

Abel Alexandre Vilaça Dias

O Sistema Comum do IVA

A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Fevereiro de 2005

I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto – Ano lectivo 2004-2005

O Sistema Comum do IVA

A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Fevereiro de 2005

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	6
A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	9
1. A TRIBUTAÇÃO GERAL E A TRIBUTAÇÃO ESPECIAL	9
1.1 – <i>Os impostos especiais sobre o consumo</i>	9
1.2 – <i>O imposto sobre o valor acrescentado</i>	10
2. Os IEC E O IVA – ALGUMAS CARACTERÍSTICAS QUE OS DISTINGUEM	11
3. A TIPOLOGIA DOS IMPOSTOS GERAIS	14
3.1 – <i>Os impostos monofásicos</i>	14
3.2 – <i>Os impostos plurifásicos</i>	16
4. OS MÉTODOS DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	18
4.1 – <i>A neutralidade fiscal</i>	19
4.2 – <i>As isenções</i>	20
A HARMONIZAÇÃO DO IVA	24
1. AS DIFERENTES ETAPAS DA HARMONIZAÇÃO COMUNITÁRIA DO IVA	24
1.1 – <i>A primeira fase da harmonização</i>	25
1.2 – <i>A segunda fase da harmonização</i>	27
1.3 – <i>A terceira fase da harmonização</i>	29
1.3.1 - O regime particular de tributação das vendas à distância	33
1.3.2 - O regime particular de tributação dos meios de transporte novos	35
1.3.3 - O regime de tributação aplicável às aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo totalmente isento ou por uma pessoa colectiva não sujeito passivo.....	37
1.4 – <i>A quarta fase da harmonização</i>	40
1.4.1 - A determinação de um lugar único para os operadores	42
1.4.2 - A repartição das receitas provenientes do IVA.....	44
1.4.3 - A harmonização das taxas do imposto	45
1.4.4 – O novo sistema comum do IVA: as propostas da Comissão.....	46
O NOVO SISTEMA COMUM DO IVA NA UE – A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NO PAÍS DE ORIGEM.....	52
1. AS PRINCIPAIS LIMITAÇÕES DO REGIME ACTUAL.....	52
1.1 – <i>A localização das transmissões de bens e das prestações de serviços</i>	53
1.1.1 – <i>As operações triangulares</i>	54

1.2 – Outros inconvenientes	59
1.2.1 – A fraude em cadeia, carrossel ou do operador fictício	61
2. O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NO PAÍS DE ORIGEM	63
2.1 – A aproximação das taxas.....	64
2.2 – O sistema de compensação.....	67
2.3 – A concorrência e a fraude	69
CONCLUSÃO.....	71
TAXAS DE IVA APLICADAS NOS ESTADOS MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA	79
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	80

PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS

IVA = Imposto sobre o Valor Acrescentado

CIVA = Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

RITI = Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

CEE = Comunidade Económica Europeia

UE = União Europeia

OCDE = Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

JO = Jornal Oficial das Comunidades Europeias

IEC = Impostos Especiais de Consumo

DL = Decreto-Lei

GATT = Acordo Geral sobre as Tarifas Aduaneiras e o Comércio

OMC = Organização Mundial do Comércio

INTRODUÇÃO

Em 1957, quando foi assinado o Tratado de Roma, que instituiu a CEE, “*conseguir um desenvolvimento harmonioso das actividades económicas em toda a Comunidade*”, constituía um dos seus objectivos essenciais.

Para a prossecução deste objectivo, deveriam os Estados membros, entre outras acções, proceder à “*aproximação das legislações nacionais, na medida em que tal seja necessário ao bom funcionamento do mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno*”.

Na altura essa preocupação de neutralidade concorrencial nas trocas comerciais entre os Estados membros era particularmente relevante, pois os impostos então em vigor em cinco dos seis Estados que formavam a Comunidade constituíam um factor de distorção da concorrência, dificultando a livre circulação das mercadorias no espaço comunitário. De facto, dos seis países¹ que constituíam inicialmente a CEE, apenas a França tinha um imposto não cumulativo em cascata², que designara, aquando da sua criação em 1954, de “*imposto sobre o valor acrescentado*”.

Assim, um dos primeiros passos a ser dado para a concretização dos objectivos do Tratado teria de ser o de aproximar as legislações dos Estados membros relativamente aos impostos sobre o volume de negócios, conforme veio a ser recomendado pelo Comité Fiscal e Financeiro no “Relatório Neumark”.

Com a aprovação das 1.^a e 2.^a Directivas³, em Abril de 1967, consagra-se o IVA como imposto a adoptar no espaço comunitário, que, no entanto, só viria a ser introduzido nas legislações de todos os Estados membros entre 1968 e 1972, tendo sido necessário adoptar mais três Directivas.

O dia 1 de Janeiro de 1973 marca o primeiro alargamento da Comunidade, com a entrada simultânea da Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido.

É, contudo, com a adopção da 6.^a Directiva⁴, dez anos após a aprovação das duas primeiras, que constitui, juntamente com elas, o conjunto de disposições mais relevante

¹ Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo.

² Ver capítulo dos métodos de cálculo – página 15.

³ Directivas n.º 67/227/CEE e n.º 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicadas no JO n.º L 71, de 14 de Abril de 1967.

⁴ Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicadas no JO n.º L 145, de 13 de Junho de 1977.

em matéria de harmonização, que é instituído o *segundo sistema comum* do IVA, caracterizado pela existência de uma base de incidência uniforme.

A década de 80 regista o segundo e o terceiro alargamentos da CEE, com a adesão da Grécia em 1981 e, posteriormente, com a adesão de Portugal e da Espanha em 1986, elevando para 12 o número de Estados membros.

A última modificação relevante em matéria fiscal deu-se no início dos anos noventa, na sequência do *Livro Branco* para a realização do mercado interno (1985) e do Acto Único Europeu (1987), com a aprovação de duas directivas, uma em 1991, que adoptou o chamado Regime Transitório⁵ (RITI), para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1993, e outra em 1992, que estabeleceu a fixação de taxas mínimas para a taxa normal de imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e afastou a possibilidade de haver taxas agravadas⁶.

Desde 1993, ano em que foi introduzido o actual regime transitório, que se verificaram grandes mudanças no seio da UE – a introdução da moeda única e a integração de novos países (primeiro com o alargamento a 15 Estados membros e recentemente com a inclusão de mais 10 novos Estados) constituem as mais significativas.

O regime transitório, embora tivesse constituído um passo muito importante no sentido da supressão substancial das fronteiras internas da UE, apenas constitui um reflexo parcial do processo de integração económica efectuado.

Este sistema, que assenta no princípio de tributação no país de destino e que deveria vigorar, na melhor das hipóteses, até 1996, mesmo tendo sofrido algumas alterações de modo a tornar mais simples a sua aplicação, nunca deixou de ter carácter transitório.

Deve, ainda assim, salientar-se a resistência dos Estados membros em abandonar o actual regime que, ano após ano, se vai mantendo em vigor, alimentando-se das dificuldades e das divergências verificadas nos diversos países que compõem a UE, mas deverá, sobretudo, ter-se presente que ainda não se alcançou o objectivo último da

⁵ Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro, publicada no JO n.º L 376, de 31 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do IVA e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva n.º 77/388/CEE.

⁶ Directiva n.º 92/77/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, publicada no JO n.º L 316, de 31 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do IVA e que altera a Directiva n.º 77/388/CEE (aproximação das taxas).

harmonização fiscal, estabelecido no terceiro considerando da 1.^a Directiva, que consistia na aplicação do princípio da tributação no país de origem.

Para tal, afigura-se absolutamente necessário prosseguir no caminho da harmonização das taxas do imposto.

A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

1. A Tributação geral e a tributação especial

A evolução da harmonização fiscal a nível comunitário tem vindo a incidir fundamentalmente sobre a tributação do consumo.

Sem querer alargar em demasia o campo da aplicação da tributação do consumo, pois nessa expressão poderemos incluir uma variada gama de tributos de natureza diversa, de modo a não nos distanciarmos do objecto do presente estudo, é possível, desde logo, definir, genericamente, os impostos de consumo como aqueles que oneram a utilização de bens e serviços finais num determinado país onde são consumidos.

Desse universo, é possível distinguir impostos gerais e impostos especiais de consumo (usualmente designados por IEC⁷). É sobre estes dois tipos de impostos de consumo que têm recaído os maiores esforços de harmonização fiscal no espaço comunitário.

Ainda assim, será a dentro da tributação geral, onde se inclui o IVA, que incidirá uma maior atenção, não descurando uma curta abordagem aos IEC.

1.1 - Os impostos especiais sobre o consumo

Os IEC constituem uma das formas mais antigas de tributação. Já em tempos remotos, se tributavam alguns produtos, como o chá, os licores, o peixe e o sal, na China ou na Índia. Este último produto era, inclusive, tributado pela generalidade dos soberanos europeus⁸, devido aos elevados montantes de receita fiscal arrecadada e à facilidade de controlo da sua cobrança.

Note-se que naquela época este tipo de tributos incidia sobre produtos que hoje em dia são considerados essenciais, como o peixe ou o sal, sujeitos, em Portugal, à taxa reduzida de 5% – Lista I anexa ao CIVA.

⁷ Denominados *accises* na terminologia francesa, *excises* na terminologia inglesa e *exijsen* na terminologia neerlandesa onde se deu a vulgarização destes impostos nos séculos XVI e XVII com a tributação sobre a cerveja, as bebidas espirituosas e o açúcar.

⁸ Considerado uma “mina de ouro” como refere José Guilherme Xavier de Basto em *A Tributação do Consumo e a sua coordenação internacional* – Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164, 1999, página 20.

Durante muitos anos, as teses que estabeleciam uma relação entre o desenvolvimento económico das nações e a estrutura dos seus sistemas fiscais, denominavam os IEC de “formas arcaicas de tributação” que eram privilegiadas pelos países menos desenvolvidos⁹.

Actualmente, as características e os objectivos dos IEC divergem, por razões óbvias, dos princípios que lhe estavam subjacentes naquela altura.

Em Portugal é o Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que regula os impostos que incidem sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e sobre os tabacos manufacturados, e é com ele que se procede, pela primeira vez, à codificação destes produtos num único diploma que, desde 1993, se encontram harmonizados a nível comunitário.

1.2 – O imposto sobre o valor acrescentado

O imposto sobre o valor acrescentado, tal como o conhecemos, resulta da evolução e aperfeiçoamento dos impostos cumulativos.

