulo	1
1.2. Objetivos e as Perguntas de pesquisa	1
1.3. Justificação do tema.....	2
1.4. Metodologia.....	2
1.4. Estrutura do Projeto	3
CAPÍTULO II. NOÇÃO DE COMÉRCIO ELETRÓNICO.....	5
2.1. Internet.....	5
2.2. Evolução	5
2.3. Comércio eletrónico.....	7
2.3.1. Conceito	7
2.3.2. Tipologia	8
2.3.3. Análise SWOT	10
2.3.4. Dimensão do mercado.....	13
2.4. Previsões e estimativas	16
CAPÍTULO III. TRIBUTAÇÃO DO <i>E-COMMERCE</i>	21
3.1. Tributar ou não o comércio eletrónico?.....	21
3.1.1. Equidade, igualdade e justiça tributária	21

3.1.2. Capacidade contributiva.....	21
3.1.3. Integridade do sistema fiscal.....	22
3.1.4. Neutralidade fiscal	22
3.2.O problema de tributação no comércio eletrónico.....	22
3.3.As principais dificuldades na tributação do comércio eletrónico	23
3.3.1.Estabelecimento estável	23
3.3.2.Paraísos fiscais	25
3.3.3.Atribuição do lucro	26
3.3.4.Dupla tributação	26
CAPÍTULO IV. O PAPEL DA OCDE E O IVA.....	27
4.1.O Imposto sobre Valor Acrescentado.....	28
4.2.Breve caracterização do IVA.....	28
4.3.Evolução da legislação	29
4.4.O IVA nos produtos tangíveis na UE	30
4.5.O IVA nos produtos intangíveis na UE	31
CAPÍTULO V. PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO AO <i>E-COMMERCE</i>	33
5.1.A proposta da Comissão Europeia para a tributação dos conteúdos digitais	33
5.2.Tributação com base na origem.....	34
5.3.Imposto retido na fonte pelos intermediários financeiros.....	34
5.4.Soluções baseadas na tecnologia	35
5.5.Bit tax.....	36
5.6.Tributação no destino	37
CAPÍTULO VI. ALTERAÇÕES AO IVA ELABORADAS NA UE	39
6.1. A nova ONE STOP SHOP	40
6.2.Onde deve estar a conta do fornecedor para efeitos de IVA na UE	42
CAPÍTULO VII. ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DE IMPOSTO SOBRE O IVA	

PORTUGUÊS	45
CAPÍTULO VIII. CASOS DE ESTUDO	49
8.1.Comparação entre dois sistemas de imposto	49
8.2.Alteração da legislação caso de exemplo	50
8.2.1.Regime Extra União.....	50
8.2.2.Regime União.....	51
CAPÍTULO IX. CONCLUSÕES.....	53
CAPÍTULO X. LIMITAÇÕES E PESQUISA FUTURA.....	57
BIBLIOGRAFIA.....	61

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tipos de comércio eletrónico	8
Figura 2 - Análise <i>SWOT</i>	10
Figura 3 - Localização no Luxemburgo	49
Figura 4 - Localização em Portugal	49
Figura 5 - Regime Extra União	50
Figura 6 - Regime União	51

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Acesso à internet nos agregados domésticos, em Portugal.....	6
Gráfico 2 - Frequência de utilização da internet em Portugal em 2013	6
Gráfico 3 - Vendas e compras eletrónicas e o volume de negócios das compras eletrónicas na UE.....	13
Gráfico 4 - Percentagem das empresas que efetua vendas e compras eletrónicas na UE .	14
Gráfico 5 - Vendas eletrónicas realizadas através da internet por web-site ou utilizando o EDI.....	15
Gráfico 6 - Número de utilizadores de internet em Portugal.....	16
Gráfico 7 - Compradores online B2C.....	17
Gráfico 8 - Compradores Online B2C em Portugal, EUA e Todo o Mundo.	18
Gráfico 9 - Comércio eletrónico B2B+B2A em % do PIB	19

CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO

1.1. Preâmbulo

Num período em que as novas tecnologias se encontram em elevada expansão e constituem importantes fontes de informação, comunicação e interligação empresarial, o desenvolvimento da internet potenciou o aparecimento de diversos tipos de negócio, nomeadamente, o comércio eletrónico cujo crescimento tem sido ao longo dos anos bastante acentuado.

Uma vez que o comércio eletrónico abre possibilidades às operações comerciais a nível internacional o crescimento do *e-commerce* resultou, num incremento do comércio internacional.

Desta forma e pela conjugação dos dois fatores mencionados acima, a necessidade de uma política adequada e eficiente de tributação ao comércio internacional tornou-se essencial nos dias de hoje.

1.2. Objetivos e as Perguntas de pesquisa

O presente trabalho visa desenvolver, compreender e interpretar a tributação do comércio eletrónico, questão controversa e problemática que tem vindo a impor-se ao nível da fiscalidade e a inquietar muitos dos países a nível mundial (McLure.Jr,2001).

O comércio eletrónico apesar de ser uma fonte de potencialidades para o desenvolvimento da economia mundial, traz consigo 3 principais desafios no que diz respeito à sua correta tributação, nomeadamente:

1. Identificação da localização do comprador e vendedor no mundo virtual, ou seja, o estabelecimento estável dos respetivos agentes.
2. Caracterização da legislação que tem vindo a ser desenvolvida, indagando se será completa, eficiente e eficaz através da comparação do trabalho que tem vindo a ser desenvolvido pelos vários países neste setor.
3. Apuramento dos possíveis sistemas de tributação propondo eventuais alterações na legislação de modo, a adaptar as normas ao novo ambiente empresarial.

De modo a responder aos três desafios identificados acima, o presente projeto pretende responder às seguintes perguntas chave:

- Existem mecanismos de tributação ao comércio eletrónico?
- Como se caracterizam e aplicam estes mesmos mecanismos?

1.3. Justificação do tema

Como consequência da evolução registada no comércio eletrónico surge a necessidade de compreender não só a complexidade das operações inerentes a este tipo de comércio, assim como, as formas existentes que permitirão tributar este tipo de transações.

Este estudo vai ao encontro da necessidade de uma maior investigação defendida pela comunidade académica, nomeadamente, por autores como Azam (2012); Gamage e Heckman (2011); Cockfield (2005); Ligthart (2004) e McLure.Jr (2001).

É de salientar que com a evolução deste tipo de comércio, a Administração Tributária, responsável pela tributação das operações apelidadas de “normais”¹ foi forçada a acompanhar o progresso registado no comércio eletrónico por forma a adaptar-se às novas operações, em que o trajeto do produto é largas vezes uma incógnita e o cliente e/ou o fornecedor é desconhecido.

Esta pesquisa torna-se vital para a correta tributação do comércio eletrónico uma vez que, conforme os estudos e artigos já publicados, os governos ainda não aprovaram nenhuma lei ou orientação significativa, no que diz respeito à tributação do comércio eletrónico internacional.

1.4. Metodologia

Este trabalho terá como propósito a investigação da tributação do comércio eletrónico, pelo que irá ser alvo de análise a legislação e a regulamentação incidente à tributação do *e-commerce* tanto a nível nacional como a nível europeu. Adicionalmente, será realizada uma coletânea do corrente estado do setor a que se refere o tema de análise do projeto.

Numa fase final são elaborados casos de estudo explicativos dos desafios encontrados e da legislação aprovada pela União Europeia e pelo Governo Português.

¹ Operações onde se distingue claramente quem é o cliente, quem é o fornecedor, a localização da sua sede e o trajeto que o produto efetuou.

1.4. Estrutura do Projeto

Com o propósito de atingir os objetivos propostos este projeto divide-se em 10 capítulos, permitindo assim uma transmissão de informação com maior clareza.

No capítulo I o projeto é iniciado com a introdução que inclui um pequeno resumo do atual estado do comércio eletrónico, os objetivos e as perguntas de pesquisa, a justificação do tema escolhido e a metodologia utilizada na sua elaboração.

Com a finalidade de conceber um estudo organizado e perceptível aos leitores no capítulo II é elaborada a caracterização e análise aos setores da internet e do comércio eletrónico, com o intuito de evidenciar a atividade desenvolvida por estes dois setores até à época atual.

No capítulo III desenvolve-se a área da tributação do e-commerce onde são expostos argumentos que apontam a favor da tributação do comércio eletrónico e são identificados os problemas e as dificuldades que ocorrem na sua tributação

Posteriormente no capítulo IV efetuou-se uma análise da literatura divulgada pelas principais organizações europeias como é o caso da OCDE e da Comissão Europeia, procurando este capítulo proporcionar aos leitores uma visão global do trabalho realizado nesta área. Este capítulo pretende ainda demonstrar a evolução registada e os problemas em sede de IVA.

O capítulo V engloba as propostas para a tributação do comércio eletrónico, com o objetivo de dar a conhecer aos leitores quais as alternativas que foram estudadas pelos diversos especialistas na área.

Os capítulos VI, VII revelam as alterações elaboradas ao IVA na União Europeia e em Portugal bem como a exposição do novo sistema de tributação designado por One Stop Shop.

No capítulo VIII com a finalidade de pôr em prática a leitura efetuada ao longo do projeto foram realizados casos de estudo que constituem exemplos das falhas encontradas e da aplicação da nova legislação.

Por fim, é realizada uma síntese do trabalho que foi desenvolvido e são apresentadas as principais conclusões e propostas que procuram responder aos objetivos apresentados nesta investigação.

CAPÍTULO II. NOÇÃO DE COMÉRCIO ELETRÓNICO

2.1. Internet

Numa era em que a globalização é cada vez mais notória a internet destaca-se como sendo um dos utensílios mais importantes para o desenvolvimento da economia global, contribuindo para a ligação económica, social, cultural e política das comunidades.

De acordo com a Internet Society, a internet “é uma rede mundial com capacidade de transmissão e disseminação de informação a uma escala global constituindo um meio para a interação entre indivíduos”.

Nos últimos anos a internet tem vindo a tornar-se cada vez mais uma rede comercial, deixando assim de representar apenas uma rede de comunicação ou pesquisa informativa. De tal forma, que segundo a ANACOM (2004):

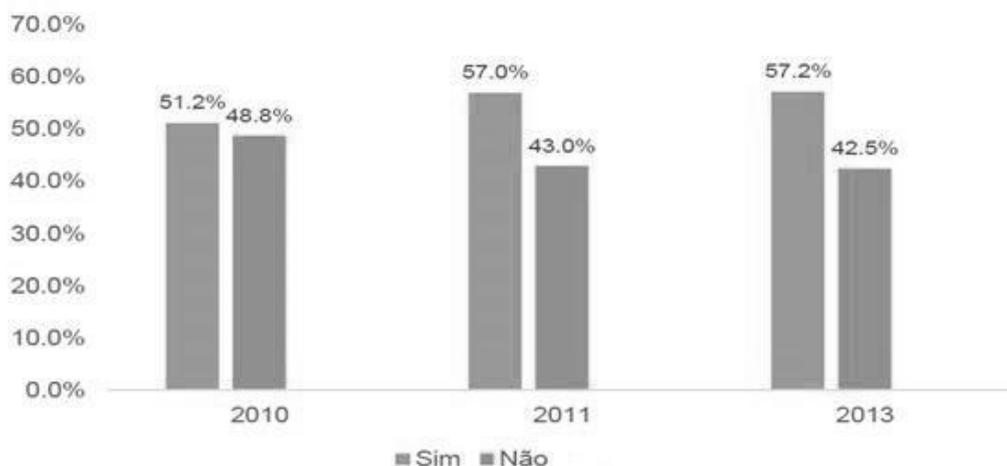
“A internet é uma rede comercial que oferece múltiplas vantagens, permitindo desta forma que as empresas façam negócios em todo o mundo com um baixo custo, não sendo necessário possuir um estabelecimento físico. Normalmente estas empresas, através dos seus sites disponibilizam produtos ou serviços, muitas vezes transcendendo as regras económicas que pautam o comércio dos países de destino, ou mesmo as regras internacionais. Os sistemas tributários nacionais bem como as barreiras comerciais e aduaneiras são assim facilmente ultrapassados”.

2.2. Evolução

Um estudo elaborado pela OberCom no âmbito do inquérito Sociedade em rede 2014 designado por “Internet em Portugal” concede uma visão mais abrangente, sobre a utilização da internet por parte dos portugueses.

Tendo por base o estudo indicado acima, a utilização de internet em Portugal tem vindo a crescer ao longo dos anos, conforme demonstra o gráfico apresentado em baixo:

Gráfico 1 - Acesso à internet nos agregados domésticos, em Portugal

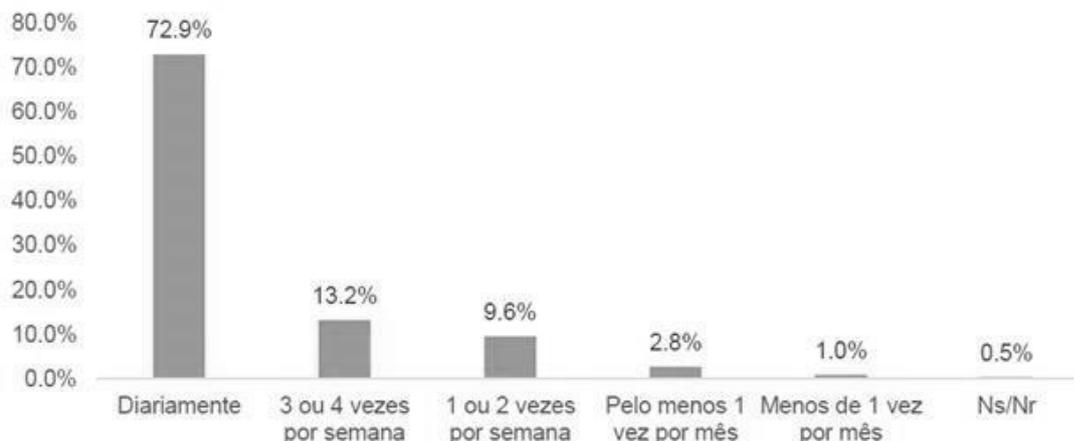


Fonte: OberCom (2014)

Podemos verificar que de 2010 para 2011 a percentagem de agregados domésticos com acesso à internet subiu 5,8 pontos percentuais e de 2011 para 2013 esta percentagem cresceu 0,2 % pontos percentuais. Já em sentido inverso, a percentagem de agregados que não tem acesso à internet tem vindo a decrescer desde 2010 até ao ano de 2013, demonstrando a diminuição dos agregados que não tem acesso à internet.

