



BREVES CONSIDERAÇÕES
SOBRE A

TRIBUTAÇÃO DIRECTA
NO
COMÉRCIO ELECTRÓNICO



TESE DE PÓS GRADUAÇÃO
EM
DIREITO FISCAL

FACULDADE DE DIREITO - UNIVERSIDADE DO PORTO

PROPONENTE

NEUSA ALEXANDRA MIRANDA ALMEIDA RODRIGUES LIQUITO

ORIENTADORA

PROFESSORA DOUTORA GLÓRIA TEIXEIRA

FEVEREIRO 2005



INDICE

INDICE	i
INTRODUÇÃO	1
1 - COMERCIO ELECTRÓNICO	1
1.1 - CONCEITO.....	1
1.2 - TIPOS DE COMÉRCIO ELECTRÓNICO	4
1.2.1 - Comércio electrónico empresa a empresa	5
1.2.2 - Comércio electrónico empresa a consumidor	6
1.2.3 - Comércio empresa à administração pública.....	7
1.2.4 - Comércio consumidor à administração pública	7
2 - OS PRINCÍPIOS FISCAIS E O COMERCIO ELECTRÓNICO ...	9
2.1 - PRINCIPIO DA NEUTRALIDADE.....	9
2.2 - PRINCIPIO DA EFICIÊNCIA	10
2.3 - PRINCIPIO DA CERTEZA E SIMPLICIDADE	10
2.4 - PRINCIPIO DA FLEXIBILIDADE	11
2.5 - PRINCIPIO DA JUSTA ALOCAÇÃO DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS....	11
2.6 - PRINCIPIO DE PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA	11
2.7 - CONDICIONANTES PARA A TOTAL ADOPÇÃO DOS PRINCÍPIOS ..	12
3 - PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO	13
3.1 - PRESENÇA TRIBUTÁVEL E ESTABELECIMENTO ESTÁVEL	13
3.2 - NATUREZA DOS RENDIMENTOS	15
3.3 - FONTE DOS RENDIMENTOS	15

4 - A NOÇÃO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL.....	17
4.1 - LOCAL DE NEGÓCIOS	19
4.2 - A QUESTÃO DA PERMANÊNCIA	20
4.3 - QUE NEGÓCIO?.....	21
4.4 - A FIGURA DO ISP COMO AGENTE.....	22
5 - CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS.....	24
6 - SITUAÇÃO PORTUGUESA	27
CONCLUSÕES.....	29
BIBLIOGRAFIA.....	30

INTRODUÇÃO

O comércio electrónico internacional, em virtude das suas características essenciais, coloca novos desafios ou amplia os que já existem nos actuais sistemas fiscais condicionando também as respectivas políticas.

De facto, os novos usos comerciais derivados das novas tecnologias de informação e de comunicação, com a ajuda dos novos intermediários no ambiente da internet, criam ou agravam os problemas no que respeita a jurisdição, categorização do rendimento ou transacções e administração fiscal.

Esta nova zona de comércio onde os elementos da transacção estão dispersos e incógnitos tem aspectos pouco conhecidos que importa estudar.

Ao analisar-se uma determinada *página Web* onde está a ocorrer uma transacção existe uma imagem comum:

- O comprador está representado por um código identificador e uma *password*.

Ninguém sabe onde está fisicamente (nem quer saber).

Está apenas interessado em pagar o mínimo por esse produto e que muito provavelmente para efectuar o pagamento ou indica o seu número de cartão de crédito ou solicita que o seu envio seja feito à cobrança;

- O vendedor está representado por uma sigla (a firma) desconhecendo-se a sua nacionalidade ou cor, uma vez que a correspondência entre o nome do domínio e o local onde a actividade é exercida é ténue.

Sabe-se que naquele momento existe, e que algumas empresas adquiriram notoriedade ou estão associadas a outras que existiam previamente e já eram conhecidas;

- A identificação do produto e o preço são mais relevantes, mas a origem e destino não interessam.

Na actualidade, as empresas de distribuição desenvolveram-se de tal forma que garantem a passagem física do produto rapidamente de um lado ao outro do globo sem a mínima dificuldade;

- O site está algures alojado num computador (mas não sabe onde.).

Os *Websites* não fornecem necessariamente o endereço dos escritórios que os mantêm, nem o nome do domínio usado na rede revela a localização do seu dono.

Qualquer destes quatro pontos levanta inúmeras questões do ponto de vista fiscal.

Ao realizar esta investigação (tendo em conta as limitações temporais), não se pretende fazer um estudo profundo de toda a problemática que o comércio electrónico provoca neste momento ao nível da tributação, mas antes levantar e analisar algumas destas questões, mais concretamente no que se refere à tributação directa internacional.

Assim sendo, o presente trabalho subdivide-se em vários capítulos:

- No primeiro, será apresentado o conceito de comércio electrónico, nos seus tipos principais;
- No segundo capítulo, serão analisados alguns princípios fiscais e a sua relação com o comércio electrónico;
- No terceiro, serão apresentadas algumas questões que o comércio electrónico levanta;
- No quarto capítulo, será apresentada a noção de Estabelecimento Estável e será feita a analisar se uma *página Web*, um *server* e um *Internet Service Provider* poderão ser considerados como um Estabelecimento Estável;

- No quinto serão levantadas algumas questões ao nível da classificação do tipo de rendimentos, isto é, se se está perante um lucro comercial ou antes um rendimento proveniente de *royalties*;
- No sexto capítulo será vista a posição de Portugal quanto à tributação do comércio electrónico;
- Por fim, serão apresentadas algumas conclusões.

1 - COMERCIO ELECTRÓNICO

1.1 - CONCEITO

O conceito de comércio electrónico, ainda se encontra em evolução, no entanto de uma forma simplista, descreve o processo de compra e venda (ou troca), de produtos, serviços e informação via redes informáticas (incluindo a Internet).