De facto, dos seis países que constituíam a CEE apenas a França tinha um imposto não cumulativo em cascata¹⁰, que designara, aquando da sua criação em 1954, de “*taxe sur la valeur ajoutée*” (TVA)¹¹.

Em Portugal o CIVA foi aprovado pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1986.

Desde a sua criação que o IVA tem sofrido, ao longo do tempo, algumas modificações na sua estrutura.

São as diferentes fases, as diversas alterações, as incertezas, as capacidades ou os objectivos, entre outros factores, que têm marcado significativamente a vida deste imposto e o que dele se espera que irá recair a maior atenção no desenvolvimento do presente estudo.

⁹ A este propósito veja-se *O sistema Fiscal Português e o Desenvolvimento Económico e Social*, Sousa Franco, in Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 84, 1969, página 20.

¹⁰ Sobre os tipos de impostos ver páginas 12 e seguintes.

¹¹ A paternidade deste imposto é atribuída a Maurice Lauré, inspector de finanças francês.

2. Os IEC e o IVA – algumas características que os distinguem

2.1 - Os IEC são, tal como o IVA, impostos indirectos, na medida em que o devedor do imposto procede à sua repercussão junto daquele que o deve suportar, isto é, o devedor do imposto, o empresário ou o prestador do serviço, vai reflectir ou reenviar esse encargo para o consumidor final que é quem suporta economicamente o imposto devido, mas, ao contrário do IVA, que é um imposto geral sobre o consumo, os IEC apenas incidem sobre um número limitado de produtos, daí a denominação de imposto especial¹².

2.2 - Os IEC são impostos monofásicos, dado que incidem apenas na fase de declaração para consumo que, regra geral, ocorre à saída dos entrepostos fiscais, pois os bens circulam em regime de suspensão de impostos sendo armazenados em entrepostos aduaneiros sob forte controlo administrativo e sob a responsabilidade dos intervenientes no circuito. Se assim não fosse as empresas teriam de suportar taxas elevadas de imposto cuja recuperação só teria lugar no momento da venda (quando se dá a introdução no consumo), originando uma excessiva oneração financeira que poderia estrangular a sua gestão de tesouraria, sobretudo nas Pequenas e Médias Empresas.

O IVA é um imposto plurifásico que incide em todas as fases do circuito económico, desde a produção, aquisição intracomunitária ou importação ao retalhista, sendo suportado de facto pelos consumidores e utilizadores finais de bens e serviços, através de uma técnica apurada de cálculo que adiante será desenvolvida.

2.3 – Os IEC são impostos de fácil gestão administrativa pelo número reduzido de sujeitos passivos que abrangem¹³, ao contrário do IVA que necessita de uma estrutura mais complexa. Sendo o IVA um imposto plurifásico, que geralmente desce ao estágio retalhista e às prestações de serviços, o número dos seus contribuintes é naturalmente maior, o que torna a sua administração mais complicada que a dos impostos monofásicos.

A administração do IVA por ser complexa não é, por si só, mais onerosa para o Estado quando comparada com a administração dos impostos monofásicos, uma vez que relativamente à receita que consegue gerar o IVA surge como solução mais

¹² Também se encontra com alguma frequência a denominação de *Impostos sobre Consumos Específicos*, vulgo ICE.

¹³ Com excepção do imposto sobre as bebidas alcoólicas, devido às características específicas deste sector, caracterizado pela existência de um número elevado de Pequenas e Médias Empresas que se dedicam à sua produção.

vantajosa, pois o seu custo administrativo deverá ser medido em termos relativos (proporcionais) e não em termos absolutos.

2.4 – Ao contrário do IVA, os impostos especiais tributam bens de procura pouco elástica, pois só assim a subida do seu preço, fruto da pesada carga fiscal que sobre eles incide, não provoca uma baixa mais do que proporcional na sua procura.

Os bens sujeitos a IEC são variados que obedecem a um padrão comum face à finalidade da tributação que lhes está subjacente, pois a sua (excessiva?) tributação “justifica-se” por finalidades extra-fiscais, como veremos adiante, quando forem abordados os objectivos deste tipo de tributação.

Como é evidente, a este propósito, cada país tem sensibilidades diferentes e o que é tolerado num determinado Estado poderá se impensável noutro. Veja-se, por exemplo, no consumo de bebidas alcoólicas: nos países latinos o seu consumo é mais tolerado que nos países nórdicos; ou na defesa do ambiente: países como a Bélgica ou a Alemanha são mais sensíveis a estas matérias que Portugal e tributam selectivamente, entre outros produtos, embalagens não reutilizáveis. São, normalmente, produtos de consumo generalizado, não essenciais ou mesmo nocivos para a saúde ou para o ambiente.

2.5 – A taxa no IVA é expressa em percentagem (*ad valorem*), podendo assumir duas formas diferentes consoante a forma como o peso do imposto é exprimida.

Quando se aplica a taxa *ad valorem* ao valor do produto, sem imposto, ela é definida como “imposto excluído”. É a mais frequente. É também a forma como estão expressas na Lei as taxas do IVA em Portugal.

Há legislações, porém, que preferem definir taxas *ad valorem* “imposto incluído”, ou seja, taxas que informam o montante de imposto incluído no preço após imposto. As taxas “imposto incluído” são mais baixas do que as primeiras.

No entanto, elas são facilmente convertíveis através das seguintes igualdades:

$$t_{ii} = t_{ie} / (100 + t_{ie}) \times 100$$

$$t_{ie} = t_{ii} / (100 - t_{ii}) \times 100$$

em que t_{ii} é a taxa de imposto incluído e t_{ie} a taxa de imposto excluído.

As taxas “imposto incluído” são mais baixas do que as correspondentes taxas “imposto excluído”. Por aplicação das fórmulas anteriores, às taxas do IVA português

expressas na lei de 5%, 12% e 19% (“imposto excluído”) determinam-se as taxas equivalentes “imposto incluído” de 4,76%, 10,71% e 15,97%, da seguinte forma:

$$\text{Taxa de 5\%} \Rightarrow 5/1+5\% = 5/1,05 = 4,76190$$

$$\text{Taxa de 12\%} \Rightarrow 12/1+12\% = 12/1,12 = 10,71428$$

$$\text{Taxa de 19\%} \Rightarrow 19/1+19\% = 19/1,19 = 15,96638$$

A taxa do IEC pode ser específica (a mais frequente) ou mista.

Diz-se taxa mista quando ela integra uma componente específica e uma componente *ad valorem*. Esta combinação visa a correcção dos vícios da pura tributação específica, pois esta torna-a regressiva, uma vez que a taxa ao incidir com o mesmo peso por unidade de produto, o imposto será uma percentagem maior do valor dos bens mais baratos do que dos bens de maior preço.

Relativamente às taxas específicas, as taxas *ad valorem* têm a vantagem de não se deteriorarem com a inflação, pois, ao contrário daquelas, a receita resultante da sua aplicação acompanha o aumento dos preços. Para tal as taxas específicas terão de sofrer alterações periódicas.

As taxas do IVA são superiores às taxas do ICE, já que nenhum imposto monofásico resiste a taxas muito altas.

Para níveis de receita elevados o IVA não tem rival, enquanto que se os objectivos de receita não forem muito ambiciosos o IEC poderá constituir uma alternativa aceitável.

2.6 - O IVA incide, para além dos outros bens ou serviços não sujeitos a IEC, também sobre este tipo de produtos, isto é, do seu valor tributável faz parte esta componente fiscal¹⁴.

2.7 - O objectivo fiscal da tributação do consumo, isto é, a obtenção de receitas, assume particular nitidez nos IEC, dado o elevado volume de receitas que consegue gerar.

No entanto, a tributação especial (mais pesada) é (também) justificada por finalidades extra-fiscais, pois é utilizada como instrumento de prossecução de outros objectivos que não a mera obtenção de receitas. É disso exemplo a tentativa de redução do consumo de determinados bens nocivos à saúde pública como os combustíveis

¹⁴ Em Portugal podemos encontrar esta norma na alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

fósseis, o tabaco e as bebidas alcoólicas ou, como medida de protecção ambiental, o objectivo da redução ou eliminação do consumo de bens não reutilizáveis ou recicláveis.

Por seu lado, em matéria de potencialidades de receita, o IVA é o líder incontestado dos impostos de transacções.

A esta qualificação não é alheia a particularidade do encargo fiscal ser fraccionado pelos diferentes agentes económicos, o que provoca menor resistência dos sujeitos passivos, relativamente aos impostos monofásicos em que apenas uma fase é tributada, possibilitando um controlo mais eficaz, contribuindo, desta forma, para uma menor evasão fiscal. Por outro lado, os sujeitos passivos têm interesse em obter facturas que mencionem imposto a montante para poderem exercer o direito à sua dedução¹⁵.

3. A tipologia dos impostos gerais

Atendendo à forma como podem ser aplicados, os impostos sobre o volume de negócios podem ser monofásicos ou plurifásicos.

3.1 – Os impostos monofásicos

Os impostos monofásicos incidem apenas sobre uma fase do processo produtivo (no grossista, no retalhista). Têm menor capacidade de gerar receita que os impostos plurifásicos, uma vez que se concentram num único estágio da arrecadação do tributo e as taxas altas serem desaconselhadas pois originam, mais cedo ou mais tarde, uma evasão fiscal significativa.

Estes impostos são, em princípio, isentos de efeitos cumulativos. Para tal, é necessário que não haja imposto no interior de cada fase do processo produtivo onde irá incidir a tributação, isto é, imposto nas transacções produtor-produtor, grossista-grossista ou retalhista-retalhista.

Este efeito só é alcançado através do *sistema de suspensão do imposto (ring system - sistema do anel -*, na literatura anglo-saxónica), ou seja, autoriza-se os sujeitos passivos a vender sem imposto desde que os adquirentes também o sejam ou, dito de

¹⁵ É claro que sem uma administração devidamente equipada e sem uma boa fiscalização qualquer imposto é susceptível de fraude e de evasão.

outro modo, só quando os bens saem do espaço onde impera a suspensão (conjunto de contribuintes registados), que se verifica em transacções entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos, é que há lugar a tributação.

É esta técnica que evita os efeitos de cumulação de imposto. É claro que um bem saído desse espaço circunscrito pode a ele regressar e, dessa forma, inverter esta situação, produzindo um efeito cumulativo.