Estes factos fizeram com que o crescimento neste espaço de tempo tenha sido bastante acentuado permitindo o acesso à internet por uma maior percentagem de agregados domésticos da população portuguesa.

Gráfico 2 - Frequência de utilização da internet em Portugal em 2013



Fonte: Obercom (2014)

Adicionalmente à percentagem de utilizadores da internet é também importante perceber, que a frequência utilização da mesma por parte dos portugueses tem uma cadência diária uma vez que cerca de 73% dos inquiridos indicam que utilizam a internet de um modo diário.

A evolução do acesso à internet em Portugal tem sido crescente de ano para ano, sendo que o desenvolvimento das novas tecnologias permitiu que a população tivesse em geral um acesso mais contínuo a esta fonte de informação.

Impulsionada pelo recorrente avanço tecnológico que o mundo global tem sofrido ao longo dos anos, a internet possibilitou aos consumidores comprar virtualmente qualquer produto a qualquer vendedor, localizado em qualquer parte do mundo (Lighthart, 2004).

2.3. Comércio eletrónico

2.3.1. Conceito

O comércio eletrónico é atualmente algo amplamente debatido, sendo que existem várias definições para o seu conceito.

Inicialmente e segundo a Internet Tax Freedom Act (1998), o conceito de comércio eletrónico pode ser descrito como “qualquer transação conduzida através da internet que compreende operações como as vendas, locações, licenças, bens, serviços, oferta ou entrega de bens”.

De acordo com a OCDE (2000), o conceito de comércio eletrónico pode ser definido como “um negócio que ocorre em rede, utilizando contratos sem propriedade, estabilizados através de um processo aberto ou seja sem muita regulamentação”.

Por outro lado, a ANACOM (2004) descreve o comércio eletrónico como “qualquer tipo de transação comercial, em que as partes envolvidas interajam eletronicamente e não através de trocas ou contactos físicos”.

Finalmente, e mais recentemente, segundo o Eurostat (2013) o comércio eletrónico “refere-se à troca de bens e serviços em redes de computadores tal como a internet . Este tipo de comércio pode ser dividido em vendas e compras de *e-commerce* consoante a empresa venda ou compre. Essencialmente, o *e-commerce* é parte do modelo de negócios das empresas, que complementa as suas atividades comerciais convencionais para vender e comprar, melhorando assim o seu desempenho”.

Para Lighthart (2004), o rápido avanço das redes tecnológicas aliado à descida dos custos de transação para os consumidores levou a um explosivo crescimento no comércio eletrónico.

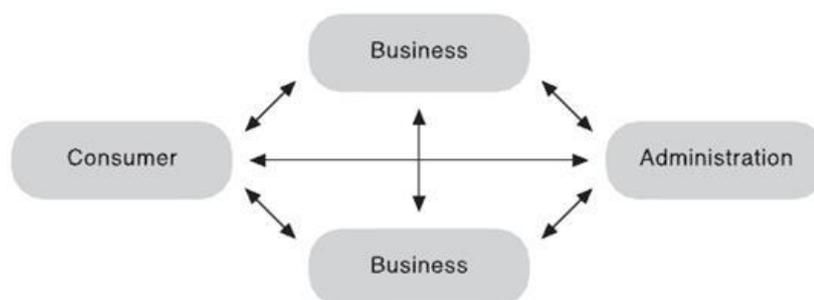
2.3.2. Tipologia

Segundo um estudo elaborado pela ANACOM (2004), o comércio eletrónico é efetuado entre diversos agentes a uma escala planetária.

Dentro do comércio eletrónico existem quatro grandes categorizações, consoante os intervenientes envolvidos nestas mesmas transações, nomeadamente:

- *Business-to-Business* (B2B);
- *Business-to-Consumer* (B2C);
- *Business-to-Administration* (B2A); e
- *Consumer-to-Administration* (C2A).

Figura 1 - Tipos de comércio eletrónico



Fonte: Anacom (2004)

Business-to-Business (B2B):

O comércio *business-to-business* envolve as transações de empresa para empresa.

Atualmente este representa cerca de 90% do comércio eletrónico realizado em Portugal, este divide-se em três grandes áreas: o *e-Marketplace*, o *e-Procurement*, e o *e-Distribution*.

Os *e-Marketplaces* são plataformas eletrónicas onde as empresas interagem adotando a posição de comprador ou a de vendedor com o intuito de estabelecer laços comerciais entre si. Estes mercados podem assumir duas formas: uma em que apenas participam empresas de uma indústria específica e outra em que participam empresas de vários ramos de atividade.

Os *e-Procurements* são plataformas digitais desenvolvidas com o objetivo de suportar o aprovisionamento das organizações, permitindo assim a otimização da cadeia de abastecimento em termos de tempos e custos, por intermédio dos processos de automatização das interações com as bases de compras dos seus fornecedores.

Os *e-Distributions* consistem plataformas eletrónicas elaboradas para integrar as empresas com os seus distribuidores, representante e filiais, possibilitando efetuar um leque de tarefas, como por exemplo a emissão de faturas e a receção de produtos.

Será necessário salientar que o modelo B2B tem vindo a proporcionar e a incentivar inovadoras formas de cooperação empresarial, ajudando as empresas a enfrentar os novos desafios da globalização, contribuindo para que se tornem mais competitivas.

Business-to-Consumer (B2C):

O comércio *business-to-consumer* estabelece-se através de relações comerciais eletrónicas entre as empresas e os consumidores finais de bens ou serviços. Normalmente este tipo de comércio corresponde à secção de retalho, e caracteriza-se por ser mais simples e energético todavia é também mais pontual, circunstancial e ocasional.

Este modo de comércio tem vindo a progredir bastante devido ao desenvolvimento da internet e dos seus *web-sites*, onde se pode encontrar todo o tipo de comercialização de produtos tais como livros, telemóveis, acessórios de moda, produtos de bricolage, produtos do setor alimentar, entre outros.

Business-to-Administration (B2A):

Esta forma de comércio envolve todas as transações elaboradas na internet entre as empresas e a administração pública. Este ramo engloba uma vasta diversidade de serviços, nomeadamente no setor fiscal, segurança social, notariado, registos e emprego.

Este tipo de comércio encontra-se em franco desenvolvimento especialmente com a promoção e investimentos do governo nesta área.

Consumer-to-Administration (C2A):

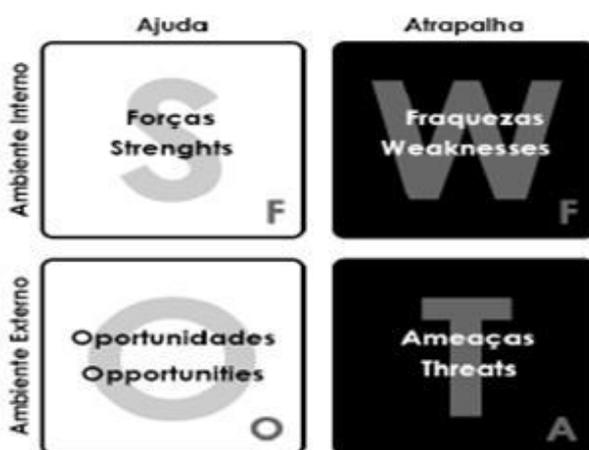
O tipo de comércio *consumer-to-administration* cobre todas as transações eletrônicas realizadas entre os cidadãos e a administração pública. Os vários setores de aplicação são os serviços à responsabilidade do estado como exemplo podemos referir a segurança social (divulgação de informação, realização de pagamentos), a saúde (pagamentos dos serviços de saúde, marcação de consultas), a educação (divulgação de informação, formação pelos meios digitais), e os impostos (preenchimento e entrega das declarações fiscais e pagamentos).

Estes modelos que englobam a administração pública B2A e C2A estão associados ao desenvolvimento dos processos de modernização e qualidade dos serviços públicos

2.3.3. Análise SWOT

Com o objetivo de realizar uma análise ao ambiente e cenário apresentado pelo setor do comércio eletrónico torna-se necessário elaborar uma análise (SWOT-*Strengths, Weakness, Opportunities and Threats*) expondo as principais Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças originadas pelo comércio eletrónico.

Figura 2 - Análise SWOT



Fonte: Corrêa (2007)

Forças:

No comércio eletrónico podemos facilmente destacar como forças o facto de ser um mercado à escala global, com custos financeiros muito pouco elevados e a oportunidade que existe em desenvolver serviços especializados para os consumidores finais.

Como forças podemos evidenciar, as seguintes:

Mercado à escala universal: Não existem limites para este tipo de comércio, os limites são definidos pela cobertura das redes informáticas, possibilitando aos consumidores proceder à visualização, à obtenção e comparação de todas as ofertas comerciais dos potenciais fornecedores.

Crescimento da competitividade e qualidade: Este modo de comércio possibilita a aproximação entre fornecedores e clientes, permitindo um aumento da produtividade e competitividade para as empresas, assim sendo o consumidor sai beneficiado com a melhoria, proximidade e suporte prestado pelas organizações.

Eficiência das cadeias de distribuição: Com o comércio eletrónico a distribuição direta dos produtos pelos consumidores finais torna-se mais eficiente pois possibilita um baixo custo e uma maior rapidez de serviço, caso os artigos possam ser entregues por via eletrónica a cadeia de distribuição é eliminada por completo sendo assim mais vantajoso.

Redução de custos: Quanto mais frequentes forem os processos comerciais, maior será o desenvolvimento do comércio eletrónico, sendo este assim premiado não só com uma redução dos custos de transação como dos preços praticados pelos fornecedores.

Fraquezas:

Entre as fraquezas existentes podemos salientar:

Relação de dependência das TIC: Existe um aumento da dependência das organizações face às tecnologias de informação e de comunicação.

Quadro legislativo insuficiente: Insuficiência de legislação que regule apropriadamente as novas atividades do comércio eletrónico tanto a nível nacional como a nível internacional.

Mercado hostil em relação às formas eletrónicas de comércio: O mercado poderá ser por vezes adverso às novas atividades do comércio eletrónico uma vez que os

potenciais clientes não têm o direito de trocar ou experimentar os produtos, tal como acontece nas lojas tradicionais.

Oportunidades:

São inúmeras as oportunidades geradas com o comércio eletrónico na internet. Com o desenvolvimento das novas tecnologias de informação deverão surgir novas empresas e novos serviços como por exemplo apoio e suporte a redes informáticas, novos modelos de negócio, aparecimento de organizações virtuais e redes de empresas.

Estas oportunidades podem ser apresentadas segundo os agentes a que dizem respeito:

Empresas: Possibilidade de se atingir a internacionalização mais facilmente e alargar mercados, serviços e desafios tecnológicos, menor burocracia nas relações com a administração pública.

Administração Pública: Maior simplicidade, transparência e eficiência nos processos, redução da burocracia, aumento da proximidade dos cidadãos e empresas.

Ensino: Novas Formas de ensino e aprendizagem, apoiadas por plataformas de *e-learning*.

Empregados/Empresas: Desenvolvimento do trabalho à distância e trabalho domiciliário.

Ameaças:

Existem diversos fatores que podem constituir ameaças à expansão do comércio eletrónico:

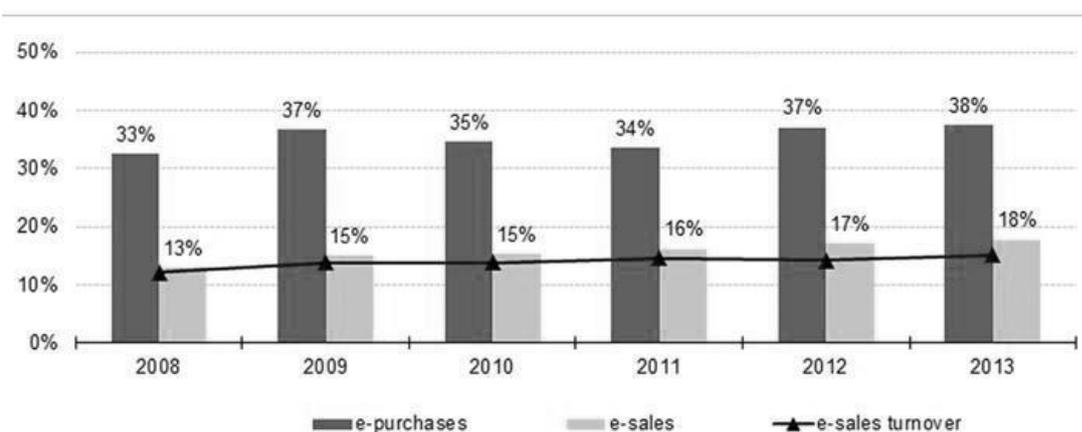
- As empresas ficarem para trás e em situação de desvantagem face às outras, por não conhecerem as possibilidades e oportunidades que este novo tipo de comércio gera.
- Falta de privacidade dos utilizadores.
- Perda de identidade cultural e económica das regiões e países.
- Insegurança na realização das transações comerciais.

2.3.4. Dimensão do mercado

Como esta investigação tem por base o comércio eletrónico é imprescindível compreendermos a sua evolução, o seu estado atual e a sua expansão pelo mundo.

Para isso foi necessário recorrer a dados do gabinete de estatísticas da União Europeia, o *Eurostat*.

Gráfico 3 - Vendas e compras eletrónicas e o volume de negócios das compras eletrónicas na UE



Fonte: Eurostat (2013)

Como se pode observar numa análise elaborada aos dados representados pelo gráfico verificamos que durante o ano de 2013, 38% das empresas na UE realizou compras eletrónicas e para o mesmo período apenas 18% realizou vendas eletrónicas.