Segundo o Information Society Promotion Office (ISPO)¹, está-se perante comércio electrónico quando se verifica *“qualquer forma de transacção comercial em que os intervenientes interagem basicamente via electrónica e não através de um contacto ou relacionamento físico”*

A Comissão Europeia também, adianta que: *“O comércio electrónico engloba todas as actividades comerciais relevantes, realizadas por empresas, governos ou consumidores através de redes electrónicas, como a Internet e a World Wide Web (WWW), incluindo operações comerciais, vendas e compras, celebração de contratos, publicidade e diversas actividades de marketing – criando, no seu conjunto, um mercado electrónico”*. Diz ainda que: *“O comércio electrónico abrange serviços (tanto os serviços de transporte e telecomunicações, como os de conteúdo, de que são exemplo os serviços jurídicos, financeiros, musicais e audiovisuais, etc...) e bens físicos, cuja venda é realizada através de meios electrónicos”*. (Comissão Europeia, 1998)²

Por outro lado, segundo a definição do International Data Corporation, (IDC)³ designa-se por comércio electrónico *“todo o processo pelo qual uma encomenda é colocada ou aceite através da Internet, ou de outro qualquer meio electrónico, representando, como consequência, um compromisso para uma futura transferência de fundos em troca de produtos ou serviços”*.

¹ COMISSÃO EUROPEIA – “Introduction to Electronic Commerce”

² COMISSÃO EUROPEIA – “Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta”

³ IDC – “E-Business: Análise do Mercado e Tendências de Investimento, 2001-2005”

O Eurostat⁴ define o comércio electrónico como “a *transacção de bens e serviços entre computadores mediados por redes informáticas, sendo que o pagamento ou entrega dos produtos transaccionados não terá que ser, necessariamente, feito através dessas redes*”.

Ressalta assim que, o que distingue este tipo de comércio do estilo tradicional de comércio é, principalmente, a forma como a informação é trocada e processada entre as partes intervenientes. No caso do comércio electrónico, em vez de existir um contacto pessoal directo entre as partes, a informação é transmitida através de uma rede digital ou de outro qualquer canal electrónico, tais como o telex, o telefone, o fax, o EFT (Electronic Funds Transfer), o EDI, o correio electrónico (e-mail), ou, mais recentemente, a *Web (World Wide Web)*.

Atendendo às definições avançadas, pode-se ainda identificar dois tipos de actividades distintas dentro do comércio electrónico: uma directa, outra indirecta:

- Comércio electrónico directo, ou em linha: consiste na encomenda, pagamento e entrega directa (*on-line*) de bens incorpóreos e serviços, tais como *software*, conteúdo recreativo ou serviços de informação.

Permite transacções electrónicas sem interrupções, de extremo a extremo, através das fronteiras geográficas, explorando todo o potencial dos mercados electrónicos mundiais.

- Comércio electrónico indirecto, ou fora de linha: consiste na encomenda electrónica de bens corpóreos, que continuam a ter de ser entregues fisicamente, utilizando os canais tradicionais como serviços postais ou serviços privados de correio expresso, (Não permitindo assim explorar todo o potencial dos mercados electrónicos mundiais).

⁴ EUROSTAT – “E-Commerce in Europe: Results of the Pilots Surveys Carried Out in 2001”

Está, por isso, dependente de vários factores externos (como a eficácia dos sistemas de transportes) e para colher plenamente os seus benefícios é necessária a existência de canais eficientes de distribuição e de redes internacionais para a entrega física de mercadorias.

O comércio electrónico, quer directo quer indirecto, permite desenvolver, com simplicidade e à escala mundial, relações económicas contínuas, 24 horas sobre 24 horas.

Entre estes dois tipos de comércio o que gera maior problemática a nível fiscal é, sem duvida, o realizado em linha, uma vez que no comercio indirecto não se encontram grandes problemas relativos à tributação, com excepção das pequenas remessas com carácter comercial.

O art. 27º do Regulamento da CEE nº 918/83, de 28 de Março refere que as importações de bens provenientes de países terceiros, designadas de pequenas remessas com carácter comercial, de bens de valor insignificante (livros, CD's...), que sejam adquiridos via Internet ou por via tradicional (telefone, fax ...), beneficiam de uma isenção de direitos aduaneiros, caso não excedam o valor de 22 euros (4.411\$00) e de uma isenção de IVA, se não excederem o valor de 10 euros (2.005\$00).

No caso português essa isenção de IVA excluí os bens provenientes de vendas por correspondência (artigos 22º e 23º do D.L. n.º 31/89 de 25 de Agosto).

Este facto pode provocar duas situações:

1. Dificuldades no controlo destes tipos de bens, por parte dos serviços aduaneiros, o que pode determinar atrasos nas entregas;
2. Abrandamento desse mesmo controlo aduaneiro, o que poderia provocar distorções na concorrência, uma vez que bens idênticos são transaccionados dentro da União Europeia estando sujeitos a IVA.

1.2 - TIPOS DE COMÉRCIO ELECTRÓNICO

De entre as inúmeras possibilidades existentes para a classificação do comércio electrónico (consoante, por exemplo, o tipo de produto ou serviço transaccionado, o sector de actividade a que correspondem, a tecnologia de suporte usada, os montantes envolvidos nas transacções ou o tipo de intervenientes no processo), a literatura tem recorrido, preferencialmente, à que se baseia no tipo de intervenientes envolvidos nas transacções.

De acordo com esta classificação, reconhecem-se quatro tipos principais de comércio electrónico:

- *Business – to – business* (empresa a empresa) (*B2B*)
- *Business – to – consumer* (empresa ao consumidor) (*B2C*)
- *Business – to – administration* (empresa à administração pública) (*B2A*)
- *Consumer -to - administration* (consumidor à administração pública) (*C2A*)

Assina-se ainda mais três tipos que estão em crescimento:

- *Consumer – to – Consumer* (consumidor a consumidor) (C2C)
- *Consumer – to - Business* (consumidor a empresa) (C2B)
- *Administration – to – Business* (administração pública a empresa) (A2B)

1.2.1 - Comércio electrónico empresa a empresa

Este tipo de comércio já se pratica há alguns anos e engloba todas as transacções electrónicas efectuadas entre empresas, nomeadamente com a utilização da tecnologia EDI. No entanto, é com o recurso às mais recentes tecnologias disponíveis que o modelo *B2B* tem vindo a incentivar inovadoras formas de cooperação empresarial, tornando as empresas cada vez mais competitivas ajudando-as a enfrentar, com sucesso, os novos desafios da globalização.