Todavia, exceptuando o imposto sobre o retalhista, os impostos monofásicos não conferem neutralidade fiscal sob o ponto de vista da estrutura dos circuitos económicos de produção e distribuição. Podem, inclusive, desencadear distorções dos processos produtivos. Por exemplo, se o imposto incidir na fase do grossista, haverá a tendência de passar certas fases do processo (despesas de instalação, despesas de transporte, promoção de vendas, publicidade, etc.) para sectores comerciais não sujeitos a imposto (a cargo do retalhista)¹⁶.

Entre os impostos monofásicos, apenas aquele que incide sobre as vendas a retalho é isento deste vício. Não dá origem a distorções na organização da produção e não permite que o valor tributável seja manipulado, transferindo-o de uma só vez para o consumidor final. Além de constituir uma técnica de tributação neutra, nos circuitos económicos da produção e da distribuição, incentiva o desenvolvimento das estruturas produtivas, já que não penaliza a aquisição dos bens de equipamento.

Têm a vantagem de facilitar a aplicação do princípio da tributação no país de destino relativamente ao comércio internacional (admitido pelo GATT¹⁷).

A principal desvantagem consiste na enorme dificuldade de administração e controlo, pelo facto do comércio a retalho se encontrar disperso por um elevado número de pequenos contribuintes sem um mínimo de estrutura empresarial e tradicionalmente pouco cumpridores das suas obrigações fiscais, que aliada às menor propensão para gerar receitas constituem as limitações centrais deste imposto.

¹⁶ Era o que se verificava em Portugal no extinto Imposto de Transacções.

¹⁷ Actualmente Organização Mundial do Comércio.

3.2 – Os impostos plurifásicos

Nos impostos plurifásicos distingue-se o imposto cumulativo ou em cascata (*cascade tax* ou *turnover tax* na terminologia inglesa) e o imposto não cumulativo ou de valor acrescentado (onde se inclui o IVA).

O primeiro tributa todas as transacções em cada fase do processo produtivo, sendo a base tributável constituída pelo valor pleno de cada transacção. O total da carga tributária suportada por cada bem depende da taxa aplicável e do número de vezes que forem objecto de transacção no processo de produção e comercialização.

Os impostos cumulativos, graças aos graves inconvenientes que os caracterizam, estão, hoje em dia, condenados a desaparecer.

Ainda que possam proporcionar avultadas receitas, mesmo com taxas baixas que por norma adoptam, dado o universo de transacções que tributam e o carácter cumulativo que assumem, carecem de neutralidade relativamente às condições de concorrência no mercado interno, já que produtos idênticos poderão estar afectados por cargas fiscais distintas, dependendo da extensão do circuito económico, o que constitui um travão ao desenvolvimento das empresas e das estruturas produtivas, ao progresso técnico e tecnológico e ao aumento da produtividade, com os efeitos nefastos que daí advêm.

De facto, estes impostos favorecem a integração vertical¹⁸ das empresas, alterando artificialmente os circuitos de produção e distribuição e cria entraves à especialização e ao investimento.

No que toca às relações internacionais, o imposto cumulativo constitui um obstáculo às exportações pela dificuldade em quantificar o montante do imposto incluído no preço dos bens que deverá ser restituído aos exportadores, pois encontra-se internacionalmente consagrado (como consequência do GATT) o princípio de que os impostos sobre o consumo devem ser exclusivamente aplicados pelo país de destino dos bens.

O imposto não cumulativo ou de valor acrescentado não tributa as transacções pelo valor integral, pois admite-se, em cada fase do circuito económico, a dedução do imposto suportado (imposto dedutível) nas compras ao imposto apurado (imposto

¹⁸ Alterar as fases de um circuito económico (por exemplo um produtor passar a ser produtor e grossista, eliminando, assim, a fase intermédia entre ele e o retalhista).

liquidado) nas vendas, em relação a um determinado período (mês ou trimestre), de modo a que a tributação corresponda à aplicação da taxa ao valor acrescentado por cada operador e não ao volume de vendas.

Desta forma o IVA configura uma técnica de tributação que elimina os inconvenientes da tributação cumulativa e é fruto da sua evolução e aperfeiçoamento.

O primeiro país a chegar ao IVA, como já foi referido, foi a França.

Com a finalidade de minorar os efeitos cumulativos da tributação em cascata introduziu um sistema de suspensão de imposto para os bens fisicamente consumidos na fase da produção.

No entanto, face algumas imperfeições que originavam fraude, este sistema evoluiu para um outro, que também afasta os efeitos cumulativos e conduz a um resultado semelhante – o *sistema de crédito de imposto*.

Neste sistema não existe a suspensão do imposto na fase da produção. A suspensão dá lugar à sujeição dos bens de produção a imposto mas permite-se a dedução desse montante ao imposto incidente sobre as vendas. Como diz J. G. Xavier de Basto¹⁹, “o imposto não é afinal mais do que um imposto sobre as vendas com crédito de imposto a montante”.

É esta técnica do crédito de imposto que está na origem do sucesso do IVA, cuja superioridade, sob o ponto de vista da técnica fiscal, comparada com outras formas de tributação do consumo, levou à sua rápida expansão. São já vários os países, nos diferentes continentes, que o adoptaram.

Embora a técnica de funcionamento do imposto seja sensivelmente idêntica em todos os países, uma vez que o imposto a entregar ao Estado é apurado pelo mesmo método²⁰, o seu âmbito de aplicação não é o mesmo, pois varia em função do respectivo grau de desenvolvimento económico e da história sócio-cultural específica de cada um deles.

¹⁹ Obra citada na página 8.

²⁰ Método indirecto subtractivo, método do crédito de imposto ou método das facturas.

4. Os métodos de cálculo do imposto sobre o valor acrescentado

A tributação do valor acrescentado pode fazer-se por diferentes métodos de cálculo e, dentro destes, de uma forma directa ou indirecta.

Por um lado, para aplicar o método directo de cálculo do imposto necessitamos de determinar previamente o valor acrescentado das empresas, sendo desnecessária esta condição no método indirecto. Por outro, o valor acrescentado pode ser obtido por um processo aditivo ou por um processo substractivo.

Podemos, assim, distinguir quatro métodos de cálculo: O método directo aditivo, o método directo substractivo, o método indirecto aditivo e o método indirecto substractivo (também conhecido por método do crédito de imposto ou método das facturas)²¹.

Por ser pelo método indirecto substractivo que o IVA, tal como o conhecemos, opera, será ele o único método objecto de algum desenvolvimento²².

No quadro seguinte podemos observar um exemplo típico do método indirecto substractivo com vários agentes económicos operando em cadeia:

	Compra		Venda		Imposto		
	V. Liquido	IVA	V. Liquido	IVA	Liquidado	Dedutível	A pagar
Produtor	-	-	400	60	60	0	60
Grossista	400	60	600	90	90	60	30
Retalhista	600	90	900	135	135	90	45
C. Final	900	135	-	-	-	-	135

Taxa do imposto = 15% e Margem de lucro = 50%

O consumidor final paga a totalidade do imposto cujo montante é igual ao somatório do imposto apurado nas três fases anteriores. No apuramento do IVA os sujeitos passivos subtraem o imposto dedutível (das compras) ao imposto liquidado (nas vendas).

²¹ Para mais pormenores sobre os diferentes métodos de cálculo do valor acrescentado veja-se José Guilherme Xavier de Basto - *A Tributação do Consumo e a sua coordenação internacional* - Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164, 1999, página 42 e seguintes.

²² Os casos especiais dos pacotes das agências de viagens e os bens em segunda mão operam pelo método directo substractivo.

Apenas para verificar a equivalência de resultados, o quadro seguinte apresenta os mesmos sujeitos agora a operar segundo o método directo subtractivo, onde é necessário apurar o valor acrescentado em cada fase:

	Compras	Vendas	V.A.	IVA
Produtor	-	400	400	60
Grossista	400	600	200	30
Retalhista	600	900	300	45
C. Final	900	-	-	135

Taxa do imposto = 15%, Margem de lucro = 50% e V.A. = Valor acrescentado

4.1 – A neutralidade fiscal

Uma das grandes vantagens do IVA, operando pelo método do crédito de imposto (será unicamente a este método que nos referimos daqui por diante ao escrever apenas IVA), em relação aos outros métodos de cálculo é a propriedade de conferir neutralidade às transacções por ser isento de efeitos cumulativos.

Ele é neutro porque o conteúdo fiscal dos bens não depende da extensão dos processos produtivos nem da repartição do valor acrescentado pelos diversos operadores.

Não favorece a integração vertical das empresas nem a desincentiva.

Não introduz distorções nos circuitos de produção e distribuição.

Incentiva o investimento produtivo e o desenvolvimento das trocas internacionais, pois ao eliminar a carga fiscal nas exportações permite a aplicação correcta do princípio da tributação no país de destino dos bens.

Neste método o imposto é determinado aplicando a taxa ao valor das receitas das vendas (e/ou serviços prestados), subtraindo ao resultado obtido o imposto suportado nas compras, ou seja, o imposto apurado é o valor que resulta da diferença entre o imposto liquidado (facturado) nos *outputs* e o imposto dedutível (suportado) nos *inputs*, num determinado período considerado²³.

Esta forma de cálculo verifica-se em todas as fases do processo produtivo, sendo aplicada a técnica de crédito de imposto²⁴ em cada uma delas, de modo a apurar

²³ Podemos observar esta regra no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA.

²⁴ Justifica-se, assim, a denominação de *método do crédito de imposto*, pois deriva da técnica que lhe é característica: a técnica de crédito de imposto ou direito a dedução do imposto a montante.

correctamente o imposto a entregar ao Estado (ou a recuperar, no caso do imposto dedutível ser superior ao imposto liquidado nesse período considerado).

Assim, cada operador irá facturar imposto sobre a totalidade das vendas e/ou prestações de serviços que será deduzido pelo operador seguinte e assim sucessivamente até alcançar o consumidor final, que é de facto quem irá suportar o imposto, pois ele é o único nesta cadeia para quem o imposto suportado nas aquisições não é dedutível, é um encargo definitivo²⁵.

4.2 – As isenções

Assumindo-se o IVA como a forma mais completa de tributação do consumo, não significa, por razões diversas, que ele é o imposto perfeito. Ele é, sem dúvida, o menos mau e aquele que consegue um melhor desempenho face às alternativas que conhecemos.

Desde logo a sua principal característica – a neutralidade – deteriora-se se forem conferidas isenções. No entanto, não há sistema que não as conheça (são um mal necessário!). Servem fins de política económica, social ou cultural (serviços na área da saúde, na área da educação, na área da segurança social, actividades artísticas, recreativas ou culturais, operações financeiras ou de seguros, etc.), que estão para além da natureza e da técnica do imposto.