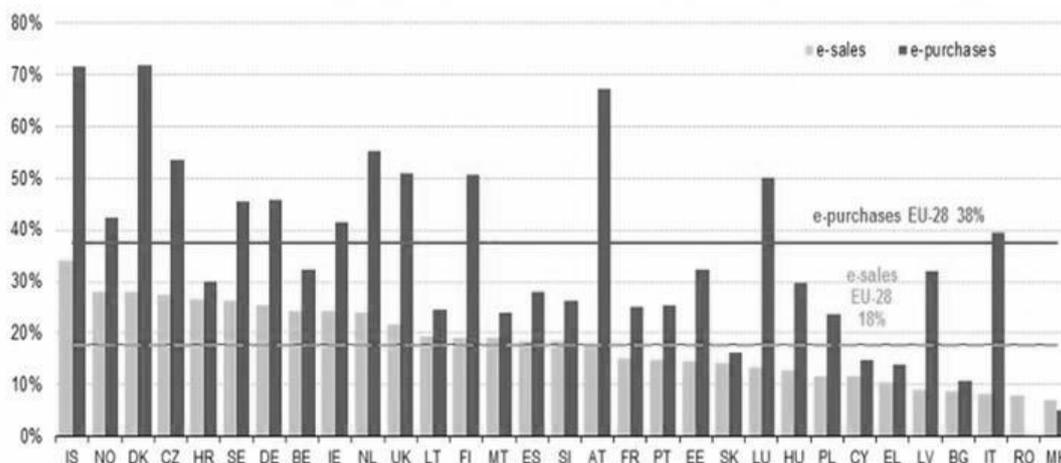
A tendência de crescimento deste tipo de comércio revela-se bastante positiva registando aumentos desde 2011 a 2013 tanto a nível das vendas como das compras eletrónicas.

Em relação ao *turnover* das vendas de comércio eletrónico registou-se um aumento contínuo a partir do ano de 2010 até ao ano de 2013 o que revela uma maior utilização deste novo modo comercial para efetuar operações de venda.

Como já verificado anteriormente através da análise *SWOT* a possibilidade das empresas atingirem a internacionalização e alargarem os seus mercados aumenta exponencialmente com a evolução do comércio eletrónico.

O progresso registado pelo Eurostat vem precisamente reforçar esta ideia verificando-se através do gráfico 3, o aumento das operações eletrónicas ao nível da UE e o consequente crescimento das oportunidades por ele geradas.

Gráfico 4 - Percentagem das empresas que efetua vendas e compras eletrónicas na UE



Fonte: Eurostat (2013)

No gráfico 4 temos a representação das empresas que realizam operações de venda e compra via internet na UE.

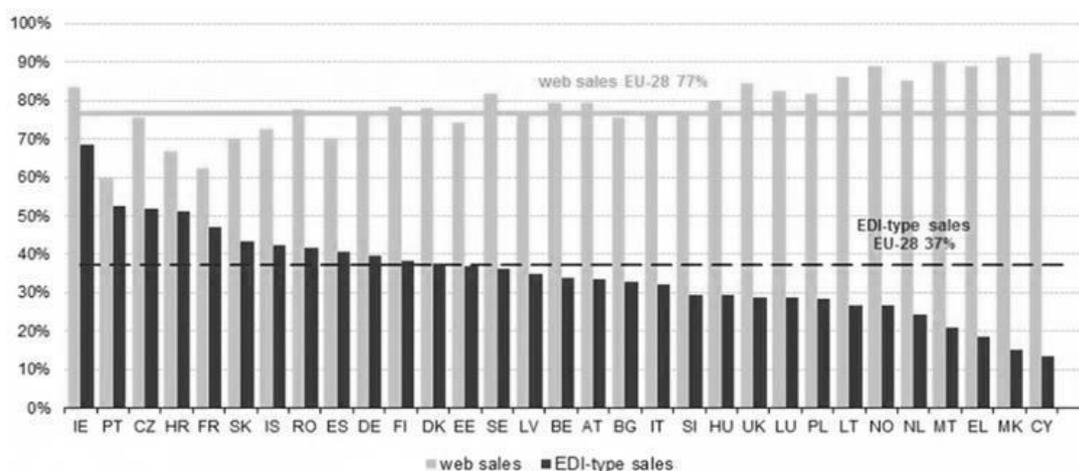
A percentagem das vendas e compras *online* varia de país para país, por exemplo ao nível das compras eletrónicas temos países como a Macedónia que regista uma percentagem de apenas 5 pontos percentuais, contrastando com a Islândia onde a percentagem de compras eletrónicas é de 72%.

Ao nível das vendas eletrónicas o cenário mantém-se apesar, de no geral as suas percentagens serem mais baixas assim sendo temos países como a Islândia com cerca de 32% contrastando com países como a Roménia e a Letónia com cerca de 8%.

Podemos relacionar este gráfico com as ameaças que constam na análise SWOT já elaborada, o facto de muitas empresas ficarem para trás e em situação de desvantagem face a outras por não terem a possibilidade de conhecer o comércio que este novo setor gera.

Nos países da UE acontece o mesmo, inevitavelmente as empresas de países como a Bulgária e Macedónia parecem desconhecer as potencialidades do *e-commerce* enquanto países como a Dinamarca e Islândia se encontram mais desenvolvidos neste aspeto.

Gráfico 5 - Vendas eletrônicas realizadas através da internet por web-site ou utilizando o EDI



Fonte: Eurostat (2013)

Neste gráfico estão representados os países e as vendas *online* que foram realizadas através de *web-sites* ou do tipo (EDI) *Electronic Data Interchange*².

Como podemos observar a percentagem média de empresas na UE que praticam operações de venda através de *web-sites* é de 77%, enquanto utilizando o tipo de EDI a percentagem é em média de apenas 37%.

Durante o ano de 2013 a percentagem de empresas utilizando o método EDI variou dos 13% a 69% valores registados respetivamente no Chipre e na Irlanda.

A percentagem de empresas que efetuam vendas eletrônicas através de *web-sites* foi em geral superior em todos os Estados Membros variando entre os 60% registados em Portugal e os 92% registados no Chipre.

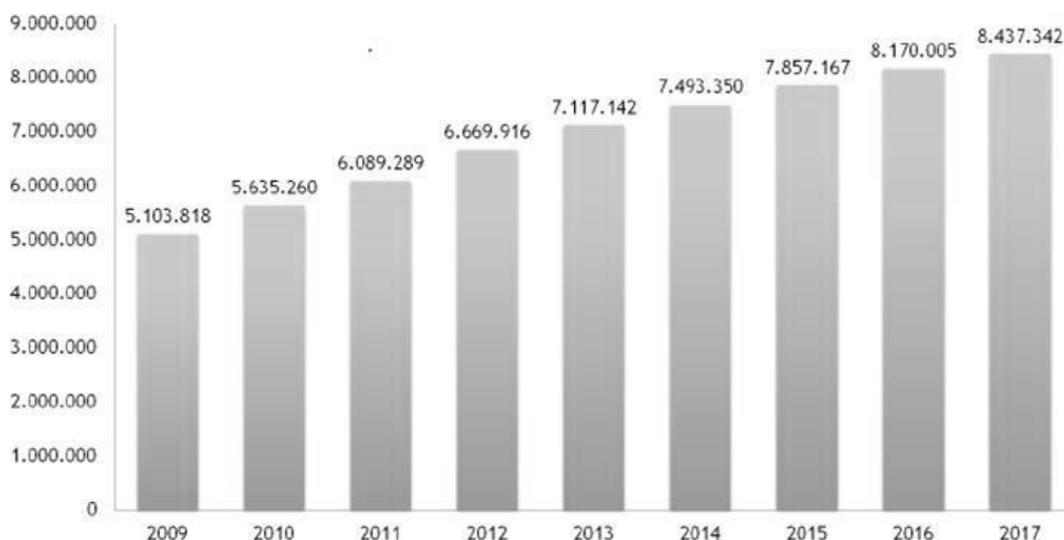
Esta análise ajuda a verificar se o comércio B2C utilizando *web-sites*, tem um maior volume do que o comércio utilizando a ferramenta EDI que se relaciona sobretudo com a troca de informações entre empresas.

² O tipo EDI é um método de comunicação eletrónica que fornece padrões para a troca de dados através de qualquer meio eletrónico, poderão ser trocados documentos tais como ordens de compra e faturas.

2.4. Previsões e estimativas

De acordo com um estudo intitulado de “Economia Digital em Portugal” elaborado pela Associação do Comércio Eletrónico e Publicidade Interativa (ACEPI) e apoiado pela *International Data Corporation* (IDC), procurou-se demonstrar a evolução do comércio eletrónico e da internet.

Gráfico 6 - Número de utilizadores de internet em Portugal



Fonte: IDC, Dados Preliminares (2013)

Tendo por base o gráfico acima, pode-se observar que o número de utilizadores de internet em Portugal registou em 2009 um valor de 5.103.818, tendo em 2014 este número aumentado cerca de 47 % registando-se um valor de 7.493.350 de utilizadores de internet.

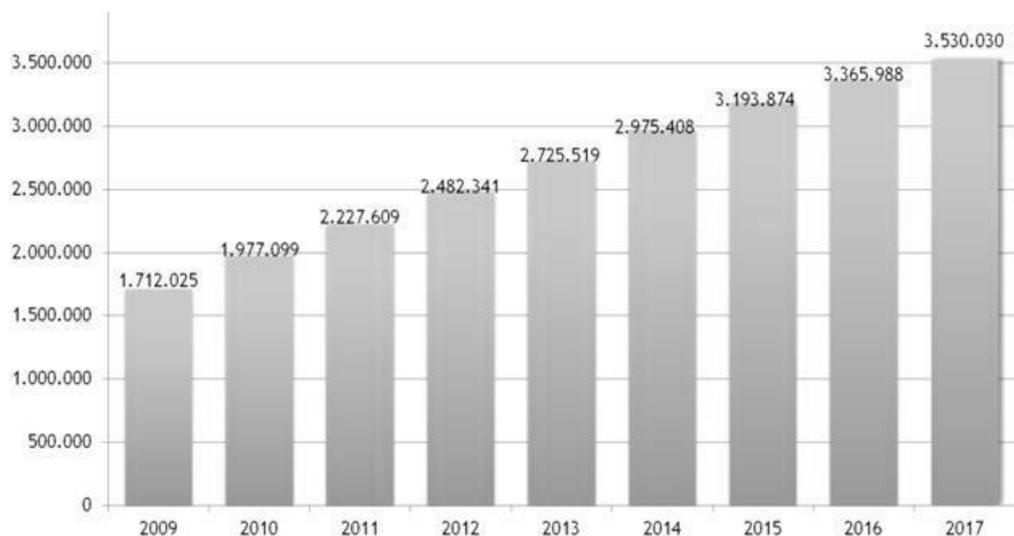
De salientar ainda o facto das previsões para 2017 apontarem para um crescimento contínuo de cerca de 13 % face a 2014.

O número de habitantes segundo a estimativa para 2017 é de 8.437.342 de utilizadores ficando só uma pequena parte da população portuguesa sem utilizar os serviços de internet.

Assim sendo confirma-se para o futuro a crescente tendência da utilização da internet em Portugal.

Conforme os tipos de comércio eletrónico identificados anteriormente procurou-se verificar as suas evoluções para que fosse possível verificar a dimensão de cada um deles.

Gráfico 7 - Compradores online B2C



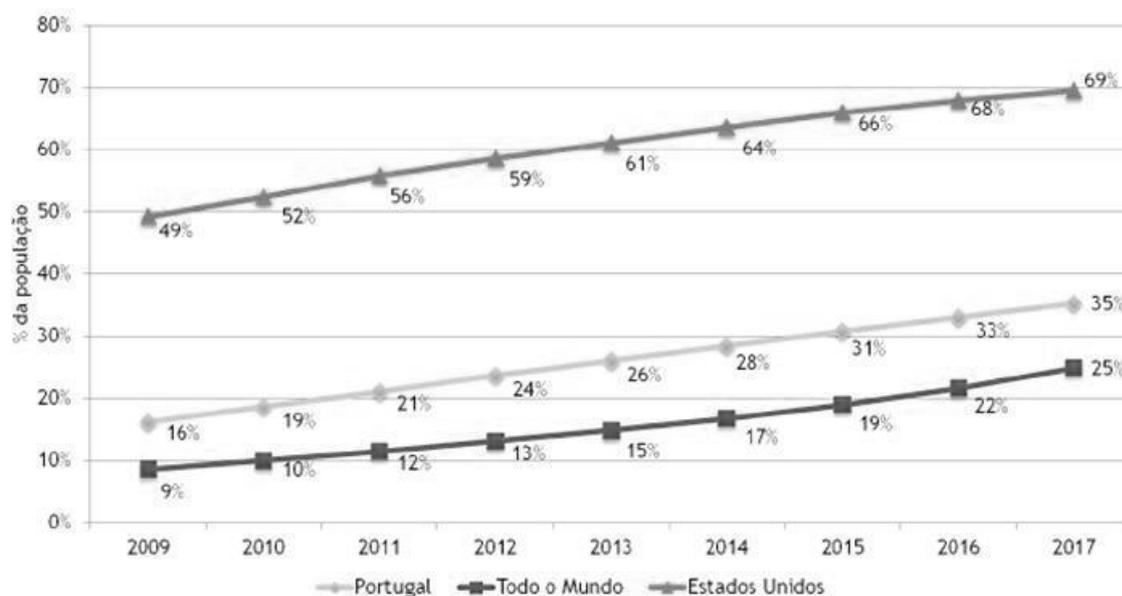
Fonte: IDC, Dados Preliminares (2013)

O gráfico acima demonstra o crescimento do número de compradores *online* neste caso de produtos e serviços provenientes de empresas para o consumidor final.

No ano de 2009 o número de compradores *online* era de cerca de 1.712.025 este número de compradores teve um crescimento abrupto até ao ano de 2014 cerca de 73%, registando-se o seu valor em 2.975.408 de compradores. Em 2017 podemos constatar um aumento de aproximadamente 18 % face a 2014, sendo o número de compradores de 3.530.030.