Correspondendo, actualmente, a cerca de 90%⁵ do comércio electrónico realizado em Portugal, o comércio B2B desenvolve-se, basicamente, em três grandes áreas: o *e-Marketplace*, o *e-Procurement* e o *e-Distribution*:

- Os *e-Marketplaces* consistem em plataformas electrónicas onde as empresas, ora assumindo a posição de comprador, ora a de vendedor, se reúnem à volta de um mesmo objectivo: estabelecer laços comerciais entre si. Estes mercados digitais podem assumir uma forma vertical (quando apenas são frequentados por empresas de uma indústria específica) ou horizontal (se for admitida a participação de empresas de várias indústrias ou ramos de actividade).
- Os *e-Procurements* são plataformas electrónicas especificamente desenvolvidas para suportar o aprovisionamento das

⁵ ANACON – “O Comercio electrónico em Portugal: O quadro legal e o negócio”

organizações, permitindo que estas optimizem a cadeia de fornecimento em termos de tempo e de custos, através da automatização das interações com as centrais de compras dos seus fornecedores.

- Os *e-Distributions* consistem em plataformas electrónicas concebidas para integrar as empresas com os seus distribuidores, filiais e representantes, permitindo efectuar uma variedade de tarefas, desde uma simples consulta a um catálogo electrónico até à emissão de facturas e recepção de mercadorias.

Alguns exemplos deste tipo de empresas são a *Bizdirect*⁶, *Tradecom*⁷, *ForumB2B*⁸ ou a *E-Constroi*⁹.

1.2.2 - Comércio electrónico empresa a consumidor

O segmento do comércio electrónico empresa a consumidor, corresponde à secção de retalho do comércio electrónico e caracteriza-se pelo estabelecimento de relações comerciais electrónicas entre as empresas e os consumidores finais. O estabelecimento deste tipo de relações pode ser mais dinâmico e mais fácil, mas também mais esporádico ou descontinuado.

Este tipo de comércio tem-se desenvolvido bastante devido ao advento da *Web*, existindo já várias lojas virtuais e centros comerciais na Internet que comercializam todo o tipo de bens de consumo, tais como computadores, *software*, livros, CDs, automóveis, produtos alimentares, produtos financeiros, publicações digitais, etc.

Quando comparado com uma situação de compra a retalho no comércio tradicional, o consumidor tem mais informação ao seu alcance e passa por uma experiência de compra potencialmente muito mais agradável e confortável, sem

⁶ www.bizdirect.pt

⁷ www.tradecom.pt

⁸ www.forumb2b.com

⁹ www.econstroi.com

prejuízo de obter, muitas vezes, um atendimento igualmente personalizado e de assegurar a rapidez na concretização do seu pedido.

Entre muitos exemplos possíveis, de comércio electrónico nos mais variados sectores da actividade, encontram-se neste segmento: www.exit.pt (viagens); www.bes.pt (serviços bancários), www.amazon.com (livros)...

1.2.3 - Comércio empresa à administração pública

Esta categoria do comércio electrónico cobre todas as transacções on-line realizadas entre as empresas e a administração pública.

Esta é uma área que envolve uma grande quantidade e diversidade de serviços, designadamente nas áreas: fiscal, da segurança social, do emprego, dos registos e notariado, etc. Apesar de este segmento se encontrar ainda numa fase inicial de desenvolvimento, tende a aumentar rapidamente, nomeadamente com a promoção do comércio electrónico na Administração Pública e com os mais recentes investimentos no *e-government*.

No caso português já existem alguns exemplos, nomeadamente o pedido de certificado de admissibilidade de firma ou de denominação¹⁰ ou o pedido de registo de um domínio Internet¹¹...

1.2.4 - Comércio consumidor à administração pública

O modelo consumidor à administração abrange todas as transacções electrónicas efectuadas entre os indivíduos e a administração pública.

Entre as várias áreas de aplicação, salienta-se a segurança social (através da divulgação de informação, realização de pagamentos, etc.), a

¹⁰ www.dgsi.pt/rnpc.nfs

¹¹ www.dns.pt

saúde¹² (marcação de consultas, informação sobre doenças, pagamento de serviços de saúde, etc.), a educação¹³ (divulgação de informação, formação à distância, etc.) e os impostos¹⁴ (entrega das declarações, pagamentos, etc.)...

Ambos os modelos que envolvem a administração pública (*B2A* e *C2A*) estão fortemente associados à ideia de modernização, agilização, transparência e qualidade do serviço público, aspectos cada vez mais realizados pela generalidade das entidades governamentais.

Em Portugal, os serviços da administração pública e os institutos públicos, na maior parte dos casos, já disponibilizam sites e endereços electrónicos para contacto entre eles e os cidadãos consumidores.

As problemáticas fiscais vão ser diferentes consoante o segmento em causa, no entanto para todas elas é necessário que toda a comunidade internacional adopte políticas fiscais concertadas, uma vez que a base do problema reside em que não existe uma única entidade que regule a Internet, nem um sistema de circulação da informação capaz de permitir um controlo eficaz.

¹² www.infarmed.pt ; www.adse.pt

¹³ www.iefp.pt ; www.bep.gov.pt

¹⁴ www.e-financas.gov.pt

2 - OS PRINCÍPIOS FISCAIS E O COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Sempre que se aborda a problemática da tributação do comércio electrónico, deve-se ter em atenção o respeito dos princípios fiscais geralmente aceites.

Por esse motivo, várias organizações internacionais já se pronunciaram pela necessidade de se manter a sua utilização¹⁵.

2.1 - PRINCIPIO DA NEUTRALIDADE

A fiscalidade deverá ter por objectivo assegurar a neutralidade e a equidade entre as diversas formas de comércio electrónico e os métodos tradicionais do comércio.

As decisões deverão ser determinadas por considerações de ordem económica e não por motivos de natureza fiscal.

Os contribuintes que se encontrem em situações semelhantes e que efectuem transacções similares devem ser sujeitos a níveis idênticos de tributação.

Assim sendo, pela aplicação do presente princípio:

- Os contribuintes que prestem certos serviços ou forneçam certos bens poderão realizar as transacções com igual tratamento fiscal:
 - ✓ *On-line e off-line;*
 - ✓ Entre produtos *on-line;*

¹⁵ OCDE – “Electronic Commerce: the challenges to authorities and tax payers”
OCDE – “Normas para a tributação do comercio electrónico”
OCDE - “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”;
COMISSÃO EUROPEIA – “Impostos indirectos e comércio electrónico”

- ✓ Relativamente ao mesmo produto *on-line*, mas prestado por entidades de diversos países.

- Deverá ser totalmente afastada a possibilidade de tributação especial do comércio electrónico que tome por facto tributário a quantidade de informação transmitida na rede (o Bit Tax), sem uma consideração pelo valor real e intrínseco dos bens objecto da transmissão.