Antes de avançar qualquer explicação para o contributo das isenções na desvirtualização do sistema, convém distinguir os dois tipos existentes: isenção simples e isenção completa.

Na isenção simples (isenção incompleta ou isenção sem crédito de imposto a montante) não há liquidação de imposto na venda ou prestação de serviço e não há

A denominação de *método das facturas* resulta do facto de serem as facturas (ou documentos equivalentes) o suporte documental legal para registar, por um lado, as vendas e/ou prestações de serviços e o imposto nelas liquidado e, por outro, as compras e o imposto que o sujeito passivo pode deduzir. O n.º 2 do artigo 19.º do CIVA é taxativo quanto à importância destes documentos: “*só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal (...)*”. A designação de *método subtractivo indirecto* justifica-se, em primeiro lugar, por ser uma subtracção a última operação do algoritmo (imposto liquidado nas vendas e/ou prestações de serviços menos imposto suportado nas compras) e, em segundo lugar, pela natureza indirecta da forma como se determina o imposto, já que este não incide sobre o valor acrescentado (nos métodos indirectos não é necessário determiná-lo), ele não resulta da aplicação da respectiva taxa ao valor acrescentado, é transferido e integrado nos preços dos bens ou serviços de um modo fácil e transparente.

²⁵ Dentro de certos limites, para algumas entidades que revestem a qualidade de consumidores finais o imposto poderá ser restituído. É o caso da Igreja ou das Instituições Particulares de Solidariedade Social.

dedução do imposto suportado nas aquisições a montante (sem direito a dedução). São deste tipo as isenções nas operações internas previstas no artigo 9.º do CIVA e as do regime especial de isenção a que se refere o artigo 53.º do mesmo código. O operador isento é tratado da mesma forma que um consumidor final²⁶.

A isenção completa (isenção com reembolso dos impostos suportados a montante ou taxa zero²⁷) traduz-se pela não liquidação do imposto na venda ou prestação de serviço mas conferindo-se ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto suportado a montante, o que faz com que a carga fiscal incidente nos estádios anteriores seja totalmente anulada (o que não se verifica nas isenções simples).

Estas isenções aplicam-se às exportações, a determinadas operações assimiladas a exportações, a algumas operações ligadas a regimes aduaneiros suspensivos e ainda às transmissões de bens para outros Estados membros da UE, nos termos do disposto no RITI.

Ora, como as isenções simples não anulam a carga fiscal a montante, contrariando a técnica basilar do imposto, podem originar efeitos cumulativos, desde que os agentes económicos se situem nos estádios intermédios²⁸ da produção, interrompendo, deste modo, o circuito “normal”.

As facturas do sujeito passivo isento são emitidas sem qualquer imposto (*facturas brancas*) e deverão mencionar o motivo da sua não aplicação²⁹, de forma a transmitir ao operador seguinte essa informação (para que ele saiba que não há lugar a qualquer dedução de imposto nessa transacção). Nesta fase quebra-se a cadeia de deduções de impostos suportados a montante.

Deste modo, pelo facto do imposto contido nas compras que iria ser objecto de dedução se não existisse a isenção, ele incorpora-se definitivamente no valor dos bens, originando efeitos cumulativos.

Uma outra dificuldade surge quando estamos perante operadores mistos, onde poderão aparecer situações em que os bens e serviços adquiridos podem ser utilizados

²⁶ É claro que ambos estão sujeitos a IVA (para haver uma isenção tem de haver previamente uma sujeição). Os primeiros estão isentos pela natureza das operações (saúde, educação, ...) enquanto os segundos estão condicionados a um limite de volume de negócios (€9.975,96).

²⁷ Para o agente económico tudo se passa como se às vendas/prestações de serviços se aplicasse uma taxa de 0%).

²⁸ Mesmo que se verifique no estádio final o valor do bem terá contido o chamado “imposto oculto” (*hidden tax*), pois o sujeito passivo apesar de não facturar imposto aos consumidores finais, também não pode deduzir o imposto que suportou na fase anterior quando o adquiriu.

²⁹ No CIVA encontramos esta obrigação na alínea e) do n.º 5 do artigo 35.º.

para efectuar, indistintamente, operações tributadas (com direito a dedução) e operações isentas (isenções simples que não conferem o direito a dedução).

Este problema, fruto da existência de isenções simples, que suscita alguma complexidade administrativa é, seguramente, um dos mais complicados de solucionar em toda a regulação do imposto.

Nestes casos as soluções possíveis são duas³⁰:

a) o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dão lugar a dedução – *método do pro rata* ou *método da percentagem da dedução*, ou então;

b) os sujeitos passivos podem efectuar a dedução do imposto a que tenham direito segundo o *método da afectação real* da totalidade ou de parte dos bens ou serviços utilizados, permitindo a dedução integral do imposto suportado nas aquisições destinadas a operações tributáveis que conferem direito à dedução e excluindo do direito à dedução as aquisições destinadas a operações que não conferem esse direito, devendo evidenciar essa separação (entre operações isentas e tributáveis) na contabilidade.

A isenção completa, ao contrário da isenção simples, não altera as qualidades de neutralidade do IVA, já que consegue proteger do imposto o consumo do bem a que essa isenção completa se aplica.

Ao permitir que o sujeito passivo não liquide imposto na venda mas conferindo-lhe o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições, não há interrupção na cadeia de deduções e, por conseguinte, não se verificam efeitos cumulativos, quer a isenção seja estabelecida em estádios intermédios (as taxas intermédias são “imateriais”³¹, sem consequências sobre a receita que será recuperada pela taxa final) ou na fase final do ciclo (a carga fiscal, visível ou oculta, desaparece do valor do bem, pelos motivos acima referidos - dedução dos *inputs* e não liquidação nos *outputs*).

Um dos inconvenientes deste tipo de isenção é de originar situações de crédito a favor dos sujeitos passivos, cujas operações de restituição nem sempre são fáceis de

³⁰ Métodos de dedução nas actividades mistas: método do pró rata e método da afectação real, cujas regras de funcionamento encontramos no artigo 23.º do CIVA. O primeiro é a regra geral e o segundo é opcional. No entanto, para as actividades de locação e/ou venda de imóveis o método da afectação real é obrigatório. Esta obrigatoriedade prende-se com o facto do método do pró rata não ser fiável e não traduzir a natureza da actividade exercida, pois nas operações imobiliárias as vendas nem sempre são repartidas com regularidade pelos diversos exercícios.

³¹ São taxas que definem impostos dedutíveis, ou seja, impostos que o Estado recolhe numa fase (liquidação) para o perder na fase seguinte (dedução), já que é a taxa aplicada no final do ciclo que determina a receita (imunidade do IVA à integração vertical).

gerir (o grau de dificuldade aumenta ou diminui conforme a administração fiscal está mais ou menos preparada e equipada para lhes fazer face, como é evidente).

A HARMONIZAÇÃO DO IVA

No que diz respeito ao imposto sobre o valor acrescentado o programa de harmonização tem vindo a consolidar-se mais por saltos do que através de uma evolução linear. A evolução da harmonização da fiscalidade indirecta tem sido marcada por pequenos progressos, conseguidos através de negociações difíceis, mas, acima de tudo coerente na preservação da soberania dos diferentes Estados. A história da integração comunitária está intimamente ligada à construção de uma união aduaneira e de um mercado interno comum a todos os Estados membros.

A questão da soberania nacional de cada Estado membro é de tal modo pertinente que, salvo no que respeita à união aduaneira, dada a fusão dos diversos territórios aduaneiros num só³², continuam a existir tantos espaços fiscais distintos quantos Estados membros, nos quais são aplicados impostos nacionais por administrações fiscais nacionais.

Embora limitadas por determinados princípios consagrados nos Tratados³³ e sujeitas ao controlo do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, continuam a existir políticas fiscais essencialmente nacionais.

Em rigor, não existe uma fiscalidade europeia. Os Estados membros (ainda!) não atribuíram à União uma competência fiscal própria. A exigência de consensos em matéria fiscal, dada a sua estreita ligação ao tema da soberania nacional e ao papel que nela desempenham os respectivos parlamentos nacionais, explica, de uma certa forma, esta importante limitação de ordem política e financeira, ou seja, *no taxation without representation*. Por isso, em matéria fiscal, continua a vigorar na UE o princípio da unanimidade e não o da maioria qualificada.

1. As diferentes etapas da harmonização comunitária do IVA

Se o objectivo de supressão da tributação nas fronteiras interiores do espaço comunitário há muitos anos se encontra consagrado, as estratégias adoptadas para o alcançar têm passado por diferentes fases.

³² Os direitos aduaneiros são cobrados pelas Alfândegas dos Estados membros ao abrigo de uma pauta aduaneira comum e são receita do Orçamento comunitário.

³³ Veja-se, neste domínio, o Tratado da União Europeia com predominância de princípios (com especial atenção para o princípio da não discriminação) e regras de procedimento.

1.1 – A primeira fase da harmonização

Um dos primeiros passos a ser dado para a concretização dos objectivos do Tratado de Roma teria de ser a aproximação das legislações dos Estados membros relativamente aos impostos sobre o volume de negócios. Tal necessidade viria a ser recomendada pelo Comité Fiscal e Financeiro³⁴ no “Relatório Neumark” em 1962.

Desta forma, o Comité procede a um exame global dos problemas fiscais e financeiros colocados pela construção do mercado comum.

O relatório conclui que o objectivo essencial da harmonização fiscal consistia no favorecimento das condições concorrenciais, de modo a que a integração e o crescimento económico dos seis Estados membros que então compunham a CEE se realizassem simultânea e progressivamente, pelo que recomenda a abolição dos impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata sobre as vendas que vigoravam em cinco dos seis Estados membros (a excepção era a França, como já foi referido).

Assim, com a adopção das duas primeiras directivas do Conselho, publicadas no JO n.º L 71, de 14 de Abril de 1967, foi criado o *primeiro sistema comum* do IVA.

A Directiva 67/227/CEE é a “Primeira Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 em matéria de harmonização das legislações dos Estados membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios” e a Directiva 67/228/CEE é a “Segunda Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 em matéria de harmonização das legislações dos Estados membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado”.

A 1.ª Directiva estabelece a obrigatoriedade da adopção do IVA como base da tributação indirecta, calculado através do método indirecto subtractivo ou de crédito de imposto, em substituição dos impostos cumulativos que então vigoravam, o mais tardar até 1 de Janeiro de 1970. O artigo 1.º reflecte o primeiro esforço de harmonização fiscal: “*Os Estados membros substituirão o seu sistema actual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado*”.