Efetivamente este tipo de comércio eletrónico representa um modo de executar compras e vendas eletrónicas bastante usual em Portugal como já antes verificado, ajudando sobretudo no comércio de todo o tipo de produtos desde telemóveis a produtos de bricolage.

Gráfico 8 - Compradores Online B2C em Portugal, EUA e Todo o Mundo.



Fonte: IDC, Dados Preliminares (2013)

Neste gráfico podemos constatar o número de compradores *online* B2C em % da população Portuguesa, dos Estados Unidos e de Todo o Mundo.

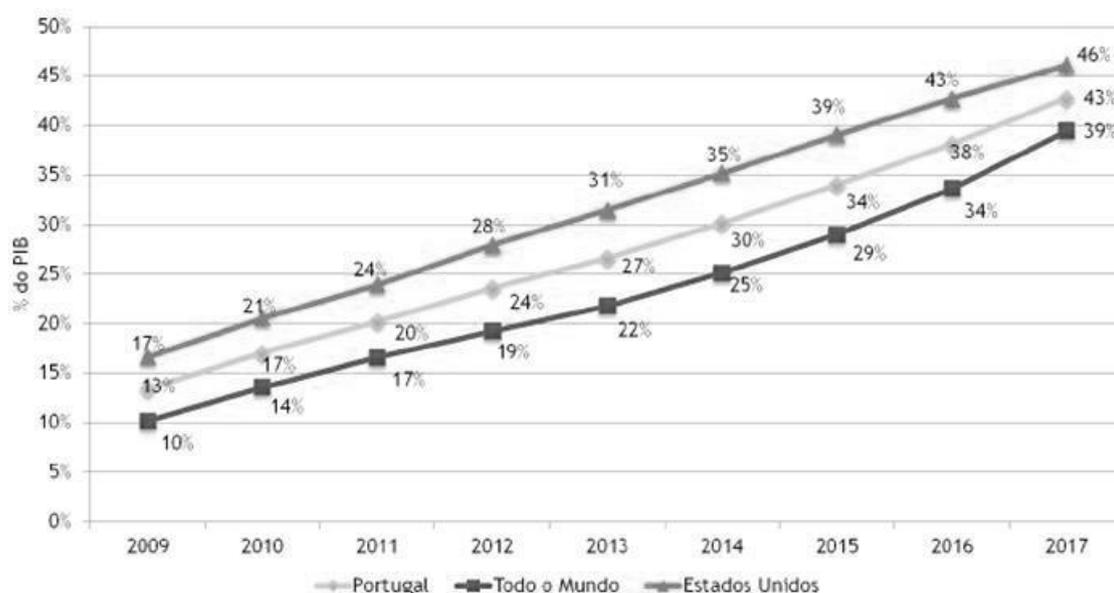
Em 2014 cerca de 28% da população Portuguesa efetuou compras *online* B2C estando previsto para 2017 um crescimento de aproximadamente 7 pontos percentuais.

Nos Estados Unidos podemos concluir que o desenvolvimento das novas tecnologias e do próprio comércio eletrónico é excepcional, 69% da população irá a tornar-se em 2017 consumidor *online* B2C.

Em Portugal e nos Estados Unidos a percentagem de compradores *online* é maior em relação à população de Todo o Mundo, este facto poderá ficar a dever-se à deficiência de infraestruturas tecnológicas, à falta de redes de comunicação e internet e à falta de investimento nas áreas tecnológicas por parte de alguns países.

Efetuada as análises aos gráficos das diversas operações eletrónicas torna-se também imprescindível verificar o tipo B2A e B2B em % do PIB, dando assim uma visão mais abrangente sobre a dimensão destes dois tipos de comércio.

Gráfico 9 - Comércio eletrônico B2B+B2A em % do PIB



Fonte: IDC, Dados Preliminares (2013)

O gráfico 9 representa o comércio B2B e B2A, em percentagem do PIB.

Através da análise do gráfico constatamos que em Portugal está previsto para 2017 um valor de 43% do PIB gerado através do comércio eletrônico de B2B+B2A, os fatores que nos explicam este valor tão elevado poderão ser motivados pela agilização de processos levados a cabo pela administração pública, pela flexibilização dos serviços que se tem vindo a constatar e pelo aumento da interação entre empresas do comércio eletrônico.

Em relação aos Estados Unidos e ao Mundo a tendência segue o mesmo sentido que se verifica em Portugal, com valores de 46% e 39% respetivamente.

A dimensão destes dois tipos de operações revela um forte crescimento destacando-se como sendo formas de incentivar a cooperação entre a administração pública e as empresas, tornando estas mais atraentes à sua utilização potenciando assim o comércio eletrônico e o aumento das suas operações.

CAPÍTULO III. TRIBUTAÇÃO DO *E-COMMERCE*

Na sequência do que foi dito anteriormente é clarividente que a dimensão das operações eletrônicas carece da devida atenção por parte da comunidade política internacional e de um adequado enquadramento legal.

O comércio eletrônico foi incorporado na economia moderna acompanhado pelas novas tecnologias. Este tipo de comércio faz parte de muitos dos novos modelos comerciais adotados pelas organizações, pelo que é assim fundamental dar uma resposta à crescente utilização desta nova forma de comércio.

3.1. Tributar ou não o comércio eletrônico?

São muitos os autores que defendem que o comércio eletrônico deverá ser tributado. Segundo Pires (2011), são quatro as principais razões para justificar a tributação desta nova forma de comércio:

3.1.1. Equidade, igualdade e justiça tributária

A equidade, igualdade e justiça tributária são princípios que exigem a tributação do comércio eletrônico.

A atividade comercial deve ser toda tributada independentemente dos canais de distribuição que cada forma comercial utiliza para difundir os seus bens e serviços.

Mesmo que existam diferenças na forma como a atividade se desenvolve no comércio eletrônico e no comércio tradicional, estes partilham a mesma atividade sendo ambos geradores de rendimento logo deverão ambos ser tributados.

3.1.2. Capacidade contributiva

Este princípio será fundamental na medida em que se o comércio eletrônico gera rendimento e esse rendimento constitui garantia da existência de capacidade contributiva irá, por conseguinte, existir a necessidade de tributação.

A criação de um espaço de não tributação levaria à contradição deste princípio transformando o sistema fiscal num enredo incoerente de não sujeições.

3.1.3. Integridade do sistema fiscal

A integridade do sistema fiscal é essencial pois ao não tributar o comércio eletrônico outras áreas comerciais iriam igualmente exercer pressão para que algumas atividades fossem isentas de imposto, o que levaria ao agravamento de indefinições e discriminações pondo em causa a estrutura fiscal de um país.

3.1.4. Neutralidade fiscal

Este princípio impõe que nenhuma forma de comércio deverá ser privilegiada face a outras.

O rendimento proveniente de um atividade similar deve ser tratado de forma equitativa.

A não tributação do comércio eletrônico poderá influenciar a escolha dos consumidores gerando incompreensão por parte do observador e do contribuinte afetando assim a neutralidade do sistema.

3.2.O problema de tributação no comércio eletrônico

Diversos autores têm vindo a defender que o comércio eletrônico gera um problema de tributação, para o qual será necessário encontrar uma solução rápida, eficiente e eficaz.

Para Gamage e Heckman (2011), o desenvolvimento abrupto da internet e do comércio eletrônico nas últimas duas décadas contribuiu para que as suas transações disparassem e os Estados ficassem privados de uma importante receita, principalmente depois do aparecimento da crise e da recessão económica.

Klassen e Carnaghan (2004), referem que o tradicional sistema de impostos, desenvolvido durante o último século está desajustado face à nova economia porque o rendimento é atribuído a um estabelecimento físico.

Gamage e Heckman (2011), defendem que o rápido crescimento do comércio eletrônico tem corroído os Estados com a ausência da aplicação de impostos, privando-os de uma receita tão necessária.

Segundo Ligthart (2004), se o pagamento for efetuado através dos meios digitais, como por exemplo, o *download* de *software* pago com dinheiro eletrônico, surgem complicações na aplicação do imposto pois a origem e o destino das transações são obscuras.

De acordo com Seitz (2005), as dificuldades de tributar o comércio eletrônico surgem a partir da exigência do princípio fiscal tradicional. Este princípio defende que as organizações necessitam de possuir uma presença física e/ou conexão geográfica.

No seguimento da descrição do problema que se coloca na tributação, torna-se fundamental clarificar quais as principais dificuldades na tributação do comércio eletrônico.

3.3.As principais dificuldades na tributação do comércio eletrônico

No início do ano de 1996 as autoridades fiscais dos EUA emitiram relatórios como o “*Select Tax Policy Implications*”, que investigavam se o desenvolvimento do comércio eletrônico iria fazer com que os governos lidassem com perdas de receita fiscal ou com o aumento da utilização de paraísos fiscais.

Os especialistas fiscais observaram igualmente que as leis e princípios fiscais necessitavam de ser reformados para que assim tivessem em conta, o novo ambiente comercial (Cockfield, 2005).

Foram vários os passos dados pelos governos para atravessar estes desafios mas em dezembro de 2005, muitos governos ainda não tinham elaborado nenhuma lei ou procedimento administrativo no sentido de tributar o comércio eletrônico internacional.

A falta de ação a nível nacional foi influenciada pelo papel principal tomado por parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico em estabelecer os princípios básicos e as regras de tributação para que os governos pudessem então tratar as transações internacionais do comércio eletrônico (Cockfield, 2005).

Atualmente é de reconhecimento amplo que as principais dificuldades na tributação do comércio eletrônico prendem-se com a complexidade de definir o estabelecimento estável, a expansão do número de paraísos fiscais, a dificuldade na aplicação dos critérios de atribuição do lucro e os fenómenos da dupla tributação.

3.3.1. Estabelecimento estável

No seguimento da evolução histórica, torna-se fundamental clarificar o conceito de presença física ou de estabelecimento estável sendo este um dos principais veículos para a exigibilidade do imposto.

Em conformidade com a legislação em vigor a nível nacional é esclarecido o conceito de estabelecimento estável consoante o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas artigo n.º5.

Assim considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A nível europeu e de acordo com o artigo 5º nº1 da Convenção Modelo da OCDE (2000/2005), define estabelecimento estável como “uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade” ou poderá ser também considerado o “uso de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias, para a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para a realização de uma atividade de carácter preparatório ou auxiliar ”.

Expansão do conceito de estabelecimento estável

Quando o *e-commerce* iniciou o seu crescimento e a sua expansão as transações comerciais internacionais passaram a poder ser elaboradas, através de servidores de computadores.

Por exemplo um consumidor pode fazer o *download* de músicas através de um *web site* enquanto, o normal seria dirigir-se a uma loja onde pudesse adquirir esta mesma música em forma de CD.

Estes desenvolvimentos a nível comercial levaram a uma nova definição de estabelecimento estável, que deverá englobar os servidores.

Como resultado a legislação da OCDE, considera um servidor como sendo um estabelecimento estável segundo as seguintes condições:

- Se um servidor executa transações internacionais na íntegra,
- Se o responsável do servidor é uma empresa ou pessoa não residente,
- Se um servidor for fixado numa localização por um certo período de tempo.

As regras ditam que não é necessário existir nenhum envolvimento humano com o servidor para criar um estabelecimento estável, pois este poderá ser utilizado e mantido através de uma localização remota.

A criação e manutenção de um *web site* não constituirá um estabelecimento estável ou permanente.

Por fim, a OCDE indica que os não residentes que utilizem servidores estrangeiros mantidos pelo Internet Service Providers (ISP's) geralmente não constituirão estabelecimentos estáveis, se os não residentes não tomarem controlo sobre o servidor (Cockfield, 2005).

3.3.2. Paraísos fiscais

Segundo Silva (2012) um paraíso fiscal pode ser definido “como um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais suscetíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de imposto sobre o rendimento”.

Avi-Yonah (2001) considera três tipos de países que originam a possibilidade de aparecimento dos paraísos fiscais, como sejam :

- Os países que não têm competência de tributar porque não existe um estabelecimento estável neste tipo de comércio.
- Os países que oferecem taxas reduzidas ou isenções fiscais para atrair investimentos.
- Os países que oferecem tratamento fiscal preferencial às atividades da empresa-mãe, com o intuito de as atrair para o seu território.

Em todos os três casos, há um incentivo para a utilização de paraísos fiscais, possibilitando a transferência das operações e rendimentos das empresas para países de baixa tributação (Avi-Yonah, 2001).

Enquanto muitos paraísos fiscais são pequenas nações insulares, alguns membros da UE e a da OCDE também fornecem regimes fiscais preferenciais para determinadas atividades (McLure.Jr, 2001).

Por exemplo, a Irlanda cobra uma taxa de 10 por cento sobre o lucro dos contribuintes estrangeiros, Bélgica e Holanda concedem um tratamento fiscal especial a centros de coordenação para atrair a sede das empresas multinacionais (McLure.Jr, 2001).

A UE, bem como a OCDE, estão a investigar medidas para conter o uso dos paraísos fiscais. Se estes esforços forem bem-sucedidos, vão reduzir a possibilidade de utilização de *off-shores*, paraísos fiscais e regimes semelhantes nos países membros (McLure.Jr, 2001).

3.3.3.Atribuição do lucro

Tal como já referimos, o comércio eletrónico é caracterizado pelo descentralismo. A localização dos participantes na cadeia de valor acrescentado de um produto deixou de ter a sua importância.

A reprodução de bens intangíveis têm custos muito baixos uma empresa pode criar bens intangíveis em qualquer lugar do mundo e providenciá-los aos seus clientes, utilizadores e a outras delegações da empresa através da internet.

Este fenómeno acontece porque o estado apenas poderá tributar o montante de lucro do negócio que for efetuado no país em que a empresa tenha o seu estabelecimento estável.

A questão que será colocada é qual será o montante do resultado líquido que é relacionado com a sede da empresa no país de residência e qual o montante que permanece com o país de origem do lucro (Seitz, 2005).