2.2 - PRINCIPIO DA EFICIÊNCIA

Os custos provenientes da aplicação das regras fiscais, quer à própria administração quer aos contribuintes, deverão ser reduzidos ao mínimo possível.

Assim, os custos administrativos para a imposição, a fiscalização e a arrecadação dos tributos incidentes sobre as operações *on-line*, devem ser pautados no mais baixo nível possível, de forma a não implicar uma desnecessária elevação dos custos inerentes às empresas, com vista ao cumprimento da legislação tributária vigente.

2.3 - PRINCIPIO DA CERTEZA E SIMPLICIDADE

As regras fiscais deverão ser suficientemente claras e simples de apreender, de modo a que os contribuintes possam, seguramente, prever as consequências fiscais de uma transacção, tendo conhecimento das realidades que deverão ser objecto de tributação bem como tempo e o modo de aplicação do imposto.

2.4 - PRINCIPIO DA FLEXIBILIDADE

Os sistemas de tributação devem ser suficientemente flexíveis e dinâmicos, de modo a acompanharem o ritmo de evolução técnica e das transacções comerciais, isto é, devem ser maleáveis e abertos ao evoluir das regras de mercado e do avanço tecnológico, cumprindo o papel extra fiscal de fomentar novos negócios.

2.5 - PRINCIPIO DA JUSTA ALOCAÇÃO DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS

Este princípio tem como objectivo principal a não dupla tributação.

Torna-se imprescindível que as soluções de implementação de um regime de tributação dos rendimentos derivados do comércio electrónico, considerem quer o critério da Fonte dos rendimentos, quer o da Residência da pessoa ou da entidade que auferes esses rendimentos, com vista a repartir, à escala global, a riqueza gerada.

2.6 - PRINCIPIO DA PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

Com o advento do comércio electrónico, os conceitos clássicos dos requisitos de forma dos negócios jurídicos e contratos, entraram em crise. Todavia, para efeitos fiscais, deve-se ter em conta o conteúdo material do negócio e não a denominação ou qualificação que lhe foi atribuída pelas partes.

2.7 - CONDICIONANTES PARA A TOTAL ADOPÇÃO DOS PRINCÍPIOS

Muitas soluções para a correcta tributação do comércio electrónico, que visem cumprir correctamente todos os princípios fiscais, são de momento técnica ou fisicamente impossíveis de se concretizar.¹⁶

Tal facto resulta de várias dificuldades:

- Dificuldades na identificação do contribuinte, por exemplo, quando este não proceda a qualquer registo, quando se localize num país com o qual a troca de informações em sede fiscal seja diminuta ou inexistente, ou quando este reside num paraíso fiscal;
- Dificuldades em se comprovar as operações realizadas e o seu conteúdo;
- Dificuldades na identificação do utilizador (consumidor ou empresa). Isto torna impossível a administração fiscal de controlar a fonte do rendimento.

Assim, a tributação de não residentes deixa de possuir elementos que a justifiquem, consequência da crescente desintermediação, que ocorre devido a que no comércio electrónico não seja essencial a existência de retalhistas ou de distribuidores, pelo que o controlo das operações e correspondentes pagamentos fica impossibilitado ou seriamente prejudicado;

Além disso, existe muitas vezes uma impossibilidade de identificação da localização da actividade que gera o rendimento;

Torna-se portanto necessário que o sistema a implementar (pelo menos no seio da União Europeia) seja não penalizador para as diferentes nacionalidades.

¹⁶ LOPES COURINHA, Gustavo - “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte”

3 - PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Na Internet os conceitos de territorialidade e de soberania são postos em causa, uma vez que as fronteiras são difusas e o espaço é virtual.

È que as pessoas podem aceder a informações em qualquer ponto do globo, realizar actos, celebrar negócios, transmitir e receber informações.

Devido a esta situação, no que concerne aos impostos directos (IRS e IRC), são levantados um conjunto de desafios aos conceitos teóricos tradicionais, em particular nas seguintes áreas:

3.1 - PRESENÇA TRIBUTÁVEL E ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

A desmaterialização das operações, a falta de elementos corpóreos e de intervenção humana, num contexto de presença física, tornam extremamente difícil definir a localização de um Estabelecimento Estável ao qual sejam imputados e tributados os lucros empresariais.¹⁷

Poderá um “servidor” ser considerado um Estabelecimento Estável?

E onde se encontra a “d direcção” efectiva de uma sociedade virtual, que utiliza a Internet para a sua actividade comercial?

Vamos, por exemplo, supor o seguinte caso:

Uma determinada Sociedade PontoCom,, residente num país A, projecta a sua internacionalização para o país B.

¹⁷ DOERNBERG E HINNEKENS –“Electronic Commerce and Internal Taxation”
LOPES COURINHA, Gustavo - “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte”
PAIS DE ALMEIDA, Pedro – “Direito Fiscal e Internet”

Mas, a Sociedade PontoCom, não terá no país B, escritórios, armazéns, fábricas ou outras instalações, nem mesmo quaisquer empregados.

Apesar disto, os residentes do país B poderão adquirir os produtos da Sociedade PontoCom através do acesso ao seu *Website* na Internet.

Depois de seleccionados os produtos a comprar o residente no país B efectua uma transferência electrónica de fundos ou introduz os dados do seu cartão de crédito, a fim de concluir a compra e venda de bens ou serviços.

Realizado o pagamento, a Sociedade PontoCom permite o downloading dos produtos ou serviços adquiridos, como sejam, *softwares*, filmes, livros, musicas ou serviços de vídeo-conferência.

Este pequeno exemplo sugere desde logo algumas questões:

Onde foi gerado o rendimento da Sociedade PontoCom, proveniente das vendas no país B? No país A ou no país B?

Onde foi celebrado o contrato de compra e venda?

Caso deva ser considerado gerado o rendimento no país B, como se determinam as despesas dedutíveis que incorreram na produção desse rendimento?

Como poderá a Administração Fiscal do país B, executar as liquidações de impostos que venha a efectuar à Sociedade PontoCom?

As soluções de tributação serão diferentes caso a Sociedade PontoCom opte por contratar com um *provider* no país B para obtenção de números de acesso local para os seus clientes ou opte por um *server* próprio a instalar no país A, no país B ou num país C?