³⁴ Constituído em 5 de Abril de 1960 por decisão da Comissão. Também designado por “Comité Neumark” pelo facto de ter sido o economista alemão Fritz Neumark que a ele presidiu. Este Comité foi incumbido de analisar até que ponto as disparidades então existentes nas finanças dos Estados membros impediam a instauração de um mercado comum e de examinar as possibilidades de eliminar essas divergências.

A 1.^a Directiva limita-se a definir as linhas gerais de aplicação do imposto, enquanto que a 2.^a Directiva tem uma finalidade mais alargada (contém os princípios fundamentais do sistema comum).

Mas, do regime da 2.^a Directiva não resulta um sistema comum com uma base de incidência uniforme³⁵, pois, se por um lado, define normas relativas à base de incidência (quais as operações tributáveis, definição de sujeito passivo, ...), por outro, deixa uma considerável margem de manobra aos Estados membros na regulamentação das isenções.

Se exceptuarmos o seu interesse histórico e académico, o desenvolvimento destas duas directivas não se mostra muito relevante, pois o seu articulado viria a sofrer alterações significativas com a adopção da 6.^a Directiva em Maio de 1977.

Aliás, deve salientar-se que o início da harmonização fiscal no espaço comunitário se mostrou bastante tímido. De facto, desde as recomendações do Relatório Neumark, foi necessário aguardar cerca de 11 anos para que o IVA fosse introduzido nas legislações de todos os Estados membros, ultrapassando, inclusive, a data prevista no artigo 1.º da 1.^a Directiva – 1 de Janeiro de 1970.

As duas primeiras directivas foram adoptadas em 1967 mas a legislação que aplicava as suas regras só entrou em vigor nos Estados membros entre 1968 e 1973, tendo sido necessárias adoptar mais três directivas.

A 3.^a Directiva³⁶ prorrogou a data da entrada em vigor em todos os Estados membros (no entanto, dos seis Estados membros apenas a Bélgica e a Itália não estavam em condições de a respeitar), adiando em dois anos a data inicialmente prevista (para 1 de Janeiro de 1972), e as 4.^a e 5.^a Directivas³⁷ prorrogaram a data da entrada em vigor em Itália (para 1 de Julho de 1972 e 1 de Janeiro de 1973, respectivamente).

O dia 1 de Janeiro de 1973, para além de marcar a data da introdução do IVA em Itália, após sucessivos atrasos, coincide com a data do primeiro alargamento da Comunidade, com a entrada em simultâneo da Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido, alargando, assim, a nove Estados membros o primeiro sistema comum do IVA definido pelas 1.^a e 2.^a Directivas³⁸.

³⁵ A expressão oficial portuguesa é *matéria colectável uniforme*.

³⁶ Directiva n.º 69/463/CEE, publicada no JO n.º L 320, de 20 de Dezembro de 1969.

³⁷ Respectivamente, Directiva n.º 71/401/CEE, publicada no JO n.º 283, de 24 de Dezembro de 1971, e Directiva n.º 72/250/CEE, publicada no JO n.º L 162, de 18 de Julho de 1972.

³⁸ Os Tratados de Adesão permitiam-lhes a introdução do sistema comum do IVA até 1975, no entanto, a Dinamarca já aplicava o IVA desde 1967, a Irlanda introduziu-o em 1972 e o Reino Unido em 1973.

1.2 – A segunda fase da harmonização

A segunda etapa da harmonização fiscal da tributação indirecta é marcada pela adopção da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (publicada no JO n.º L 145, de 13 de Junho de 1977), *relativa à harmonização das legislações dos estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado: matéria colectável uniforme* – 6.ª Directiva.

Com a entrada em vigor da 6.ª Directiva, institui-se o *segundo sistema comum do IVA*, que constitui, juntamente com as 1.ª e 2.ª Directivas, o conjunto de disposições mais marcante em matéria de sistema comum do IVA, caracterizado pela existência de uma base de incidência uniforme (ou matéria colectável uniforme na tradução oficial portuguesa), que o primeiro sistema comum, resultado das duas primeiras directivas, não havia conseguido, dada a significativa liberdade de regulamentação em matéria de isenções que conferia aos Estados membros.

A base de incidência uniforme implicava regras comuns (além da incidência real e pessoal já prevista na 2.ª directiva), com alargamento obrigatório da tributação ao estúdio retalhista e à globalidade das prestações de serviços, assim como em sede de isenções e de valor tributável e, ainda, de harmonização dos regimes especiais das pequenas e médias empresas e da actividade agrícola.

No entanto, é necessário recuar alguns anos para procurar a razão fundamental da adopção desta directiva, e que define, de certa forma, o início da segunda fase da harmonização fiscal do IVA.

É com a Decisão do Conselho de 21 de Abril de 1970³⁹, relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados membros por um sistema de recursos próprios da Comunidade, que o objectivo da base de incidência uniforme que resulta na adopção da 6.ª Directiva encontra a sua génese.

O orçamento comunitário passou a ser financiado, entre outros, por recursos provenientes do IVA, obtidos pela aplicação de uma percentagem sobre uma base de incidência determinada uniformemente para todos os Estados membros, de acordo com as regras comunitárias.

³⁹ Publicada no JO n.º L 94, de 28 de Abril de 1970.

O funcionamento do novo sistema de financiamento da Comunidade, no que aos recursos próprios do IVA diz respeito, só teria condições para vigorar quando todos os Estados membros definissem, segundo regras comuns, a incidência objectiva e subjectiva, as isenções ou o valor tributável, de modo a conseguir a desejada base de incidência uniforme.

Assim, como a 2.^a Directiva tinha instituído um sistema que estava longe de responder ao que era pretendido naquela Decisão do Conselho, a solução teria de passar pelo aprofundamento do estudo das matérias relacionadas com o IVA, de forma a alcançar o objectivo preconizado – um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado com uma base de incidência uniforme que viesse a ser adoptada por todos os Estados membros.

Deve, contudo, realçar-se que a adopção da 6.^a Directiva não introduz uma verdadeira harmonização nas legislações dos diferentes Estados membros, dadas as diversas faculdades que lhes foram permitidas e que a tornam uma verdadeira miscelânea de disposições legislativas.

- A exclusão de certas zonas com problemas muito específicos dos respectivos territórios nacionais de determinados Estados membros, para efeitos de aplicação das normas do sistema comum do IVA, de modo a fazer respeitar o princípio da neutralidade fiscal, criando, dessa forma, uma fronteira fiscal entre a zona excluída e o território;

- A permissão da manutenção dos regimes de isenção e dos regimes especiais de tributação anteriores à adopção da directiva, como, por exemplo, o regime especial aplicado ao sector agrícola, destinado a compensar o imposto pago pelos agricultores nas aquisições de bens e serviços;

- A não regulação dos bens em 2.^a mão, dos objectos de arte e antiguidades, do ouro e do transporte de pessoas;

- As derrogações temporárias contidas nos Anexos E e F, em que os Estados membros podem continuar a tributar as operações que, nos termos da legislação comunitária, deveriam ser isentas (Anexo E) e isentar de imposto as operações que deveria ser tributadas (Anexo F);

- As derrogações que permitem a introdução nas legislações nacionais dos Estados membros de medidas especiais para simplificar a cobrança do imposto ou evitar certas fraudes o evasões fiscais;

São alguns dos exemplos que afastam o objectivo consagrado em 1967 de proceder à respectiva harmonização.

1.3 – A terceira fase da harmonização

Delimitar por fases a evolução da harmonização fiscal na Comunidade não é tarefa à qual podemos conferir rigor na exactidão das datas.

Não é fácil, dados os inúmeros momentos que marcam, uns mais que outros, o seu desenvolvimento.

Convém, acima de tudo, construir por etapas a visão global dos acontecimentos de forma a ser mais fácil a sua assimilação.

Deste modo, conscientes desse “risco”, poderá dizer-se que a terceira fase da harmonização da fiscal do IVA é marcada, sobretudo, no início dos anos noventa, pela abolição das fronteiras fiscais em 1 de Janeiro de 1993, na sequência do chamado *Livro Branco* para a realização do mercado interno, em 1985, e do Acto Único Europeu, em 1987.

Do programa fiscal para a realização do mercado interno, apresentado pela Comissão no *Livro Branco*, já constava que os Estados membros deveriam chegar a acordo sobre a supressão das barreiras fiscais de toda a espécie, devendo a sua abolição ocorrer, o mais tardar, até 31 de Dezembro de 1992. De forma a concretizar este objectivo, a Comissão propôs um programa e uma calendarização para a eliminação das fronteiras físicas, técnicas e fiscais.

O exemplo mais flagrante da divisão física que se verificava, mesmo que, porventura, fosse apenas simbólica, era a existência dos postos aduaneiros fronteiriços, cuja razão de ser não tinha outra finalidade senão a recolha de receitas fiscais, sob a forma de impostos indirectos, que cada Estado membro se sentia no direito de arrecadar.

A proposta da completa abolição das fronteiras fiscais implicava a procura de mecanismos que, face à ausência daquele controlo, permitissem aos Estados membros continuar a praticar taxas de tributação indirecta diferenciadas, dadas as diferenças existentes entre eles.

Para conseguir ultrapassar tal obstáculo era necessário adoptar uma conduta comum a todos os Estados membros, para que as trocas comerciais entre os diferentes

países da Comunidade tivessem o mesmo tratamento que as transacções ocorridas internamente em cada um deles.

Desta feita, as transacções entre Estados membros deveriam obedecer ao princípio da tributação no país de origem.

Aliás, na lógica de evolução do sistema do IVA previsto na 6.^a Directiva, o princípio da tributação no país de destino deveria manter-se apenas para as transacções com o exterior da Comunidade (em sintonia com as regras definidas no GATT), de modo a que a adopção do princípio da tributação no país de origem se traduzisse no tratamento igualitário entre as compras e vendas intracomunitárias e internas.

Só quando se estiver perante o cenário se poderá falar de um verdadeiro mercado interno europeu.

A 1 de Julho de 1987, o Acto Único Europeu vem confirmar a data de 1 de Janeiro de 1993 como meta para a instauração de um mercado de características análogas à de um mercado interno, definido como “*um espaço sem fronteiras interiores no qual é assegurada a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais*”.