3.3.4.Dupla tributação

O regime fiscal internacional, que se desenvolveu na década de 1920 reconhece duas bases para efeitos de tributação.

A primeira baseia-se na tributação na origem na qual, o país tem competência para tributar apenas os rendimentos originados no seu território.

A segunda base fiscal é a tributação em função da residência na qual, o país tem competência para tributar os residentes no seu território. Neste sistema a determinação da residência para efeitos fiscais é crítica, normalmente, é baseada na atividade desenvolvida e laços económicos.

Estas duas bases de tributação, ocasionalmente, podem levar a uma dupla tributação.

O exemplo clássico de dupla tributação ocorre quando um residente de um país produz rendimento num país de origem diferente. Assim sendo ele passa a ser tributado pelo país de origem e pelo país residente, dando lugar à dupla tributação (Azam, 2012).

A nível do comércio eletrónico é assim, necessário que se criem parcerias e acordos internacionais sobre como deverá ser implementado o modo de tributação, de modo a que os diferentes países não adotem estratégias que se tornem incoerentes e assim, criem um problema de dupla tributação (McLure.Jr,2001).

CAPÍTULO IV. O PAPEL DA OCDE E O IVA

A OCDE é uma organização internacional que procura fornecer uma plataforma para comparar políticas económicas, solucionar problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacionais incluindo áreas como a tributação internacional. O Comité dos Negócios Fiscais é o principal órgão da OCDE que conduz a reforma fiscal internacional incluindo as revisões ao modelo de tributação.

Em 1997 os membros da OCDE, o Governo da Finlândia em cooperação com a Comissão Europeia, o Governo do Japão e o BIAC discutiram pela primeira vez a internacionalização do comércio eletrónico e os desafios tributários num encontro em Turku, Finlândia designado por “Desmantelar as Barreiras do Comércio Eletrónico Global”.

Os objetivos a que este encontro se propunha eram:

- Definir os princípios gerais necessários ao crescimento do comércio eletrónico;
- Identificar as áreas de atuação dos governos e discutir possíveis soluções;
- Identificar as organizações que estão aptas para implementar e desenvolver as respetivas soluções.

Em 1998 durante a Conferência de Ottawa intitulada o “Mundo Sem Fronteiras”, a Comissão dos Assuntos Fiscais da OCDE e os países participantes concluíram que o princípio de tributação que orienta os governos em relação ao comércio convencional deve também orientá-los em relação ao comércio eletrónico.

A CFA defendia que às regras de tributação existentes podiam ser aplicados diversos princípios, nomeadamente:

- Neutralidade

A tributação deve procurar ser neutra e equitativa entre as formas de comércio eletrónico e convencional, ou seja, os contribuintes em situações semelhantes que realizem operações semelhantes, devem ser sujeitos a níveis de tributação idênticos.

- Eficiência

Os custos de conformidade para os contribuintes e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados tanto quanto possível.

- **Certeza e Simplicidade**

As regras fiscais devem ser claras e simples de entender, de modo a que os contribuintes possam antecipar as consequências fiscais antes de uma transação, incluindo saber quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado.

- **Eficácia e equidade**

A tributação deverá produzir a quantidade certa de imposto no tempo certo. O potencial para a fraude e evasão fiscal deve ser minimizado, mantendo medidas preventivas e minimizando assim os riscos envolvidos.

- **Flexibilidade**

Os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para garantir que estes acompanhem o ritmo do desenvolvimento tecnológico e comercial.

Estes desenvolvimentos levados a cabo pela OCDE ajudaram a legitimar os esforços de reforma da União Europeia, com o objetivo de cobrar o devido imposto e remeter as obrigações fiscais dos consumidores dos países não membros da União Europeia (Cockfield,2005).

4.1.O Imposto sobre Valor Acrescentado

Conscientes de que o imposto alvo de maior atenção no fenómeno da tributação do comércio eletrónico é o IVA, convêm então proceder a uma breve caracterização.

4.2.Breve caracterização do IVA

De acordo com a Comissão Europeia o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) é um imposto para o consumo geral de base alargada, calculado sobre o valor acrescentado dos bens e serviços.

Aplica-se geralmente a todos os bens e serviços que são comprados e vendidos para uso ou consumo dentro de uma comunidade.

Assim sendo, as mercadorias que são vendidas para exportação ou os serviços que são prestados a clientes no exterior normalmente não estão sujeitos a IVA.

Ao invés as importações são tributadas para manter o sistema justo para os produtores da UE, para que possam competir em igualdade de condições no mercado europeu com os fornecedores que se situam fora da União.

O IVA é assim considerado:

- Um imposto geral que se aplica em princípio a todas as atividades comerciais que envolvam, a produção e distribuição de bens e da prestação de serviços.
- Um imposto sobre o consumo, pois é suportado em última instância pelo consumidor final.
- É cobrado sobre a forma de uma taxa percentual do preço, o que significa que a carga tributária real é visível em cada etapa da cadeia de produção e distribuição.
- É cobrado de forma fracionária através de um sistema de pagamentos parciais para que os sujeitos passivos possam deduzir o IVA, que tenham recolhido das compras que efetuaram a outros sujeitos passivos para a sua atividade.

Este mecanismo assegura a neutralidade do imposto, independentemente de quantas operações se realizem.

- É um imposto indireto pois, o pagamento é efetuado às autoridades pelo vendedor mas na verdade ele é pago pelo comprador ou consumidor final.

4.3.Evolução da legislação

Em 1998 a Comissão Europeia criou o “*EU Vat System* ” providenciando a certeza legal, a simplicidade e a neutralidade requeridas para o desenvolvimento do comércio eletrónico.

Certeza, simplicidade e neutralidade são os princípios essenciais para garantir um nível competitivo para todos os comerciantes no mercado global em desenvolvimento e para evitar distorções no mercado (McLure.Jr, 2001).

Depois de 1998 a OCDE desenvolveu linhas de orientação de como coletar o Imposto sobre Valor Acrescentado proveniente das transações internacionais e começou a publicar as mesmas em “*Consumption Tax Guidance Series*” com o objetivo, de chegar a um consenso sobre a aplicação do IVA nas transações internacionais.

A partir de Julho de 2003 a diretiva da União Europeia sobre as comunicações eletrónicas “*E-Commerce VAT Directive*”, requereu a todas as empresas que não fizessem parte da União Europeia e que vendessem bens e serviços digitais dentro da mesma, o registo numa autoridade fiscal da UE com o fim de tributar o IVA.

As empresas não residentes passavam a poder registar-se sob um esquema interno especial, em concordância com um dos Estados-Membros que irá operar de forma a assegurar que cada Estado-Membro recebe o montante de IVA devido.

A “*E-commerce VAT Directive*” é elaborada em parte para atender aos problemas associados às vendas *business-to-consumer online* que se perspectivam como sendo o grande desafio aos esquemas de IVA, pois os consumidores raramente cumprem com as suas obrigações (Cockfield, 2005).

Em relação as vendas *business-to-business* através da internet existe menos receio, uma vez que estas transações têm um incentivo para tributar e coletar o seu IVA com o propósito de receber os créditos fiscais para compensar os pagamentos de IVA (Cockfield, 2005).

Em Fevereiro de 2006 a OCDE com a publicação da “*International VAT/GST Guidelines*” fez referência ao comércio eletrónico, emitindo as abordagens recomendadas para a aplicação prática das linhas orientadoras da definição de local de consumo.

Estas linhas orientadoras abordaram também as transações B2B e B2C assim como a melhor maneira de por a legislação aprovada em prática.

4.4.O IVA nos produtos tangíveis na UE

Conforme o regime de IVA os produtos tangíveis importados para a União Europeia através dos canais comerciais podem ser taxados na fronteira ou nos correios, consoante o método de distribuição quando encomendados tanto pelos meios eletrónicos como pelos meios convencionais.

O primeiro problema que surge prende-se com o aumento do volume de pequenas encomendas entregues através dos correios e encomendadas pela internet.

Através deste método a tributação de tantas encomendas torna-se de difícil aplicação pois, os custos aduaneiros em taxar todas estas encomendas muitas vezes são superiores ao montante de imposto retido pelos estados (McLure.Jr,2001).

4.5.O IVA nos produtos intangíveis na UE

A opção de coletar o imposto na fronteira ou nos correios não existe para este caso uma vez, que os produtos não têm forma palpável ou tangível.

O principal problema que se coloca será como taxar as compras de produtos intangíveis com base no destino, efetuadas por consumidores e vendedores não registados dentro da UE (McLure.Jr, 2001).

Assim sendo, a Comissão Europeia defende que os modelos existentes disponíveis para a tributação dos produtos intangíveis são inadequados em certos aspetos, nomeadamente, ao requerer aos vendedores de conteúdos digitais localizados noutros países que colem o imposto do país onde o cliente é residente. Este sistema é um problema por diversas razões, como sejam :

- 1.Os vendedores não têm que saber a localização dos seus clientes.
- 2.Os vendedores não querem mudar os seus planos de negócio para incorporar esta função.
3. Ao lidar com vendedores que não tem presença física dentro dos seus mercados, esta tarefa torna-se exequível.

Embora esta abordagem possa funcionar para a UE, onde as leis do IVA são relativamente harmonizadas, está longe de reunir consenso ao nível internacional, onde o sistema de IVA é diferente de país para país (McLure.Jr, 2001).

Não será razoável esperar que os vendedores não residentes cumpram com os diferentes sistemas de IVA de mais de 100 países.

Esperar que um país estrangeiro onde o vendedor está localizado, recolha e remeta o imposto para as autoridades será pouco provável e ainda mais se torna devido à falta de incentivos fiscais para este sistema (McLure.Jr, 2001).

CAPÍTULO V. PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO AO E-COMMERCE

Foram várias as propostas defendidas para que o comércio eletrónico passasse a ser tributado de forma rápida, eficiente e eficaz.

A OCDE, a Comissão Europeia, entre outras organizações e especialistas na área da fiscalidade deram o seu contributo, formularam sistemas e emitiram princípios que apresentaram à comunidade, para que o desenvolvimento de legislação relativa ao comércio eletrónico fosse elaborada.

5.1.A proposta da Comissão Europeia para a tributação dos conteúdos digitais

Em 2000 a Comissão Europeia propôs a tributação dos conteúdos digitais com algumas modificações que já teriam sido defendidas pela OCDE, que considerava que os conteúdos digitais deveriam ser tributados como serviços e não como bens.

A modificação mais importante relacionava-se com os prestadores de serviços localizados em Estados não membros da UE, estes deveriam estar registados num Estado pertencente à UE, cumprindo os seus deveres fiscais e pagando o devido IVA.

Para os vendedores localizados fora da UE este regime apenas era aplicável se as suas vendas fossem superiores a 100.000 euros por ano, as vendas abaixo dos 100.000 euros estavam isentas de imposto.

O sistema de tributação de imposto a utilizar nesta proposta seria a inversão do sujeito passivo para as empresas registadas.

As exportações de conteúdos digitais da União Europeia para o resto do mundo estariam isentas.

Contudo esta proposta da Comissão Europeia foi imediatamente condenada como injusta e incompatível mencionando, o princípio da neutralidade económica e outros princípios de tributação internacional (McLure.Jr, 2001).

Devido à inversão do sujeito passivo podemos verificar que neste sistema os fornecedores não comunitários de conteúdos digitais, registados num país de baixa

tributação como o Luxemburgo teriam uma vantagem competitiva sobre os fornecedores localizados noutros países da UE (McLure.Jr, 2001).

Outra das desvantagens seriam os fornecedores com vendas abaixo do limiar de 100.000 euros que não possuíssem sede na UE, estavam isentos de imposto obtendo assim uma vantagem competitiva em relação aos fornecedores registados na UE (McLure.Jr, 2001).

5.2.Tributação com base na origem

Ryan e Miethkle (1998) e Wagner e Anderson (1999) propuseram taxar o comércio eletrónico na origem ou seja de onde provém o bem.

Este modelo vai de encontro ao tradicional modelo de cobrança de imposto por parte do vendedor, que fica encarregue de coletar e remeter o imposto para a autoridade fiscal do seu próprio país.

As vantagens observadas seriam a simplicidade administrativa e a diminuição dos custos, pois os vendedores iriam lidar apenas e diretamente com as autoridades fiscais locais.

As desvantagens desta proposta são a introdução de distorções nos fluxos de comércio pois este método, incentiva à concorrência fiscal entre os países e dentro dos países e entre os diversos estados ou regiões. Os vendedores *online* iriam assim localizar-se em países ou regiões com taxas de impostos mais baixas (Lighthart, 2004).

5.3.Imposto retido na fonte pelos intermediários financeiros

Goolsbee (2000), McLure (2000) e a OECD (2001), sugeriram que a tributação dos produtos digitais fosse processada através das instituições financeiras, quando a venda fosse efetuada, dependendo da localização do comprador e da taxa a aplicar nesse mesmo local.

A proposta continha um sistema que requeria que a instituição financeira mantivesse uma base de dados das taxas de imposto de cada estado, país ou região. Os vendedores teriam que submeter, informação acerca das vendas e de ambas as partes envolvidas como por exemplo o número das contas do vendedor e comprador, o valor das vendas, o montante do imposto devido, e a morada do comprador onde foi efetuada a cobrança.

As desvantagens demonstradas neste sistema estão ligadas sobretudo ao envolvimento das instituições financeiras na coleta de impostos sobre o consumo que faz com que a questão do anonimato surja (Ligthart, 2004).

Outra desvantagem seria o aumento do uso do dinheiro digital sendo outra maneira de efetuar pagamentos e de fugir ao controle das instituições financeiras.

Para evitar a tributação as lojas *online* poderiam ainda estabilizar a sua morada em países ou estados onde as taxas de imposto eram mais baixas usando para esse fim uma caixa de correio ou a morada de um amigo (Ligthart, 2004).

Todavia este poderá ser um sistema a implementar, melhorando as condições das instituições financeiras através do investimento em tecnologia apropriada e em recompensas para os custos destas mesmas instituições (Ligthart, 2004).