Suponha-se agora que o país A onde a Sociedade PontoCom reside é um paraíso fiscal e esta empresa é dirigida por três administradores em diferentes países, por exemplo um em Portugal, outro na Irlanda e outro na Suécia.

As decisões do órgão colegial de administração da Sociedade PontoCom são tomadas através de vídeo-conferências na Internet e toda a troca de documentação é feita através de correio electrónico.

Nesta contexto, poderá Portugal tributar os rendimentos obtidos pela Sociedade PontoCom?

3.2 - NATUREZA DOS RENDIMENTOS

A classificação dos rendimentos entre venda de mercadorias, prestação de serviços e direitos de propriedade intelectual, tornam difícil a definição e aplicação de regras de tributação eficazes, agravada pela dificuldade de controlar a razoabilidade dos preços de transferência praticados.

A venda de “*software*” pela Internet representa uma venda de produtos?

E o tratamento deverá ser diferente se for feito o respectivo *download* directamente para o computador do cliente, sem nenhum elemento físico (diskette ou CD)?

E se se tratar de música, a operação deve ser tributada de forma distinta?

3.3 - FONTE DOS RENDIMENTOS

A definição da fonte e origem dos rendimentos e do respectivo originador dificulta a tributação dos mesmos, nomeadamente por retenção na fonte de imposto.

Será a presença humana ou dos meios físicos (*hardware, servidor*) que definem o local da tributação dos rendimentos?

Ou deverá ser o local da residência da entidade que recebe o rendimento?

Mas como se pode determinar a residência das “sociedades virtuais”?

E como se tributa a situação a seguir indicada?

Um prestador de serviços, que preste serviços a clientes situados em território nacional, através da sua página pessoal ou por meio do seu correio electrónico, sem nunca se deslocar a Portugal, nem ser por outro meio considerado residente em território nacional (possuir habitação, o seu agregado familiar ser considerado residente em Portugal...) poderá vir a ser tributado em sede de imposto sobre rendimento pelo rendimento obtido em Portugal?

4 - A NOÇÃO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

Um elemento central na determinação dos direitos de tributação nos tratados tributários é o Estabelecimento Estável das empresas, utilizado para definir se existe suficiente presença de uma empresa num país para justificar a tributação.

Este conceito, encontra-se consagrado no artigo 5º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, (Convenção Modelo da OCDE)¹⁸. Este mesmo artigo determina ainda quais os requisitos necessários para que se possa estar perante um Estabelecimento Estável.

A importância deste conceito advém de ser através deste, que um Estado que não o de residência (Estado da fonte do rendimento), poder tributar o lucro obtido pelas empresas no exercício das suas actividades.

Assim sendo, uma empresa detém um Estabelecimento Estável num dado país sempre que possuir uma *“instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua actividade”* (art. 5º nº 1 da Convenção Modelo). Além disso, mesmo que não exista qualquer instalação fixa, pode-se estar perante um Estabelecimento Estável, quando exista *“uma pessoa (que não seja um agente independente) que actue por conta da empresa e que exerça habitualmente poderes para concluir contratos em nome desta”* (art. 5º nº 5 da Convenção Modelo).

A existência ou não de um Estabelecimento Estável vai depender da “resposta” que se obtenha as seguintes questões:

¹⁸ OCDE – “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (2003)”
OCDE – “The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce – Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OCDE Model Tax Convention”
OCDE – “The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce – Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OCDE Model Tax Convention – Revised Draft for Comments”

- É ou não uma “instalação”, isto é, trata-se ou não de um local de negócios (local ou bens ao dispor da empresa para a prossecução da sua actividade).

Normalmente a esta questão chama-se teste de presença objectiva (*place of business test*)

- Encontra-se ou não “fixa”, ou seja, está ou não estabelecida num local determinado, durante um certo período de tempo mínimo.

Reúnem-se aqui duas interrogações: o da localização (*location test*) e o da permanência (*permanence test*)

- Por fim, torna-se necessário aferir se através deste é prosseguida total ou parcialmente uma ou várias actividades da empresa. (*business activity tests*).

Existem no entanto excepções ao conceito de Estabelecimento Estável.

Tais excepções geralmente envolvem actividades de natureza auxiliar ou preparatória, incluindo por exemplo, armazenagem, exposição ou entrega de mercadoria, recolha de dados, publicidade ou propaganda de produtos.

Da mesma forma não se considera que uma empresa possui um Estabelecimento Estável, pelo facto de realizar as suas actividades através de um agente mediador, comissionista ou corrector que goze de um estatuto independente e actue como tal.

Pelo contrário, existe um Estabelecimento Estável quando uma pessoa actue por conta da empresa e ostente e exerça habitualmente poderes que lhe permitam concluir contratos em seu nome, a menos que se trate de actividades auxiliares ou preparatórias da actividade que constitui o núcleo de negócio da empresa.

4.1 - LOCAL DE NEGÓCIOS

A Convenção Modelo da OCDE não define o que se deve entender como local de negócios, isto é, pela análise dos comentários ao artigo 5º, chega-se à conclusão que a “instalação”, pode ser um “local físico”, uma “máquina”, ou tão só um “certo espaço”.

Importa então analisar, se no contexto do comércio electrónico, uma *página Web*, um *server* ou um *Internet Service Provider* podem ser considerados um local de negócios susceptível de qualificação como estabelecimentos estável.

Para tal é necessário ter em atenção os comentários ao artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE:

Uma *página Web*, não é mais que uma combinação de *software* e dados electrónicos alojados num determinado servidor.

Não sendo algo material, mas sim imaterial, não possuindo uma localização física que se possa assemelhar a um lugar, nunca, por si só, poderá constituir-se um local de negócio, pelo que não é passível por si mesma de qualificar-se como Estabelecimento Estável.

A distinção entre *página Web* e servidor é relevante, uma vez que a empresa que possui e opera o *servidor* na qual a página está instalada, pode ser distinta da que realiza a actividade de comércio electrónico através da *página Web*.

Isto é, o servidor pode pertencer ou ter sido alugado pela empresa vendedora ou pode pertencer a um Provedor de Serviços de Internet (ISP) que apenas cede espaço em disco para alojar a página, caso a empresa possuidora da *página Web* tenha um contrato de *hosting* com este.