Logo de seguida, a 21 de Agosto de 1987, numa “Comunicação global”⁴⁰, a Comissão apresentou um conjunto de propostas sobre a harmonização da fiscalidade indirecta e a abolição das fronteiras fiscais, habitualmente designadas por “propostas Cockfield⁴¹” (ou “pacote Cockfield”).

No entanto, dois anos após a apresentação destas propostas ao Conselho (em Setembro de 1987), o ECOFIN de 9 de Outubro de 1989, rejeita as propostas da Comissão em que se preconizava a adopção do princípio da tributação no país de origem, em detrimento do regime de tributação baseado no princípio do destino que vigorava (e que ainda hoje se mantém).

Esta tomada de posição por parte do Conselho ficou a dever-se, principalmente, à falta de acordo na criação de um sistema de compensação de receitas (“câmara de compensação” ou *clearing mechanism*, proposto por Cockfield para a redistribuição das receitas do IVA), de forma a evitar perda de receita para os países importadores líquidos que resultariam da cobrança do IVA na origem.

⁴⁰ *Achèvement du marché intérieur – rapprochement des taux et harmonization des structures des impôts indirects. Communication globale de la Commission, COM (87).*

⁴¹ Do nome do Comissário britânico Lord Cockfield, responsável pelos assuntos fiscais na Comissão até finais de 1989.

De facto, a abolição das barreiras fiscais beneficiaria os países com *superavit* e prejudicaria os países com *deficit* na balança de transacções comerciais dentro do espaço comunitário.

A ausência de propostas para o controlo da fraude e da evasão fiscais foi outro motivo forte que contribuiu para a recusa do Conselho.

Em síntese, estas propostas baseavam-se na seguinte abordagem geral⁴²:

- a) A tributação na origem, na acepção de lugar físico dos bens e serviços no momento em que são vendidos pelas empresas;
- b) Uma aproximação das taxas do IVA e das legislações na medida estritamente necessária para limitar os riscos de distorção da concorrência;
- c) Um mecanismo de compensação susceptível de ser aceite pelos Estados membros para manter uma atribuição de receitas ao Estado membro de consumo.

A rejeição pelo Conselho das propostas de directiva referentes ao regime definitivo⁴³, face às discrepâncias existentes entre os Estados membros, principalmente quanto à estrutura e ao nível das taxas, provocou uma inversão na estratégia por parte da Comissão.

Na remodelação da Comissão, o Comissário britânico Lord Cokfield é substituído pela Comissária francesa Christiane Scrivener na “pasta” que ocupava.

É já no seu mandato que são então aprovadas duas directivas: a Directiva n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991 e a Directiva n.º 92/77/CEE, de 19 de Outubro de 1992.

A primeira, publicada no JO n.º L 376 de 31 de Dezembro de 1991, adoptou, para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1993, o *regime transitório das operações intracomunitárias em IVA* (vulgo RITI - regime do IVA nas transacções intracomunitárias - em Portugal).

⁴² Comissão das Comunidades Europeias, COM 328 (96) final, Bruxelas, 10 de Junho de 1996.

⁴³ A partir de 1996 a Comissão começa a falar em “novo sistema comum do IVA” em vez de “regime definitivo”.

A segunda, publicada no JO n.º L 316 de 31 de Outubro de 1992, estabeleceu a fixação de taxas mínimas para a taxa normal do imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e proibiu as taxas agravadas.

Deste modo, sem abrir mão dos princípios e objectivos definidos nas propostas Cockfield, a Comissão opta por uma estratégia mais moderada e pragmática, concentrando a sua atenção na construção de um regime transitório que mantivesse em vigor o princípio da tributação no país de destino, abolindo ao mesmo tempo as fronteiras fiscais que lhe serviam de suporte para a arrecadação da receita (os postos aduaneiros fronteiriços).

Com o regime transitório os conceitos de exportação e importação apenas são utilizados quando se verificarem transacções entre o espaço comunitário e o seu exterior.

Para as trocas comerciais entre Estados membros, dentro da área que delimita o espaço comunitário, fala-se em aquisição intracomunitária (para o país adquirente) e transmissão intracomunitária (na óptica do país vendedor).

Estas duas operações, que definem uma transacção intracomunitária, em termos de aplicação do imposto, originam os mesmos resultados que o regime anterior, ou seja, isenção completa (isenção com direito a dedução do imposto suportado a montante) nas exportações e tributação nas importações⁴⁴.

Basicamente, o regime transitório mantém, no essencial, o princípio do destino nas transacções efectuadas entre sujeitos passivos de IVA de Estados membros diferentes.

A Comissão instituiu, porém, a tributação na origem nas operações entre particulares, com excepção de determinadas situações, de modo a evitar distorções de concorrência, embora sem criar obstáculos à livre circulação, tendo proposto, desde logo, um tratamento diferente para certas categorias de operações para as quais definiu regimes especiais baseados no princípio do destino.

A posição assumida pela Comissão, face à diferença de taxas de imposto que se verificava entre os Estados membros (substancial nalguns casos), permite, desta forma, que sejam criadas excepções para resolver os casos mais resistentes à harmonização sem prejuízo da aplicação do princípio básico do regime às demais operações.

⁴⁴ O que significa que o mesmo método se aplica às transmissões e aquisições intracomunitárias, respectivamente.

Foram então criados os regimes particulares de tributação aplicáveis às operações seguintes:

- *Vendas à distância*;
- Aquisições intracomunitárias de *meios de transporte novos*;
- Aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por sujeitos passivos totalmente isentos e por pessoas colectivas não sujeitos passivos.

1.3.1 - O regime particular de tributação das vendas à distância

As vendas à distância processam-se de uma forma cada vez mais rápida. Para tal, muito contribuiu a evolução dos meios de comunicação, que, de uma forma crescente, colocam à disposição dos operadores novas técnicas (comércio electrónico, pagamentos automáticos, etc.) que lhes permitem efectuar vendas directas num determinado Estado membro com a respectiva transmissão de bens a ocorrer em local diferente.

Tais operações, pela sua especificidade, com a agravante da divergência de taxas nos Estados membros, fariam da Comunidade um terreno fértil em distorções de concorrência. Facilmente se poderiam comparar preços e fazer deslocar a procura dos bens e serviços para o local mais favorável.

Deste modo, impunha-se uma tributação própria que evitasse esta possibilidade. Nasce, assim, o regime de tributação das vendas à distância.

No contexto deste regime, considera-se que existe venda à distância (por encomenda efectuada via postal, via internet, por telecompra ou outro processo similar) quando, entre outros requisitos, o sujeito passivo, devidamente registado para efeitos de IVA no Estado membro de início da expedição ou transporte de bens, transmite bens móveis corpóreos expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutro Estado membro.

Para que este regime particular seja aplicado é necessário que, simultaneamente, estejam reunidas as seguintes condições:

- ✓ Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta com destino ao adquirente;

Note-se que se o transporte for efectuado por conta do cliente, aplicar-se-à o princípio da tributação no país de origem, ou seja, a transmissão considerar-se-à localizada no país do vendedor.

- ✓ Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar ou bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo;
- ✓ O adquirente seja um particular⁴⁵ ou uma entidade não abrangida pelo regime geral de tributação no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens.

Este regime não é aplicável, seja qual for a natureza dos bens transmitidos, quando o adquirente for um sujeito passivo de imposto que efectue operações sujeitas com direito à dedução.

Também não é aplicável às entidades que, embora susceptíveis de beneficiarem do regime derogatório previsto no artigo 5.º do RITI, estejam sujeitas a imposto por terem ultrapassado o limiar fixado ⁴⁶ ou por terem optado pelo regime de tributação no destino⁴⁷.

É visível neste regime particular, cujo princípio geral é o da tributação no destino, a preocupação de evitar distorções de concorrência pelo facto das taxas de IVA serem diferentes nos vários Estados membros.

De facto, se assim não fosse, os sujeitos passivos que efectuem tais vendas instalar-se-iam nos Estados membros que tivessem taxas de imposto mais baixas para, a partir daí, transmitirem os bens para outros Estados membros.

Para tal, a técnica de tributação adoptada consiste na *deslocalização* da tributação deste tipo de transmissões, isto é, elas situam-se no local onde os bens se encontram no

⁴⁵ Neste caso o regime das vendas à distância aplica-se seja qual for a natureza dos bens transmitidos, com excepção dos meios de transporte novos.

⁴⁶ Este limiar é calculado separadamente para cada Estado membro. Em Portugal o limite previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do RITI que era de €8.978,36 (1.800.000\$00) foi recentemente alterado pelo n.º 7 do artigo 30.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (OE para 2005) para €10.000,00.

⁴⁷ No caso português trata-se de pessoas que beneficiam do regime derogatório de tributação das aquisições intracomunitárias de bens previsto no artigo 5.º do RITI, ou seja, as pessoas colectivas não sujeitos passivos (Estado e demais pessoas colectivas de direito público), e os sujeitos passivos isentos sem direito à dedução (sujeitos passivos que exerçam actividades isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA ou que estejam enquadrados no Regime Especial de Isenção previsto no artigo 53.º do CIVA).

momento de chegada do transporte, desde que o local de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes.

Em suma, as disposições referentes às vendas à distância qualificam-se como regras de localização de meras transmissões de bens.

Contudo, a Directiva 91/680/CEE estabelece que até um determinado limiar⁴⁸ as transmissões de bens são localizadas no território do Estado membro onde se inicia a respectiva expedição ou transporte, ou seja, são tributadas na origem.

No que se refere ao controlo destas operações, deve salientar-se que uma vez ultrapassado o limiar de tributação no Estado membro de destino, ou ainda que o não ultrapasse, se tiver optado por tributar as vendas à distância nesse outro Estado membro, o local da transmissão/tributação passa a ser o Estado membro de chegada dos bens, pelo que o vendedor terá que se registar ou nomear representante, para efeitos de IVA, nesse outro Estado membro, com todas as obrigações legais que daí advêm.

Deve igualmente proceder ao registo contabilístico destas operações.

1.3.2 - O regime particular de tributação dos meios de transporte novos

As transacções de meios de transporte são o exemplo típico de operações susceptíveis de originar distorções de concorrência, quer pelo seu valor intrínseco quer pela disparidade de taxas de imposto nos diversos Estados membros.

De modo a evitar desvios concorrenciais e acautelar eventuais perdas de receita para os Estados membros, foi adoptado pela Directiva 91/680/CEE o presente regime.

Antes de mais, concretizou-se a noção meio de transporte novo.

O conceito consagrado na directiva é amplo, abrangendo não só os meios de transporte novos como os meios de transporte utilizados por um período de tempo reduzido, de forma a evitar abusos ao regime.