5.4.Soluções baseadas na tecnologia

A maneira mais simples de baixar os custos de tributação tanto para os vendedores como para as autoridades fiscais será através dos meios tecnológicos.

A existência de um software que no momento da compra aplique a taxa de imposto do país de destino, calcule o montante devido, carregue os cartões de crédito do cliente e transfira o montante devido para a conta da autoridade fiscal, onde se dá o consumo do bem seria o mais indicado (Ligthart, 2004).

O *software* seria muito fácil e simples de instalar. O sistema informático seria desenvolvido e estaria disponível e aberto a todas as pessoas fazendo com que ninguém ganhasse dinheiro ou qualquer outro tipo de recompensa.

O programa seria instalado no site do vendedor, que rastreava automaticamente os produtos vendidos, levando a que o governo recebesse a quantidade correta de imposto.

Posteriormente o cliente pagava o valor devido de imposto para o produto, o valor do imposto era calculado e automaticamente transferido para a conta bancária do governo via meios eletrônicos de pagamento.

O programa iria ser codificado de tal forma que o preço por item iria ser variável para cada cliente dependendo do país em que se encontrava e da taxa específica de imposto (Ligthart, 2004).

O problema que se coloca com esta proposta é que seria necessário criar um corpo administrativo para supervisionar todas as operações e lidar com todos os problemas.

Onde deve estar tal corpo localizado e como deve ser monitorizado?

Alguns autores são da opinião de que a Organização Mundial do Comércio deveria assumir a responsabilidade, outros acreditam que um novo órgão deveria ser criado para garantir a integridade do sistema.

5.5.Bit tax

Cordell and Ide (1994), propuseram um imposto que se caracterizava por uma pequena taxa cobrada segundo o número de bits transmitidos pela internet.

Os operadores de telecomunicações, os satélites e os sistemas de ligação iriam recolher e remeter o pagamento do imposto para o seu estado.

A ideia subjacente a este conceito é taxar o volume de fluxo de bits de dados em cada país.

O imposto aplica-se a todas as informações e isso implicaria a introdução de um “medidor de bits” em todos os equipamentos de comunicação, que é muito semelhante a um medidor de eletricidade.

Este medidor permite que os consumidores e utilizadores controlem o volume de bits transferidos, se eles forem transmitidos por linha terrestre ou por satélite.

Se um utilizador acede a uma mensagem de *e-mail* pessoal, se uma empresa transmite uma fatura ou software digital, o imposto a ser pago seria baseado apenas no número de bits transmitidos.

A vantagem do “*bit tax*” é a sua simplicidade. A taxa de tributação fixa é aplicada ao volume de *bytes* que viajam através da internet.

Mesmo parecendo simples, este sistema de tributação tem algumas desvantagens evidentes como sejam:

- Será muito difícil para as empresas transportadoras diferenciar os dados tributáveis e não tributáveis ou como medir exatamente os dados.
- A tecnologia para a administração pública em alguns países não existe ou continua a ser demasiado cara.

- O sistema não funcionará sem total cooperação internacional.
- A possibilidade de ações fraudulentas no âmbito das empresas transportadoras pode surgir, sem qualquer agência reguladora internacional para supervisionar o seu trabalho.
- O “*bit tax*” teria de ser aplicado apenas para as porções de valor acrescentado das transações digitais interativas para garantir que não há dupla tributação.

Estas questões se não resolvidas iriam provocar distorções indesejadas no cálculo dos impostos e levar a um sistema fiscal instável.

Esta proposta foi também bastante criticada pela OCDE e pela União Europeia, pois é vista como uma taxa específica que não engloba o valor do bem que está a ser taxado. (Stelloh and Stack, 2007; Ligthart, 2004).

5.6. Tributação no destino

A tributação no destino é o sistema que vigora na União Europeia para a tributação do comércio tradicional e é baseada no destino de consumo do bem ou serviço.

Para facilitar o processo de tributação no destino Doernberg e Hinness (1999) defendem a existência de um sistema *online* a tempo real, que deverá fornecer informação para que os não residentes possam verificar a validade dos compradores, o seu número fiscal e o devido Iva.

Contudo existem algumas desvantagens em relação a este método de tributação, como por exemplo:

- O facto de as mercadorias circularem livres de imposto durante um determinado período leva a que haja um aumento da possibilidade de se originarem situações de fraude.
- A diferença acentuada de taxas do imposto entre os diversos Estados-Membros origina uma dinâmica de concorrência fiscal entre os Estados ao nível dos consumidores finais.

CAPÍTULO VI. ALTERAÇÕES AO IVA ELABORADAS NA UE

Foram elaboradas importantes mudanças no IVA que foram aplicadas na União Europeia, a partir de 1 de Janeiro de 2015, em relação aos serviços que são referidos como sendo serviços de *e-commerce*, na medida em que os mesmos, são prestados a um consumidor não registado para efeitos de IVA, nomeadamente:

- Serviços de telecomunicações.
- Serviços de televisão e radiodifusão.
- Serviços prestados por via eletrónica (incluindo subscrições de serviços de software como jogos, música, e outro conteúdo).

O local de prestação a partir de 1 de Janeiro de 2015

A partir de 2015, o local de prestação de serviços tanto para os fornecedores de serviços de comércio eletrónico membros da UE, como para não membros da UE, será o local onde se situa o cliente não sujeito passivo.

O cliente não sujeito passivo normalmente pertence ao local onde está registado, onde tem a sua morada permanente e onde decorre a sua atividade.

Contudo se um determinado país prevê que o IVA deve ser cobrado onde o serviço é prestado e não onde o cliente pertence, este será cobrado no local de uso ou gozo.

É de salientar que a regra do uso e gozo é apenas aplicada quando o produto ou serviço é utilizado na UE, mas o cliente não pertence à União Europeia ou vice-versa.

Este sistema pode ser uma armadilha para decidir onde o fornecimento *B2C* ou *B2B* tem lugar, especialmente porque o âmbito de aplicação das regras varia de acordo com o país.

Nesta alteração será exigido aos fornecedores que tentem localizar os seus clientes. Para reduzir a exigência onerosa sobre os fornecedores ao tentarem obter provas de que os clientes vivem no ponto de venda, o Regulamento da UE (1042/2013) foi introduzido para ajudá-los a determinar o lugar de prestação dos seus serviços eletrónicos.

Deverão ser efetuadas presunções a respeito do lugar onde pertence o consumidor. Por exemplo, se os serviços eletrónicos *B2B* ou *B2C* são fornecidos num local com um ponto

de acesso *wi-fi*, internet café, restaurante ou hotel, onde é necessária a presença física do cliente, deve haver a presunção de que o serviço é aí prestado.

Esta forma de agir evitaria que um hotel, por exemplo, fornecesse *wi-fi*, pois teria que se registrar para efeitos de IVA em todos os países onde os seus clientes ou convidados são residentes, no entanto tais pressupostos podem ser refutados com base em provas evidentes.

Com estas alterações, nas transações *business-to-business* o cliente será responsável por prestar contas por qualquer imposto devido por meio do mecanismo de autoliquidação de acordo com as atuais regras de IVA.

6.1.A nova ONE STOP SHOP

Em consonância com as alterações registadas no IVA na UE surge uma importante alteração para a Comissão Europeia apelidada de *ONE STOP SHOP (OSS)*, que permite que os pagamentos e declarações fiscais sejam feitos eletronicamente a partir de um único Estado-Membro de identificação.

Este método está a ser implementado nas empresas da UE e irá abranger não só os serviços eletrónicos, mas os serviços de telecomunicações e de radiodifusão.

A OSS irá reduzir os encargos administrativos, uma vez que os fornecedores da UE não têm que se registrar em cada Estado-Membro a que os seus clientes pertencem e não serão responsáveis pelo seu registo em países onde não possuam estabelecimentos estáveis.

O OSS é ainda assim opcional, se as empresas quiserem em vez de aplicar este esquema registrar-se em cada Estado-Membro onde têm clientes de forma habitual, poderão sempre fazê-lo.

Existem dois tipos diferentes de Regime que serão tomados consoante a localização de cada empresa.

Regime Extra-União

Neste regime as empresas fornecedoras provenientes de países terceiros podem usar o OSS somente se não tiverem estabelecimento dentro da União Europeia este é o chamado esquema Extra-União.

As organizações podem assim escolher um país dentro da Comunidade em que desejam fazer o seu registo eletrónico. Esta competência apelidou os Estados escolhidos de Estados de identificação. Estes receberão todas as declarações e os respetivos pagamentos e distribuirão os pagamentos de IVA aos Estados-Membros onde os clientes estão baseados.

As regras de IVA e as taxas aplicáveis são as do Estado-Membro em que o cliente reside. Um negócio que não seja efetuado na UE não pode usar o esquema Extra-União se for sujeito passivo de IVA ou se for obrigado a registar-se para efeitos de IVA em qualquer Estado-Membro. Se for registado ou for passível de se registar, mesmo que este não tenha estabelecimento na UE, não será ilegível de registo sobre o OSS.

Regime União

De acordo com este regime, as empresas da UE deverão registar-se para o OSS no país onde tiverem o seu principal local de negócios.

Em conformidade com o regime, o Estado de identificação tem de ser o Estado-Membro onde sujeito passivo estabeleceu a sua atividade, ou seja, em que uma empresa tem a sua sede ou em que o empresário em nome individual exerce a sua atividade.

As empresas não podem usar o OSS para fornecer os clientes em países onde tenham o seu principal local de negócios ou um estabelecimento fixo. Em vez disso para este tipo de fornecimentos elas devem pagar o IVA de forma habitual no âmbito de um registo normal de IVA.

Uma vez registados no OSS as empresas devem usar este esquema apenas para os fornecimentos feitos a clientes em locais onde não tenham o seu estabelecimento.

Questões importantes a considerar:

Qualquer empresa pertencente ou não à UE pode decidir pagar o IVA em cada país onde tem clientes no âmbito de um registo normal de IVA, utilizando as regras normais.

As penalidades e multas para pagamentos em atraso de IVA estão fora da responsabilidade da OSS e são responsabilidade do Estado-Membro onde o fornecimento ocorre.

Há regras restritas de conformidade e limites de tempo para a entrega das declarações trimestrais e para os respetivos pagamentos de IVA.

O não cumprimento das regras do sistema OSS poderá levar a exclusão deste por um período de tempo conhecido por quarentena, esta é de dois trimestres civis.

6.2. Onde deve estar a conta do fornecedor para efeitos de IVA na UE

Cabe ao fornecedor determinar o Estado-Membro correto de alimentação (ou seja, a que o cliente "pertence" ou, se for o caso, em que o serviço é usado e apreciado pelo cliente).

Existem regras específicas a serem aplicadas para determinar onde um cliente está localizado e, conseqüentemente, onde deverá o IVA ser contabilizado.

O novo regulamento da UE (1042/2013) prevê determinadas presunções e cenários que um fornecedor deve prever ao determinar onde uma operação se realiza.

Obviamente, os consumidores podem-se movimentar e receber o serviço longe de casa, por exemplo, num dispositivo móvel, é assim preciso que haja regras para permitir que os fornecedores possam saber onde pagar o devido IVA.

As principais recomendações a ser seguidas:

- Quando os serviços são fornecidos num local, como um telefone, internet café, *hotspot wi-fi* ou similar, onde o destinatário deve estar fisicamente presente para que o serviço possa ser prestado ao cliente, a presunção é de que o cliente pertence a esse local (de modo que é o lugar onde a prestação ocorre). Se o local for a bordo de um navio, avião ou comboio que viaja dentro da UE, o país de partida é considerado como sendo o país onde a oferta ocorre.
- Os serviços fornecidos através de uma linha fixa residencial localizam-se sempre onde a linha de terra está instalada.
- Quando os serviços são fornecidos através de uma rede móvel, contra a subsequente recolha de pagamento, o lugar da prestação deve ser, sempre o código do país onde se encontra o cartão SIM.
- Cada vez que os serviços são fornecidos através de um cartão de visualização estável, o lugar da prestação é o lugar para o qual o cartão de visualização foi enviado com o objetivo de ser ali utilizado.

Para não refutar as presunções assumidas, um fornecedor necessita de obter três provas de evidência não contraditórias para identificar o local a que pertence o cliente.

A lista é composta por:

- Detalhes do cliente, tais como o endereço de cobrança;
- Endereço IP do dispositivo utilizado pelo cliente ou qualquer método de geolocalização;
- Dados bancários, tais como a localização da conta bancária utilizada ou endereço de faturação do cliente;
- O código do país móvel do cartão SIM do cliente;
- A localização da linha de terra fixa residencial por meio do qual o serviço é prestado;
- Outras informações comercialmente relevantes obtidas pelo fornecedor.

Impactos das presunções

Os pressupostos são bastante sensíveis e devem resultar na cobrança do IVA no Estado-Membro de consumo do serviço eletrónico. Mas se as presunções não se aplicarem, os fornecedores terão de obter evidência adicional de residência no ponto de venda.

Observações finais

A partir de 1 de Janeiro de 2015, os serviços de *e-commerce* passaram a ser sempre tributados no país onde o cliente pertence, independentemente se o cliente constituir uma empresa ou for um consumidor final, ou se o fornecedor for baseado dentro ou fora da UE.

CAPÍTULO VII. ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DE IMPOSTO SOBRE O IVA PORTUGUÊS

Âmbito

1. A partir de 1 de janeiro de 2015 a regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, serviços e radiofusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto, passa a basear-se no critério do lugar de estabelecimento ou domicílio do adquirente.

2. No entanto, o legislador nacional decidiu acolher a possibilidade prevista na alínea b) do artigo 59º-A da diretiva do IVA, segundo a qual referida regra pode ser afastada nas situações em que, não estando o adquirente dos serviços estabelecido ou domiciliado na Comunidade, a exploração ou utilização efetiva daqueles serviços ocorre na Comunidade.