Não se pode considerar que a empresa proprietária da *página Web*, pelo facto de utilizar um servidor de um ISP independente mediante um contrato de

hosting, se possa qualificar como Estabelecimento Estável, mesmo que o ISP proporcione o serviço prestado através de um servidor concreto a pedido da empresa proprietária do site, por conveniência de optimização de comunicações, uma vez que o equipamento não está à sua disposição.

No entanto, se a empresa detentora da *página Web* tiver à sua disposição o servidor que aloja a página, em regime de propriedade ou de arrendamento, e for esta que o opera, o lugar em que está localizado o servidor poderá ser considerado como um Estabelecimento Estável, caso cumpra todos os outros requisitos, uma vez que pode considerar-se que esta possui um local de negócio.

4.2 - A QUESTÃO DA PERMANÊNCIA

Quando a noção de Estabelecimento Estável indica a necessidade de um lugar “fixo”, pretende referir-se a duas situações:

A necessidade desse lugar ser passível de determinação;

E a necessidade de permanecer nesse mesmo local por um certo período de tempo.

Nesta conformidade, segundo os comentários ao artigo 5º, um *servidor*, com uma localização identificada poderá ser considerado um Estabelecimento Estável se cumprir com o requisito da permanência, sendo relevante para este efeito, não a possibilidade de o servidor ser trasladado, mas sim, se de facto esse servidor foi trasladado ou não, isto é que permaneça localizado num determinado lugar durante um período suficiente de tempo para ser considerado fixo.

Contudo nos comentários nada se diz quanto ao período mínimo de permanência num determinado Estado para que se possa considerar como Estabelecimento Estável, ou se a localização identificável poderá ser relativamente a uma área delimitada.

4.3 - QUE NEGÓCIO?

Para que uma empresa possua um Estabelecimento Estável é necessário que exerça através deste a totalidade ou parte da sua actividade e não meras actividades acessórias.

Deste modo, para que possa ser qualificado como Estabelecimento Estável, um servidor posto à disposição e operado pela empresa proprietária da *página Web* que aloja, é preciso que proporcione à empresa utilidades que lhe permitam realizar toda ou parte da actividade principal do seu negócio.

Se, por outro lado, esse servidor se limitar a praticar actividades de natureza preparatória ou auxiliar, deixa de ser considerado como Estabelecimento Estável.

Actividades tipicamente preparatórias ou auxiliares são por exemplo:

- A publicidade de bens e serviços;
- O uso do servidor como espelho para realojar informação por razões de segurança ou de eficiência;
- A recolha de informação de mercado para a empresa...

Note-se que actividades como por exemplo: o fecho de acordo com o cliente, o processamento de cobrança e a entrega de mercadorias não são consideradas como actividades de natureza preparatória ou auxiliar, pelo que se se realizarem automaticamente através do servidor, vão ser passível de qualificação como Estabelecimento Estável

No entanto, se estas actividades constituírem em si mesmas parte essencial ou significativa da actividade principal do negócio da empresa no seu conjunto, ou se o servidor servir de suporte também a outras funções da actividade principal da empresa, então o servidor só poderá ser considerado um Estabelecimento Estável nestas.

Assim sendo, por exemplo no caso de um ISP que se dedique a prestar serviços de hosting e outros relacionados a várias empresas, a operação prestada pelos seus servidores para praticar este serviço é uma parte essencial à sua actividade principal e não pode por isso ser considerada como auxiliar ou preparatória.

Por outro lado, para uma empresa cujo o objecto é vender produtos ou serviços pela internet, a sua actividade principal não é operar servidores e o mero facto de que o faça constitui uma actividade auxiliar ou preparatória, da mesma forma que também seria uma actividade auxiliar ou preparatória a operação de um servidor no qual se aloja uma *página Web* própria que se dedica exclusivamente à publicidade, a mostrar um catálogo on-line e a informar os potenciais clientes.

Isto significa que se deve analisar caso a caso todas as actividades praticadas pela empresa para poder qualificar correctamente o negócio da empresa.

4.4 - A FIGURA DO ISP COMO AGENTE

Uma outra forma de uma empresa possuir um Estabelecimento Estável num país é através da figura do agente.

Assim segundo o modelo da OCDE, considera-se que uma empresa possui um Estabelecimento Estável num determinado país quando realizando actividade com este, ainda que não possuindo uma presença física, leva a cabo actividades a través de agentes que cumpram os seguintes requisitos:

- Que o individuo seja dependente da empresa;
- Que actue em sua representação;
- Que exerça de forma habitual a actividade;

- Que tenha autoridade para concluir contratos em nome do seu representado:

Torna-se importante analisar se uma empresa que possua um contrato com um dado ISP, por via desse contrato, cairá no âmbito do conceito de Estabelecimento Estável.

Um *Internet Service Provider*, não é mais que uma empresa que fornece serviços de acesso à Internet, a várias empresas proprietárias de *páginas Web*.

Assim sendo, não existem quaisquer elementos contratuais que indiquem poderes de representação para efectuar contratos por conta do vendedor. Além disso, na maior parte das situações, os contratos efectuados através das *páginas Web*, tendem a ser definidos, formalizados e muitas das vezes integralmente cumpridos on-line, sendo os únicos intervenientes os consumidores e as *ciber-empresas*.

Desta forma, e uma vez que as empresas ISP não possuem poderes para realizar contratos em nome das empresas proprietárias das *páginas Web*, não podem ser consideradas como seus agentes dependentes, logo não podem constituir um Estabelecimento Estável destas.

5 - CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS

As operações realizadas através do comércio electrónico apresentam também algumas questões ao nível da classificação dos rendimentos.

Uma dessas questões consiste na distinção entre lucro comercial, inerente à venda de bens e serviços em geral e as *royalties*, resultantes do licenciamento de intangíveis, inerentes por exemplo dos direitos de autor.

Esta distinção é importante, por quanto se se estiver perante um lucro comercial, ele só pode ser tributado no país da fonte se for atribuído a um Estabelecimento Estável de uma empresa estrangeira, ao passo que se se estiver perante um pagamento de *royalties*, este pode vir a ser alvo de tributação no país da fonte, uma vez que são inúmeros os países importadores de tecnologia, (como é o caso de Portugal), que reservam o direito de reter imposto na fonte relativamente a *royalties* pagas a não residentes.