Consideram-se meios de transporte novos as aeronaves com peso total na descolagem superior a 1550 quilogramas, as embarcações com comprimento superior a

⁴⁸ Também é calculado separadamente para cada Estado membro. Em Portugal o limite previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RITI que era de €31.424,27 (6.300.000\$00) foi recentemente alterado pelo n.º 7 do artigo 30.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (OE para 2005) para € 35.000,00. As disposições do artigo 11.º são semelhantes às do artigo 10.º com as devidas alterações, consoante se trate de transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor, sujeito passivo noutra Estado membro com destino a adquirentes nacionais, ou *vice-versa*, respectivamente.

7,5 metros, e os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 centímetros cúbicos ou potência superior a 7,2 quilowatts, destinados ao transporte de pessoas ou mercadorias.

São, ainda, qualificados como novos todos os meios de transporte que tenham sido transmitidos há menos de três meses após a data da primeira utilização ou que tenham voado menos de 40 horas, tratando-se de aeronaves, navegado menos de 100 horas, tratando-se de barcos ou percorrido menos de 3.000 quilómetros, tratando-se de veículos terrestres.

Excluem-se, desta noção os navios mercantis, os barcos de salvação, os barcos de pesca costeira e os aviões utilizados no transporte internacional pelas companhias de navegação aérea.

Nos termos da directiva supra, este regime particular de tributação abrange as aquisições intracomunitárias dos meios de transporte efectuadas por sujeitos passivos ou por qualquer outra pessoa, singular ou colectiva, não sujeito passivo, desviando-se, aliás, neste ponto, das disposições da 6.^a Directiva relativas à incidência pessoal do imposto, ao considerar que os particulares que casualmente efectuem aquisições ou transmissões de meios de transporte novos, provenientes ou com destino a outros Estados membros, adquirem também a qualificação de sujeitos passivos.

A aquisição de um meio de transporte novo efectuada por não sujeitos passivos será sempre tributada no Estado membro de destino (em regra, o país onde se encontram matriculados), enquanto a transmissão intracomunitária é sujeita a tributação no Estado membro de origem, beneficiando, neste caso, de uma isenção completa.

Deste modo, nas transmissões de meios de transporte novos para outros Estados membros, efectuadas por sujeitos passivos isentos, pelo Estado e demais pessoas de direito público ou por particulares, o direito à dedução do imposto suportado na respectiva aquisição nasce apenas no momento em que o meio de transporte novo for colocado à disposição do adquirente, limitando-se ao montante do imposto que seria devido no caso da transmissão não estar isenta.

Quanto ao controlo destas operações deverá estabelecer-se uma ligação muito estreita entre os procedimentos de legalização dos meios de transporte novos (registo, licença ou matrícula) e a declaração e o pagamento do imposto.

Relativamente aos sujeitos passivos isentos, Estado e demais pessoas colectivas de direito público e particulares que efectuem aquisições de meios de transporte novos, o

imposto devido deverá ser entregue na Tesouraria da Fazenda Pública antes de procederem ao respectivo registo, licença ou matrícula.

Tratando-se de aquisições de veículos efectuadas por particulares, o IVA deverá ser pago juntamente com o imposto automóvel nas entidades competentes para a cobrança deste imposto (na Direcção-Geral das Alfândegas, em Portugal).

No que diz respeito às obrigações de facturação, as pessoas singulares ou colectivas que efectuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, deverão exigir que a factura (ou documento equivalente) emitida pelo vendedor contenha os seguintes elementos:

- a) A identificação completa do vendedor e do adquirente, bem como os respectivos números de identificação fiscal, precedidos do prefixo que identifique o Estado membro que os atribuiu;
- b) A data em que ocorreu a transmissão;
- c) O preço da venda;
- d) A identificação do meio de transporte (matrícula, número de registo e especificação das respectivas características);
- e) A indicação dos quilómetros percorridos (para os veículos terrestres), das horas de navegação (no caso das embarcações) ou das horas de voo (tratando-se de aeronaves).

Evidentemente, estas pessoas singulares ou colectivas são obrigadas a emitir factura ou documento equivalente que contenha todos os elementos atrás referidos sempre que efectuem uma transmissão intracomunitária de meios de transporte novos.

1.3.3 - O regime de tributação aplicável às aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo totalmente isento ou por uma pessoa colectiva não sujeito passivo

Como foi já referido, quando foi abordado o problema das isenções nos métodos de cálculo do imposto (ver página 16), as pessoas colectivas não sujeitos passivos (públicas ou privadas) e os sujeitos passivos que exerçam uma actividade totalmente isenta de imposto não têm direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e/ou

serviços. Para efeitos de IVA, eles são tratados como se de consumidores finais se tratassem.

Neste sentido, as suas decisões de compra poderiam se influenciadas pelas diferenças existentes ao nível das taxas nos vários Estados membros, levando à deslocalização das aquisições, contribuindo para o aumento de situações de distorção de concorrência.

Até 31 de Dezembro de 1992, estas entidades estiveram fora da mecânica e do funcionamento do imposto, já que não procediam à liquidação do imposto nos *outputs* nem lhes era exigido que cumprissem quaisquer outras obrigações.

Assim, foi adoptado na Directiva 91/680/CEE um regime particular de tributação aplicável às aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo totalmente isento ou por uma pessoa colectiva não sujeito passivo, localizando-se estas operações no Estado membro de destino sempre que fosse ultrapassado um determinado limiar fixado naquele país.

Inversamente, tais operações serão tributadas segundo o princípio da tributação na origem quando esse limiar ficasse aquém do fixado.

Importa referir que para o cálculo do limiar deverão ter-se em conta todas as aquisições efectuadas em outros Estados membros e não deverão ser consideradas as vendas efectuadas a sujeitos passivos que realizem aquisições tributadas pelo regime geral das aquisições intracomunitárias, as vendas respeitantes a meios de transporte novos, as vendas relativas a bens sujeitos a instalação ou montagem e as vendas de bens sujeitos a IEC.

Desde que o montante global, líquido de IVA, devido ou pago no Estado membro de início da expedição ou transporte, não tenha excedido, no ano civil em curso ou no anterior não seja superior ao limiar fixado, tais pessoas não são sujeitas a imposto no Estado membro de destino mas sim no Estado membro de origem.

Já se o volume anual global das aquisições intracomunitárias de bens, referentes ao ano civil em curso ou ao ano civil anterior, exceder o limiar fixado, ou no caso de realizarem apenas uma operação que, por si só, o exceda, as pessoas singulares ou colectivas abrangidas por este regime serão tratadas como os demais sujeitos passivos.

Se este limiar não for ultrapassado eles serão abrangidos pelo regime de derrogação, podendo, se assim o entenderem, optar pelas regras do regime geral, sendo que no caso de optarem pelo regime geral terão de permanecer nesse regime dois anos.

Tratando-se de aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos ou de bens sujeitos a IEC, a tributação ocorrerá sempre no Estado membro do destino, independentemente de ter sido ultrapassado aquele montante.

Se os bens forem adquiridos no seguimento de uma venda à distância e desde que as pessoas colectivas não sujeitos passivos e os sujeitos passivos isentos em causa se encontrem abrangidos pelo regime de derrogação, aplicar-se-ão as regras relativas a este tipo de operações.

No que às obrigações diz respeito, os sujeitos abrangidos por este regime específico que efectuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao regime geral, deverão estar devidamente identificados para efeitos de IVA no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens e cumprir as obrigações declarativas e de pagamento do imposto.

Paralelamente, as transmissões de bens que lhes são efectuadas serão isentas do imposto no Estado membro de partida da expedição ou transporte dos bens, devendo o vendedor cumprir as respectivas obrigações declarativas e de facturação nesse Estado membro.

Tais obrigações estão condicionadas ao limiar estabelecido pelos Estados membros.

Em Portugal, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do RITI, *não estão sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens* (desde que os bens não sejam meios de transporte novos ou sujeitos a IEC) *quando o valor global das aquisições, líquido de IVA, devido ou pago nos Estados membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de €10.000,00⁴⁹ ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante.*

Assim sendo, quando este limiar for ultrapassado aquelas aquisições serão tributadas em Portugal.

Nestas condições, os sujeitos passivos isentos, o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público, deverão entregar o imposto liquidado referente a tais operações, uma vez que não têm direito à sua dedução.

A entrega da declaração por estes sujeitos passivos (são assim considerados como tal, sempre que efectuem aquisições intracomunitárias de bens superiores ao limiar

⁴⁹ O montante que era de €8.978,36 (1.800.000\$00) foi alterado para €10.000,00 pelo n.º 7 do artigo 30.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (OE para 2005).

acima referido ou optem pela aplicação do regime, nos termos do n.º 3 do artigo 5.º do RITI) só se torna obrigatória quando haja operações tributáveis (n.º 2 do artigo 30.º do RITI), ao contrário dos sujeitos passivos “normais” de IVA cuja obrigatoriedade se mantém mesmo que não se verifiquem operações tributáveis (n.º 2 do artigo 28.º do CIVA).

1.4 – A quarta fase da harmonização

O preâmbulo do Decreto-lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, que em Portugal aprova o RITI, refere que o regime transitório previsto na Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro, foi o compromisso a que se chegou *verificada a impossibilidade de atingir consenso, necessariamente unânime, na aplicação do IVA na origem, como a Comissão Europeia inicialmente previra e é requerido pela própria noção de mercado único europeu*. Mas, acrescenta ainda que *este passo, apesar de não ter sido possível em Janeiro de 1993, não deixa, por isso, de ser a meta da harmonização comunitária em matéria de tributação geral do consumo*.

Era, aliás, neste sentido que a própria directiva apontava ao considerar este regime como temporário, inicialmente previsto para vigorar por um período de quatro anos, findo os quais se faria um exame sobre o seu funcionamento, de modo a substituí-lo por um regime baseado no princípio de tributação no Estado membro de origem.

O regime definitivo caracterizado pela tributação de todas as operações económicas no Estado membro onde o sujeito passivo se encontrar registado para efeitos de IVA, independentemente do local onde forem efectuadas, deveria estar transposto para o direito interno de cada Estado membro o mais tardar até 2001.

Em Julho de 1996 a Comissão retoma o tema, abrindo caminho a esta pretensão, abandonando, inclusive, a designação “regime definitivo” para começar a falar em “novo sistema comum do IVA”. Pode, aqui, falar-se de uma nova etapa, dada a vontade manifestada de conceder um forte impulso à implantação do “regime definitivo”.