3- São alteradas várias disposições do artigo 6º do CIVA, visando assegurar o seguinte:

- os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços por via eletrónica prestados a não sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade, são localizados no Estado Membro de estabelecimento ou domicílio do adquirente, independentemente do local onde se encontre estabelecido prestador;

- os referidos serviços, prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, não são localizados no território da Comunidade;

- não obstante, em observância do critério da exploração ou utilização efetiva, alguns dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e os serviços por via eletrónica prestados a adquirentes estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade, são tributados no território nacional quando aqui forem efetivamente utilizados e o prestador estiver estabelecido neste território;

- Mantém-se o critério de localização das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio no território da Comunidade, para qual os serviços são prestados (operações B2B/localizadas no Estado membro do adquirente).

Assim, a redação do artigo 6º do CIVA foi alterada para o seguinte:

Números 9 e 10, alíneas h)

Os números 9 e 10 do artigo 6º afastam a regra geral de localização estabelecida na alínea b) do nº 6 do mesmo artigo, considerando localizadas ou não localizadas no território nacional, respetivamente, certas operações efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, independentemente do local a partir do qual os serviços são prestados.

A alínea h) do nº 9 tem a seguinte redação: “h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D*, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional”.

Estes serviços são tributados no território nacional quando o adquirente, não sujeito passivo de imposto, seja aqui estabelecido ou domiciliado, independentemente do local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domiciliado, a partir do qual os serviços são prestados.

Número 12, alínea d)

Esta alínea passa a ter a seguinte redação: “d) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D*, cujo destinatário seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços sejam prestados, e a utilização e exploração efetivas desses serviços tenham lugar no território nacional”.

Números 14 e 15

Os números 14 e 15 passam a ter a seguinte redação:

“14- Para efeitos da alínea d) do nº 12, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem no território nacional em situações em que a presença física neste território do destinatário direto dos serviços seja necessária para a prestação dos mesmos, nomeadamente, quando os mesmos sejam prestados em locais como cabines ou quiosques telefónicos, lojas abertas ao público, átrios de hotel, restaurantes, cibercafés, áreas de acesso e uma rede local sem fios e locais similares.

“15- Sendo o destinatário dos serviços uma pessoa que não seja um sujeito passivo dos referidos no nº 5 do artigo 2º, para além das situações abrangidas, pelo número anterior, considera-se que a utilização e exploração efetivas ocorrem em território nacional quando

se situar neste território o local em que aquele disponha de uma linha fixa instalada, o local a que pertença o indicativo da rede móvel de um módulo de indicativo assinante (cartão SIM), ou o local em que esteja situado um descodificador ou dispositivo similar ou, sendo este local desconhecido, para onde tenha sido remetido um cartão de visualização, através dos quais os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou os serviços por via eletrónica sejam prestados”.

*Anexo D

Lista exemplificativa de prestações de serviços por via eletrónica

1 - Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos.

2 - Fornecimento de programas e respetiva atualização.

3 - Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados.

4 - Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer.

5- Prestação de serviços de ensino à distância.

Quando um prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrónico, esse facto não significa só por si que o serviço prestado é um serviço eletrónico na aceção da alínea n) do n.º8 do artigo 6º do Código.

5- Prestação de serviços de ensino à distância.

Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrónico, esse facto não significa, por si só, que o serviço seja prestado por via eletrónica. (Redação dada pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010).

CAPÍTULO VIII. CASOS DE ESTUDO

8.1. Comparação entre dois sistemas de imposto

Nas propostas de tributação descritas neste estudo uma das principais falhas encontradas baseava-se nos diferentes sistemas de imposto existentes nos vários países europeus, conforme abaixo caracterizado.

Figura 3 - Localização no Luxemburgo



Nesta operação podemos verificar que o fornecedor não comunitário decidiu elaborar o seu registo num país de baixa tributação como o Luxemburgo, apesar deste país pertencer à União Europeia a sua taxa de IVA de 17% é bastante mais baixa do que na maioria dos países pertencentes à comunidade. Caso fosse aplicada a tributação com base na origem o Luxemburgo iria ter uma vantagem competitiva e portanto uma maior atratividade fiscal.

Figura 4 - Localização em Portugal



Neste caso o fornecedor não pertencente à União Europeia preferiu Portugal para efetuar o seu registo para efeitos de IVA, como podemos constatar a taxa de IVA de 23% é maior do que a taxa em vigor no Luxemburgo cerca de 6 pontos percentuais.

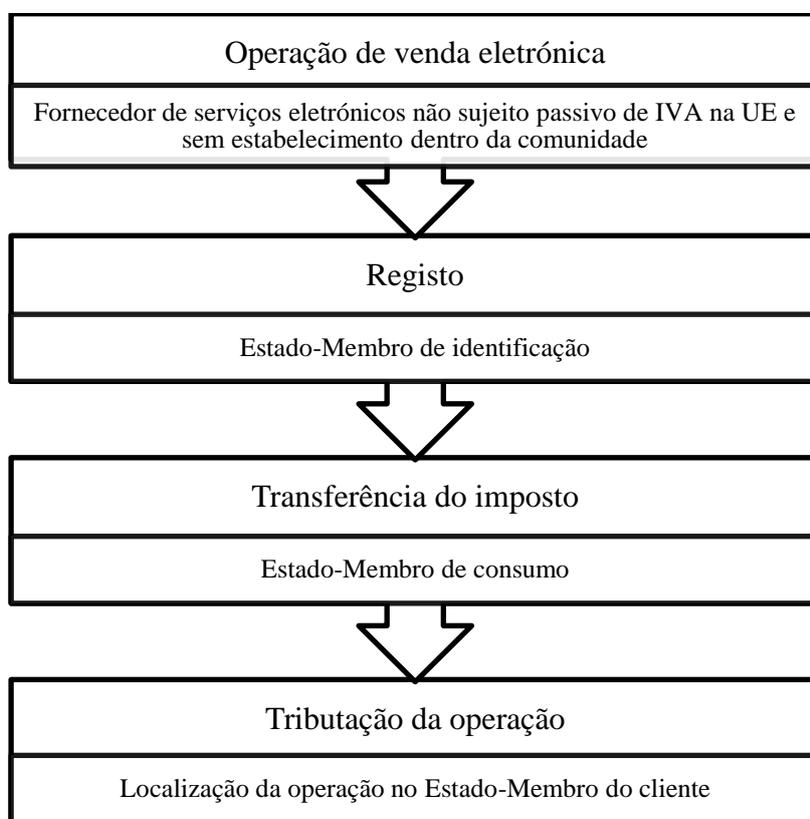
Este problema surge efetivamente na União Europeia e constitui uma afronta aos princípios da neutralidade económica, equidade, igualdade e justiça tributária, obviamente que uma empresa de comércio eletrónico que possa escolher onde efetuar o seu registo irá optar por países de baixa tributação, caso a legislação em vigor lhe seja favorável.

8.2. Alteração da legislação caso de exemplo

8.2.1. Regime Extra União

Um prestador de serviços eletrónicos não sujeito passivo para efeitos de IVA dentro da União Europeia, efetua uma operação de venda eletrónica para um Estado-Membro como Portugal, que não constitui o seu Estado-Membro de identificação.

Figura 5 - Regime Extra União



De acordo com o OSS o prestador não comunitário terá que se registar num Estado-Membro de identificação, poderá ser um país dentro da Comunidade Europeia à sua escolha.

Como a operação de exemplo é elaborada para um Estado-Membro diferente do Estado de identificação, o Estado de identificação terá assim como responsabilidade apresentar trimestralmente por via eletrónica ao OSS as declarações de IVA relativas às prestações dos serviços eletrónicos efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, juntamente com o IVA devido.

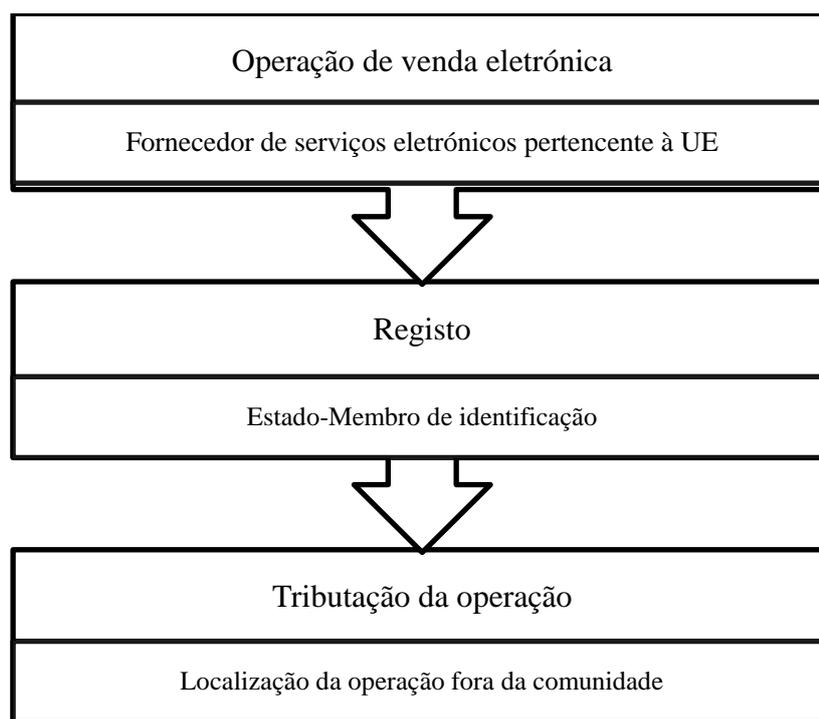
Estas declarações, juntamente com o IVA liquidado, são então transmitidas pelo Estado-Membro de identificação aos Estados-Membros de consumo correspondentes, através de uma rede de comunicação protegida.

Na sequência da alteração das regras relativas ao local da prestação do IVA, a operação localiza-se no Estado-Membro do cliente de acordo com o artigo nº6 nº10 alínea h) do CIVA.

8.2.2.Regime União

Neste caso um prestador de serviços eletrónicos é um sujeito passivo, registado para efeitos de IVA em Portugal e portanto, com sede ou estabelecimento estável dentro da União Europeia e efetua uma operação de venda eletrónica para um país não Membro da UE.

Figura 6 - Regime União



Neste exemplo o sujeito passivo não pode utilizar o OSS para os serviços que preste em qualquer Estado-Membro no qual possua um estabelecimento estável ou sede.

Em conformidade com o regime da União, o Estado-Membro de identificação tem de ser o Estado-Membro onde o sujeito passivo estabeleceu a sua atividade, ou seja, onde tem a sua sede.

Se o sujeito passivo não tiver a sede da sua empresa na UE, será o Estado-Membro em que possua um estabelecimento estável. Se possuir mais do que um estabelecimento estável na UE, o sujeito passivo tem o direito de escolher um desses Estados-Membros como Estado-Membro de identificação.

No âmbito do regime da União, esta é a única situação em que a decisão relativa à escolha do Estado-Membro de identificação cabe ao sujeito passivo, que por ela fica vinculado durante o ano civil em que foi tomada a decisão, bem como nos dois anos civis seguintes.

Em ambos os casos (regime da União e regime Extra-União) o sujeito passivo só pode ter um Estado-Membro de identificação, devendo todos os serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos prestados a pessoas que não são sujeitos passivos num Estado-Membro em que aquele sujeito passivo não esteja estabelecido, ser declarados através do OSS, se o sujeito passivo optar por o utilizar.

De acordo com o código do IVA artigo 6 nº12 alínea d) esta operação irá localizar-se no país onde se encontra o cliente ou seja fora da comunidade.

CAPÍTULO IX. CONCLUSÕES

O elevado crescimento tecnológico que se tem verificado ao longo dos últimos anos, permitiu que se aproximassem pessoas, culturas e economias contribuindo para uma sociedade cada vez mais globalizada.

Com o desenvolvimento das novas tecnologias de informação, nomeadamente, a internet novas formas de comércio começaram a surgir sendo o comércio eletrónico uma das que mais se destacou e a qual tem vindo a registar um contínuo crescimento.

O desenvolvimento deste novo tipo de comércio quebrou barreiras e fronteiras internacionais tornando-se imprescindível a cooperação entre os estados mundiais, com o intuito de facilitar o seu desenvolvimento e resolver questões problemáticas inerentes a esta forma comercial.

O comércio eletrónico representa um novo modo de realizar transações comerciais sendo assim, necessário desenvolver um sistema de tributação dotado de justiça, equidade e igualdade.

Nesta investigação por mim elaborada, uma das principais conclusões que retirei foi o facto de ser imprescindível adaptar os princípios do comércio tradicional a esta nova realidade e criar mecanismos de acordo com o sistema fiscal de cada país com o objetivo de tributar estas operações.

O anonimato que a internet permite constitui um dos principais problemas para as autoridades fiscais dos estados, uma vez que os intervenientes das transações *online* são difíceis de identificar assim como o lugar onde estas ocorrem.

Dos sistemas propostos pelos diversos autores destacam-se como sendo os mais exequíveis:

1. Imposto retido na fonte pelos intermediários financeiros

Este método de tributação requer a colaboração das instituições financeiras com os diversos estados. As instituições financeiras terão que manter uma base de dados atualizada com as taxas de imposto de cada país, para serem aplicadas às diferentes operações.

2. Bit tax

Este sistema assenta no número de bits transmitidos através de internet. Os operadores de telecomunicações recolhem a informação através de um medidor de bits, procedendo posteriormente à sua tributação.

Este método foi duramente criticado pois as empresas transportadoras de bits teriam dificuldade em saber quais os dados que seriam ou não tributáveis ou como mediriam exatamente o volume de dados.

3. Soluções baseadas na tecnologia

Este sistema defende a existência de um *software* que no momento da compra aplique consoante o país de destino a devida taxa de imposto. Este método permite o controlo por parte das autoridades fiscais que conseguem detetar e tributar atempadamente as operações.

A nível Europeu a OCDE e a Comissão Europeia têm-se revelado ao longo dos tempos como as organizações mais dinamizadoras a nível internacional e as que de facto mais contribuíram para que a legislação fosse evoluindo no sentido de aplicar o devido imposto às operações de *e-commerce*.