A dificuldade de classificação do rendimento de uma transacção electrónica como lucro comercial ou *royalties* é apresentada da seguinte forma no documento de discussão da Conferencia de Turku¹⁹:

“ O comprador de uma imagem digitalizada pode obter o direito ao uso dessa única cópia da imagem, o direito a reproduzir dez cópias para uso num relatório empresarial, o direito de reproduzir a imagem para uso num trabalho académico que é suposto ter uma circulação limitada, ou o direito de a reproduzir numa revista de circulação alargada”

Atendendo a este exemplo e dependendo das circunstâncias, o montante pago pelo comprador poderá ser assimilado à venda de uma

¹⁹ OCDE – “Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”

fotografia, sendo nesse caso visto como um lucro comercial, ou então ser considerado como contrapartida da transferência de direitos de autor, passando nesta situação a dar lugar ao pagamento de *royalties* e ficando a estar sujeito a retenção de imposto na fonte.

No artigo 12º da Convenção Modelo da OCDE ²⁰, está consagrada a definição de *royalties*, onde se diz que estas consistem em “... *retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.*”.

Com a venda da informação digitalizada, por vezes esta definição ainda não é muito clara.

Por exemplo, um consumidor final, em vez de comprar dez exemplares de um dado livro, adquirir uma cópia digital com o direito de reproduzir nove cópias?

A compra por *download* de um livro digitalizado é facilmente identificado como um substituto da transacção convencional do correspondente exemplar físico, mas quanto as outras nove cópias deveria o seu pagamento ser considerado como uma royalty, uma vez que a transacção é substancialmente diferente da compra de um livro em papel, já que o comprador pode mais facilmente reproduzi-lo ou mesmo manipular o seu formato e conteúdo?

Torna-se desta forma, e atendendo aos comentários produzidos ao artigo 12º da Convenção Modelo, importante para a correcta classificação do rendimento obtido numa transacção electrónica, definir a natureza e extensão dos direitos adquiridos pelo comprador, à luz da legislação sobre direitos de autor, uma vez que cada transacção pode envolver:

²⁰ OCDE – “Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (2003)”

- Transferência de direitos de autor;
- Transferência de cópias protegidas por direitos de autor;
- Fornecimento de serviços pelo desenvolvimento ou modificação do “bem digital” ;
- Fornecimento de *Know-how* relativo a técnicas de computação;

Assim sendo, se a cedência se refere apenas ao direito de armazenar e usar o bem em um ou mais computadores do destinatário, independentemente de se tratar de um particular ou de uma empresa, os pagamentos, devem ser vistos como lucro comercial.

Por outro lado, se a cedência der ao destinatário o direito de produção da cópia para venda ao público, então os pagamentos deveram ser considerados como *royalties*.

Caso se trate da cedência total de direitos de autor, esta corresponde à alienação da propriedade de um bem de capital, cujos ganhos caem no conceito de Mais-Valias (artigo 13º da Convenção Modelo da OCDE).

6 - SITUAÇÃO PORTUGUESA

Até agora referimos a posição defendida pela OCDE para a tributação do comércio electrónico.

Não há porem coincidência com a posição que Portugal pretende adoptar²¹ relativamente ao conceito de Estabelecimento Estável.

De facto, a simples existência de uma *página Web*, ou no caso da actividade comercial de uma dada empresa se encontrar direccionada para o mercado português, pode dar lugar à constituição de um Estabelecimento Estável.

Isto porque, Portugal (a par de Espanha) apresentou certas reservas aos comentários que foram apresentados ao artigo 5º da Convenção Modelo (sem no entanto apontar reservas ao próprio artigo).

Tal situação ocorre, visto que se está perante países importadores de serviços prestados via comércio electrónico, que manifestam desta forma os seus receios a uma erosão da base tributável, a par com a possibilidade de se vir a estar perante uma situação que pode originar distorções entre operadores económicos, residentes e não residentes.

Contudo, a par da apresentação da reserva aos comentários do artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, pela parte da Administração Fiscal não foram apresentados quaisquer critérios objectivos que levem a que uma *página Web* possa ser considerada como um Estabelecimento Estável em território português, o que provoca um clima de incerteza e pode levar a uma inibição no crescimento das actividades comerciais realizadas por via electrónica.

²¹ DE PINA, Rita Tavares; "O insustentável peso de ser multinacional na era do comércio electrónico: Presença tributária e atribuição de lucros"
OCDE; "Clarification on Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce – Changes to the Commentary on Article 5"
OCDE; "Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património";
PAIS DE ALMEIDA, Pedro; "Direito Fiscal e Internet"

Já no que diz respeito ao conceito de *royalties* e à forma da sua tributação, Portugal foi mais expressivo, uma vez que apresentou reservas ao artigo 13º da Convenção Modelo, declarando que se reserva o direito de tributar na fonte as *royalties*, bem como se reserva o direito de tratar e de tributar, como *royalties* todos os rendimentos obtidos a título de *software*, desde que os mesmos não tenham sido resultado da transferência total de direitos relativos a *software*.

CONCLUSÕES

Neste trabalho não se pretendia obter soluções, mas antes levantar algumas questões sobre a problemática da tributação directa no comércio electrónico.

Numa altura em que o desenvolvimento tecnológico aumenta as possibilidades de se transaccionarem bens e serviços por via electrónica, sem qualquer intervenção humana, torna-se pertinente que as Administrações Tributárias tenham em atenção que estes problemas existem e que para o interesse de todos se deve procurar encontrar situações idênticas a nível mundial.

Os primeiros passos já estão a ser dados, mas ainda existe muito trabalho a ser feito, uma vez que todos os dias a tecnologia evolui.

Existe portanto a necessidade de se delinear melhor a noção de Estabelecimento Estável (precisando qual o período de permanência? e se o servidor estiver alojado num satélite ou mesmo na Lua? ...), bem como se deve trabalhar no sentido de obter uma classificação mais “apurada” da informação digital em sede de tributação do rendimento.