Os encontros proporcionados por estas duas organizações em 1997 em Turku, Finlândia designado por “Desmantelar as Barreiras do Comércio Eletrónico Global” e em 1998, com conferência de Ottawa intitulada de “Mundo Sem Fronteiras” foram os primeiros passos que demonstraram a vontade de unir esforços com o objetivo de impor a recolha do imposto por parte dos governos.

A OCDE e a Comissão Europeia contribuíram fortemente para a tributação do comércio eletrónico, publicando várias diretivas das quais se destacam, em julho de 2003, a *E-commerce Vat Directive*, em fevereiro de 2006 a *Internaticonal VAT/GST Guidelines* e a última que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015 que diz respeito á aplicação do IVA para os serviços prestados por via eletrónica.

Na pesquisa efetuada para a realização deste estudo verifiquei que na União Europeia os sistemas de imposto são diferentes consoante o país. Este problema ocorre de certa forma porque a União Europeia engloba muitos países e nem todos têm as mesmas condições económicas, sociais e culturais.

A UE é um espaço onde circulam pessoas, bens e serviços de forma livre entre os diversos países, desse modo as empresas poderão ter vantagens competitivas ao localizar-se em países com taxas de imposto mais baixas.

No meu ponto de vista a União Europeia deverá elaborar esforços que permitam cada vez mais uma harmonização global e fiscal entre os países, permitindo assim eliminar algumas lacunas que ainda persistem.

A criação da *One Stop Shop* na União Europeia é sem dúvida um passo bastante importante para a tributação dos serviços de comércio eletrónico, o regime Extra União permite tributar os fornecedores de serviços eletrónicos não sujeitos passivos no território da UE e sem estabelecimento dentro da comunidade e o regime União possibilita a tributação das operações que ocorrem através de um fornecedor pertencente à UE.

Este mecanismo possibilita ainda localizar as operações de acordo com os países envolvidos nas transações tornando mais fácil a orientação para a coleção de imposto proveniente das transações eletrónicas.

Por tudo o que já foi referido neste estudo constata-se que este mecanismo será bastante completo devendo ainda ser desenvolvido, com o objetivo de alargar a sua utilização, contribuindo assim para o aumento do fluxo de receitas fiscais para os estados.

Contudo identificam-se alguns riscos/desvantagens como sejam: o facto de serem os fornecedores a ter de obter provas de que os seus clientes têm o seu estabelecimento no ponto de venda, a existência de inúmeras formas de realizar este tipo de operações e o elevado número de Estados-Membros que o imposto poderá percorrer.

É importante destacar o facto de Portugal ter efetuado uma alteração ao seu código do IVA, nomeadamente, ao artigo 6º localização das operações, com o objetivo de regulamentar as regras de localização das prestações de serviços por via eletrónica.

O acolhimento por parte do Estado Português do mecanismo OSS fez com que as empresas a partir de 1 de janeiro de 2015 pudessem registar-se de acordo com este sistema beneficiando a transparência do mercado comercial.

CAPÍTULO X. LIMITAÇÕES E PESQUISA FUTURA

As limitações encontradas neste estudo prendem-se sobretudo com o facto de existir um elevado número de Leis, Decretos de Lei, Portarias, entre outros, que abrangem o comércio eletrónico. Uma análise mais vasta e profunda da legislação poderia possivelmente oferecer um melhor e mais correto estudo.

Quanto à investigação futura achamos necessário analisar e acompanhar todos os processos legislativos na área do comércio eletrónico que venham a ser implementados pela Comissão Europeia, pela OCDE e pelo Estado Português.

Ao nível da Comissão Europeia alertamos para o estudo do seguinte plano:

- Europa 2020

Onde é abordada a estratégia para um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo. Neste documento a sociedade digital é destacada assim como a rápida evolução das novas tecnologias. Esta inclui a Agenda digital para a Europa, estratégia da UE para o crescimento da economia digital europeia até 2020, onde são definidas políticas e ações que devem ser tomadas para que a revolução digital atinga o máximo de famílias e empresas.

Sistema de apoios ao comércio vigente em Portugal

Seria também uma mais-valia o estudo dos sistemas de apoios ao comércio existentes em Portugal, de modo a averiguar se o comércio eletrónico poderá fazer parte destes sistemas que irão ajudar as empresas portuguesas a desenvolver o seu próprio mercado digital.

Em Portugal encontram-se abertas as candidaturas ao Portugal 2020, programa de incentivos financeiros que permite ajudar as empresas a adaptar-se às novas exigências do mercado.

Inserido no Portugal 2020 está o Compete 2020 o objetivo deste concurso, consiste em conceder apoios financeiros a projetos que reforcem a capacitação empresarial das PME para a internacionalização, com vista a promover o aumento das exportações através do desenvolvimento e aplicação de novos modelos empresariais e de processos de qualificação das PME para a internacionalização. São suscetíveis de apoio os projetos individuais de internacionalização que visem os seguintes domínios:

- O conhecimento de mercados externos;
- **A presença na web, através da economia digital;**
- O desenvolvimento e promoção internacional de marcas;
- A prospeção e presença em mercados internacionais;
- O marketing internacional;
- A introdução de novos métodos de organização nas práticas comerciais ou nas relações externas;
- As certificações específicas para os mercados externos.

Existem ainda sistemas de incentivos que poderão enquadrar o comércio eletrónico, salienta-se o seguinte:

SI Internacionalização PME

Objetivos e prioridades

- Reforçar a capacitação empresarial das PME para a Internacionalização.
- Aumentar a qualificação específica dos ativos em domínios relevantes para a estratégia de inovação, internacionalização e modernização das empresas.

Tipologias de Operações

- Conhecimento dos mercados externos
- **Presença Web através da economia digital**
- Desenvolvimento e promoção internacional de marcas
- Prospeção e presença em mercados internacionais
- Marketing Internacional
- Introdução de novo método de organização nas práticas comerciais ou nas relações externas
- Certificações Específicas para mercados externos

Despesas Elegíveis

- Aquisições para aplicação de novos métodos organizacionais
- Participação em feiras e exposições no exterior
- Serviços de Consultoria especializados, prestados por consultores externos
- Custos Salariais com a contratação de recursos humanos altamente qualificados nas empresas

- Formação de Recursos Humanos
- Obtenção, validação e defesa de patentes e outros custos de registo da propriedade industrial

Taxa de Financiamento

Taxa base máxima de 45%, com exceção das despesas com formação profissional, cuja base máxima de incentivo é de 50%, podendo ser majorada até ao máximo de 70%.

SI Qualificação PME

Objetivos e prioridades

- Reforço das capacidades de organização e gestão das PME, incluindo o investimento em desenvolvimento das capacidades estratégicas e de gestão competitiva, redes modernas de distribuição e colocação de bens e serviços e a utilização de TIC;
- Qualificação específica dos ativos em domínios relevantes para a estratégia de inovação, internacionalização e modernização das empresas, de modo a potenciar o desenvolvimento de atividades produtivas mais intensas em conhecimento e criatividade e com forte incorporação de valor acrescentado.

Tipologias de Operações

- Inovação organizacional e gestão
- **Economia digital e tecnologias de informação e comunicação**
- Criação de marcas e design
- Desenvolvimento e engenharia de produtos, serviços e processos
- Proteção da propriedade industrial
- Qualidade
- Transferência de Conhecimento
- Distribuição e Logística
- Eco inovação
- Formação Profissional

Despesas Elegíveis

- Aquisições para aplicação de novos métodos organizacionais
- Participação em feiras e exposições no exterior

- Serviços de Consultoria especializados, prestados por consultores externos
- Custos Salariais com a contratação de recursos humanos altamente qualificados nas empresas
- Formação de Recursos Humanos
- Obtenção, validação e defesa de patentes e outros custos de registo da propriedade industrial

Comércio Investe

A medida Comércio Investe é regulamentada pela Portaria n.º 236/2013 de 24 de julho, que vem substituir o anterior Programa de Apoio à Modernização do Comércio – MODCOM, visa apoiar projetos conjuntos, promovidos por associações empresariais e projetos individuais, promovidos por micro e pequenas empresas, inseridas no comércio a retalho, visando a modernização e valorização da oferta dos estabelecimentos abertos ao público através da aposta na inovação e da utilização de formas avançadas de comercialização.

O incentivo financeiro a conceder assume a natureza de incentivo não reembolsável, correspondente a 40 % das despesas elegíveis (podendo ir até aos 50%), não podendo ultrapassar o valor de 35.000,00 Euros de incentivo por projeto individual.

Podemos verificar no artigo n.º.6 da Portaria 236/2013 que o comércio eletrónico é uma despesa elegível, através da alínea c) que refere: “Aquisição de equipamentos, software e conceção de conteúdos destinados à criação ou dinamização da presença na Internet através de espaços virtuais de divulgação da oferta e de comércio eletrónico, para complemento à oferta existente no estabelecimento comercial.

BIBLIOGRAFIA

Periódicos Científicos:

Azam, R. 2012. Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income. *Virginia Tax Review*, 31(4).

Atkinson, R.D. and Court, R.H. 1999. Internet Taxation A Software Solution. Washington, DC.

Avi-Yonah, R. S. 2001. Tax Competition and E-Commerce.

Avi-Yonah, R. S. 1996. International Taxation of Electronic Commerce. *Tax Law Review*, 52, 507.

Cockfield, A. J. 2005. Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges, The. *Yale JL & Tech.*, 8, 136.

Cordell, A.J., and T.R. Ide. 1994. The New Wealth of Nations: Distributing Prosperity. Paper prepared for the Annual Meeting of the Club of Rome, Buenos Aires.

Doernberg, R.L. and L. Hinnekens. 1999. Electronic Commerce and International Taxation, *Kluwer Law International*.

Gamage, D., & Heckman, D. J. 2011. A Better Way Forward for State Taxation of E-Commerce.

Goolsbee, A. 2000. In a World without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce. *Quarterly Journal of Economics*. Vol. 115, pp. 561-576.

Keen, M. 2000. VIVAT, CVAT, and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems. *Canadian Tax Journal*. Vol. 48, 409-424.

Klassen, K. J., & Carnaghan, C. 2004. E-Commerce and International Tax Planning. Available at SSRN 557124.

Ligthart, J. E. 2004. Consumption Taxation in a Digital World: A Primer.

McLure Jr, C. E. 1997. Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations. *National Tax Journal*, 731-749.

McLure Jr, C. E. 2000. The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal. *Public Policy and the Internet: Privacy, Taxes and Contract (Hoover Press: Stanford)*, 49-114.

McLure Jr, C. E. 2001. Taxation of Electronic Commerce in the European Union. *In Prepared for presentation at a conference on " Tax Policy in the European Union" held at the Research Center for Economic Policy, Erasmus University, Rotterdam*, (Vol. 17, p. 19).

Ryan, T. and E. Miethke. 1998. The Seller-State Option: Solving the Electronic Commerce Dilemma. *State Tax Notes*. Vol. 15, pp. 881-892.

Seitz, G. 2005. International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions-A United States-German-New Zealand Case Study.

Silva, R.J.R.D. 2012. Paraísos Fiscais.

Stelloh, M., & Stack, L. 2007. Taxation and Electronic Commerce.

Wagner, A. and W. Anderson. 1999. Origin-Based Taxation of Electronic Commerce. *State Tax Notes*. Vol. 17, pp. 187-192.

Principais sites consultados:

- www.portaldasfinancas.gov.pt

- www.iapmei.pt

- www.ine.pt

- ec.europa.eu/Eurostat

- www.oecd.org

- www.pwc.pt

- www.portugal2020.pt

- ec.europa.eu

- www.portugalglobal.pt

Monografias:

Pereira, M. 2010. *Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina.

Pires, R. 2011. *Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrónico: Desvendar mitos e construir realidade*. Coimbra: Edições Almedina.

Outras referências bibliográficas:

Anacom.2004. **O comércio eletrónico em Portugal_ O Quadro Legal e o Negócio.**

Autoridade Tributária e Aduaneira.2014. **IVA- Novas regras de localização aplicadas aos serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços prestados por via eletrónica, efetuados a não sujeitos passivos de IVA-artigo 6º do CIVA.**

Autoridade Tributária e Aduaneira.2014. **Mini Balcão Único-MOSS, Frequently Asked Questions.**

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, republicado pela Lei nº.2/2014 de 16 de Janeiro.

Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, última atualização: Lei 63-A/2015.

Comissão Europeia.2013. **Guia do Minibalcão Único do IVA.**

DLA PIPER.2014. **Cross Border Supplies of Intangible Services Rights and Digital Content.**

Eurostat.2014. **E-Commerce Statistics.**

Eurostat.2013.**E-Commerce Statistics.**

IDC/ACEPI.2013. **Economia Digital em Portugal 2009-2017.**

OberCom-Observatório da comunicação.2014. **A internet em Portugal- Sociedade em Rede 2014.**

OCDE.1998.**Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku(Finland).**OECD Digital Papers NO.38.

OCDE.1998. **Electronic Commerce:Taxation Framework Conditions.**

OECD.2000. **Competition Issues in Electronic Commerce.**

OCDE.2003. **Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions- The 2003 Report.**

OCDE.2004.**The OECD`s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report.**

OCDE.2000/2005.**Convenção Modelo, Convenção entre o Estado(A) e o Estado(B) em Matéria de Imposto Sobre o Rendimento e Sobre o Património.**

OCDE.2006. **Internacional VAT/GST Guidelines.**

OCDE.2013.**OECD International VAT/GST Guidelines Draft Consolidated Version.**

União Europeia e Portugal 2020. 2015. **Concurso para Apresentação de Candidaturas Aviso N.º 18/SI/2015, Sistemas de Incentivos, Qualificação das PME.**

União Europeia e Portugal 2020. 2015. **Concurso para Apresentação de Candidaturas Aviso N.º 19/SI/2015, Sistemas de Incentivos, Internacionalização das PME.**

União Europeia e Portugal 2020. 2015. **Compete 2020, Programa Operacional Competitividade e Internacionalização.**