BIBLIOGRAFIA

- ALTAMIRANO, Alejandro; (2000); “Consideraciones sobre tributação directa en el comércio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través de Internet”; **Revista de Ciência e Técnica Fiscal**, nº 397; Centro de Estudos Fiscais; Janeiro - Março; p.29
- ANACON; (2003) ; “**O Comércio electrónico em Portugal: O quadro legal e o negócio**” www.anacon.pt consultado a 15 de Julho de 2004
- BECKER, Helmut; (1998); “Taxation of Electronic Business in a Globalizing World – Tem Demands for na Adaptation”, **International Tax Review**, vol. 26; Fevereiro; pp. 410-413
- BOEKHOUDT, A. H. E SPENK, Gerritte; (1996); “Virtual World, Real Tax Problms”; **International Tax Review**, Julho - Agosto; pp. 9-11
- COMISSÃO EUROPEIA; (?); “**Introduction to Electronic Commerce**” <http://www.ispo.cec.be/ecommerce/> consultado a 11 de Maio de 2000
- COMISSÃO EUROPEIA; (1998); “**Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta**” COM (98) 374 <http://www.ute.edu.ec/~mjativa/ce/main.html> consultado a 11 de Maio de 2000
- COMISSÃO EUROPEIA; (1999); “**Impostos indirectos e comércio electrónico**” WP1- Junho
- DE PINA, Rita Tavares; (2002); “O insustentável peso de ser multinacional na era do comércio electrónico: Presença tributária e atribuição de lucros”, **O Comércio Electrónico: Estudos Jurídico-Económicos**; Livraria Almedina; pp: 81-134; ISBM: 972-0040-016656
- DOEERNBERG, Richard; HINNEKENS Luc (1999); “Electronic Commerce and International Taxation”; IFA; **Kluwer Law International**

- EUROSTAT (2002), “**E-Commerce in Europe: Results of the Pilots Surveys Carried Out in 2001**”, European Commission, Eurostat, Luxembourg, July 2002.
- FAUSTINO , Manuel; (1999), “*Internet – Perspectivas sobre a tributação em sede de IRS e de IRC*”, in **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, n.º 401 Lisboa; pp. 48-51.
- FRANCO, António Sousa (1999); “O Novo Ambiente Tecnológico e o Direito Fiscal”; **EuroContas**, Outubro
- GLAIZE , Antoine; (1999); **A Neutralidade e Equidade Fiscal no Comércio Electrónico** . in paper apresentado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, na conferencia “*A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias*” in <http://www.dgci.min-financas.pt/sitedgci.nsf/htmlmedia/ciat99.html> consultado dia 15 de Maio de 2000
- HINNEKENS, Luc; (1997); “New Age International Taxation in Digital Economy of The Global Society”; **International Tax Review**, vol. 25; Abril; pp. 116-119
- HINNEKENS, Luc; (1998); “Looking for an Appropriate Framework for Sorce-State Taxation of the International Electronic Commerce in the Twenty-First Century”; **International Tax Review**, vol. 26; Fevereiro; pp. 192-200
- IDC; (2002); “**E-Business: Análise do Mercado e Tendências de Investimento, 2001-2005**”; IDC Portugal, Lisboa, Maio de 2002.
- LEJEUCE, Ine; VANHAM, Bart; VERLINDEN, Isabelle e VERBEKEN, Alain (1998 a); “Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts ?”- Parte I; **European Taxation**; nº 1; Janeiro; pp. 2-13
- LEJEUCE, Ine; VANHAM, Bart; VERLINDEN, Isabelle e VERBEKEN, Alain (1998 b); “Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of

- International Tax Concepts ?”- Parte II; **European Taxation**; nº 2; Fevereiro; pp. 50-58
- LOPES COURINHA, Gustavo (2001); “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte” ; **FISCALIDADE**; nº 6; pp.51-83
 - LUCAS, E. SANTOS, C. e MENESES A (2002), “**Estratégias de e-Business em Portugal**” INSAT, ISBN:972-97566-2-7
 - MARQUES, Mário Castro; (2002); “O Comércio Electrónico algumas questões jurídicas” , in **O Comércio Electrónico: Estudos Jurídico-Económicos**; Livraria Almedina; pp: 35-55
 - OCDE (1997) “**Electronic Commerce: the challenges to tax authorities and tax payers**” ; Relatório preparado pelo Comité de Assuntos Fiscais como contribuição para a Conferência de Turku, na Finlândia, realizada a 18 de Novembro de 1997; Fórum da OCDE
 - OCDE (1998) “**Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**”; in www.oecd.org/daf/fa/te_com/public_release.htm consultado dia 15 de Maio de 2001
 - OCDE; (1999); “**The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce – Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OCDE Model Tax Convention – Draft for Comments**” in www.oecd.org/daf/fa/treaties/art5.pdf consultado dia 10 de Julho de 2004
 - OCDE; (2000 a); “**Clarification on Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce – Changes to the Commentary on Article 5**” in www.oecd.org/daf/fa/treaties/clarif_e.pdf consultado dia 10 de Julho de 2004
 - OCDE; (2000 b); “**The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce – Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OCDE Model Tax**

- Convention – Revised Draft for Comments”** in www.oecd.org/daf/fa/treaties/art5rev_3march.pdf consultado dia 10 de Julho de 2004
- OCDE; (2001 a); **“Attribution of Profits to Permanent Establishment Involved in Electronic Transactions”** in www.oecd.org/daf/fa/e_com/ec_3_ATTRIBUTION_Eng.pdf consultado dia 10 de Julho de 2004
 - OCDE; (2001 b); **“Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment”** in www.oecd.org/daf/fa/ttr_price/peprofit_english.pdf consultado dia 10 de Julho de 2004
 - OCDE; (2003); **“Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património”**; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal; nº 192; ISBN 972-653-167-5
 - OWENS , Jeffrey; (1999); **O Comércio Electrónico e a Fiscalidade** in .paper apresentado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, na conferencia *“A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias”* in <http://www.dgci.min-financas.pt/sitedgci.nsf/htmlmedia/ciat99.html> consultado dia 15 de Maio de 2000
 - PAIS DE ALMEIDA, Pedro (2002); “Direito Fiscal e Internet”; **Direito da Sociedade da Informação - Volume II**; pp.41-55; ISBN: 972-32-00994-2
 - PALMA, Clotilde; (2000); *“Algumas questões fiscais Comércio Electrónico”*, in **Revista TOC**, nº1; Lisboa; pp. 44-53.
 - PINTO, Vaz Adérito; (2002); *“A tributação do comércio electrónico”*; **O Comércio Electrónico: Estudos Jurídico-Económicos**; Livraria Almedina; pp: 135-160; ISBM: 972-0040-016656

- PONTES, Sérgio; (1999); “Comércio electrónico – Um problema de partilha fiscal internacional” ; **Revista Eurocontas** nº 53; pp: 17-20.
- TEIXEIRA, Glória (2001);”Taxation of Income Derived from Electronic Commerce”; **Cahiers de Droit Fiscal International**; V.LXXXVIa