O novo sistema comum do IVA deveria assentar essencialmente em três pilares: uma aplicação uniforme do imposto na UE, a modernização da legislação e a definição de novas regras de tributação.

A estratégia passava, obrigatoriamente, pela obtenção de um consenso entre os Estados membros quanto aos princípios a que deveria obedecer o futuro regime de

tributação na origem. Este objectivo foi conseguido no ECOFIN de 24 de Outubro de 1994, onde foram aceites os seguintes critérios:

- ⇒ redução das obrigações administrativas para as empresas e a administração pública e simplificação substancial da tributação;
- ⇒ não diminuição das receitas fiscais dos Estados membros;
- ⇒ não aumento do risco de evasão fiscal;
- ⇒ manutenção da neutralidade do IVA em termos de efeitos sobre a concorrência.

Rapidamente se verificou que este objectivo tinha tanto de ambicioso como de problemático, face à dificuldade de fazer cumprir todos ou alguns dos critérios, podendo, até, gerar algumas incompatibilidades entre si.

Conclui-se que para alcançar tal propósito não bastaria a mera alteração das regras de tributação introduzidas para o período transitório, era necessário aprofundar o trabalho sobre os próprios princípios subjacentes ao funcionamento do sistema comum do IVA no seu conjunto.

Esta tarefa tornou-se tão complicada que não foi possível à Comissão apresentar as suas propostas até 31 de Dezembro de 1994, como estava previsto. De facto, havia que estudar várias alternativas de forma a identificar qual seria a melhor metodologia que tornasse o sistema comum do IVA o mais adequado possível às exigências que um mercado único oferece sem diminuir a competitividade da economia europeia.

É nesta fase que a Comissão apresenta as linhas gerais do novo sistema comum e elabora um programa de trabalho onde define uma calendarização para a apresentação das propostas de directiva.

Os pilares em que se basearia a filosofia do novo sistema comum do IVA, na parte em que pretende dar resposta à questão da passagem ao princípio da tributação na origem, seriam essencialmente três:

- a) cada sujeito passivo deverá ter um *único lugar* para a tributação de todas as suas operações efectuadas no interior da UE;
- b) a repartição das receitas pelos Estados membros, com base em estatísticas macroeconómicas do consumo;
- c) uma maior aproximação das taxas do imposto.

1.4.1 - A determinação de um lugar único para os operadores

Com esta definição pretende-se que todas as transacções efectuadas por um sujeito passivo em qualquer ponto da UE sejam tributadas apenas num único lugar - o do Estado membro onde se encontre registado para efeitos de IVA. Embora nada tenha sido referido, o registo seria, em princípio, efectuado no Estado membro da sede da actividade do sujeito passivo.

Consequentemente, aplicar-se-ia o mesmo critério ao exercício do direito à dedução. O direito à dedução do IVA suportado em qualquer Estado membro da União seria dedutível no Estado membro onde o sujeito passivo se encontra registado para efeitos de IVA, ou seja, deveria ser exercido no Estado da sede.

Daqui resulta, pela aplicação do princípio da origem, uma maior neutralidade fiscal, pois as transacções intracomunitárias seriam equiparadas às transacções efectuadas no interior de cada Estado membro e uma maior segurança no que diz respeito à possibilidade de fraude e de evasão fiscais, já que os bens deixariam de circular no espaço comunitário sem imposto.

No entanto, a aplicar-se este princípio do lugar único para tributar as transmissões de bens e as prestações de serviços no seio da União, que seria, como vimos, o lugar da sede da actividade do sujeito passivo, colocam-se alguns problemas, mais ou menos pertinentes, dos quais se salientam os seguintes:

- Sob o ponto de vista estritamente financeiro as aquisições efectuadas pelos sujeitos passivos noutros Estados membros ficariam mais onerosas, uma vez que ao serem tributadas no Estado membro da origem deixa de ser aplicável o mecanismo da “autoliquidação”.

Embora se mantenha o direito à dedução do imposto suportado a montante, o sujeito passivo só beneficia efectivamente desta dedução no momento em que exerce esse direito, que, por norma, ocorre no final de cada período (mensal ou trimestral), já que ele teve de suportar a carga fiscal no momento da aquisição.

Dito de uma outra forma, no mecanismo da autoliquidação o sujeito passivo liquida e deduz o imposto no mesmo momento (na entrega da declaração periódica), não suportando, desse modo, qualquer ónus fiscal na operação de aquisição, enquanto que no regime de tributação no Estado membro da origem, o sujeito passivo suporta inicialmente o imposto no momento em que ocorre a aquisição (paga o IVA ao

fornecedor do outro Estado membro na compra) e deduz esse imposto no final do período a que essa operação diz respeito (no momento da entrega da declaração periódica), ou seja, estes dois momentos ocorrem em tempos diferentes (primeiro paga e só depois deduz), o que poderá originar alguns problemas de tesouraria, principalmente no caso das pequenas e médias empresas, onde a sua debilidade financeira é mais evidente.

- Ao tributar as transmissões de bens e as prestações de serviços no local da sede do sujeito passivo, poderíamos assistir a uma deslocalização de algumas actividades no interior da União, principalmente se existirem diferenças significativas ao nível das taxas nos vários Estados membros, o que criaria sérios problemas de desemprego.

- Ao considerar-se que o lugar da tributação é apenas o da sede da actividade do sujeito passivo, não será despidendo referir que poderíamos assistir à aplicação da legislação do Estado membro onde se situa a sede, para efeitos de IVA, e à aplicação da legislação do Estado membro onde se situa o “estabelecimento estável”, no que à tributação do rendimento diz respeito, com a agravante do conceito de estabelecimento estável estar longe de ser consensual, levando, inclusive, a algumas intervenções, polémicas nalguns casos, do Tribunal de Justiça das Comunidades.

Mesmo assim, tendo presente o que foi anteriormente referido, as virtudes do princípio da tributação num único lugar ultrapassam os seus defeitos, constituindo uma simplificação importante.

Para tal é fundamental haver um esforço por parte dos Estados membros de modo a atenuar ou, no limite, eliminar todas as desvantagens que daí advêm.

De facto, a experiência do regime transitório já tornou evidente que, enquanto o sistema de tributação obrigar os sujeitos passivos a distinguir as suas vendas de acordo com o lugar onde se presume que tenham ocorrido no âmbito do espaço comunitário, a realização do Mercado Único continuará seriamente comprometida, face à constante divisão a que está sujeito pela aplicação das actuais regras.

Veja-se, por exemplo, as regras de localização das transmissões de bens e das prestações de serviços previstas no artigo 6.º do CIVA que, para além de inúmeras, são bastante complexas.

No interior de cada país as regras a aplicar a estas operações não são tão complicadas: é mais simples para o sujeito passivo cumprir as suas obrigações declarativas e de pagamento do imposto, bem como exercer o direito à dedução, se tal

se resumir a um único lugar; é mais simples para os consumidores que podem escolher livremente o comerciante para se abastecerem; é mais simples para as administrações fiscais que podem exercer um controlo mais eficaz a todas as actividades do sujeito passivo, pois se a tributação e a dedução se encontrarem reunidas no mesmo local, sob a competência de uma única administração fiscal, o controlo e a correcta aplicação do imposto tornam-se mais fáceis, não descurando, porém, a estreita colaboração entre todas as administrações fiscais.

1.4.2 - A repartição das receitas provenientes do IVA

O IVA caracteriza-se por ser um imposto sobre o consumo, devendo, como tal, as receitas dele provenientes ser atribuídas ao país onde se verifica o consumo final dos bens ou serviços.

A Comissão já havia previsto em 1987 um mecanismo de reafecção de receitas eventualmente deslocadas por consequência de uma alteração do sistema de tributação, pois qualquer sistema que permita a dedução de imposto num Estado membro que foi cobrado num outro implica uma transferência das receitas directamente cobradas por cada Estado membro.

O sistema agora preconizado pela Comissão cria um espaço fiscal comunitário com a supressão do princípio de atribuição directa das receitas do IVA pelo sistema de tributação.

A sua aplicação permitiria ultrapassar a desconfiança que se fez sentir entre os Estados membros quanto ao funcionamento da câmara de compensação proposta por Cockfield, uma vez que as receitas passariam a ser repartidas pelos Estados membros com base em dados macroeconómicos do consumo, contribuindo, também, para o fim da segmentação da União, deixando a receita a que cada Estado membro teria direito de ser arrecadada directamente pelo próprio Estado, como se verifica actualmente.

Neste sentido, a Comissão salienta que uma redistribuição das receitas pelos Estados membros não deverá nunca assentar em dados provenientes das declarações fiscais dos sujeitos passivos.

Esta abordagem não é compatível com a escolha de um lugar único de tributação por parte dos sujeitos passivos, pois implicaria de novo o acompanhamento físico dos

bens, nem com a igualdade de tratamento das operações nacionais e intracomunitárias, já que implicaria a identificação das operações com destino a outro Estado membro.

Deste modo, a Comissão entendeu que *o melhor meio para determinar as receitas de cada Estado membro correspondentes ao consumo tributado realizado no seu território consiste em determinar, com base em dados estatísticos, este consumo.*

Na prática, este método macroeconómico de redistribuição das receitas do IVA pelos Estados membros poderá ser facilmente aplicado utilizando regras de contabilização dos recursos próprios provenientes do IVA. Todavia, a débil situação orçamental dos Estados membros leva a que a Comissão aprofunde os estudos na procura de mecanismos adequados para garantir que os Estados membros disponham das receitas no momento a que elas tenham direito, sem ter de ficar à espera do resultado definitivo dos cálculos a efectuar baseados nos dados estatísticos.

Contudo, deverá ter-se sempre presente que para assegurar a neutralidade do imposto e a uniformidade de aplicação destas regras é indispensável um nível muito elevado de harmonização nas legislações dos diversos Estados membros.

1.4.3 - A harmonização das taxas do imposto

Este terceiro pilar é, de longe, o mais ambicioso. É, também, o mais difícil de concretizar, pois não é de esperar que os Estados membros aceitem facilmente um sistema de tributação susceptível de causar graves prejuízos aos seus próprios sujeitos passivos se a harmonização das taxas não for satisfatória.

Poderá aferir-se esta dificuldade na proposta de aproximação das taxas normais do IVA, admitindo uma variação não superior a dois pontos percentuais, atendendo a que, actualmente, a taxa normal do IVA varia entre um mínimo de 15% e um máximo de 25%, tendo em atenção as repercussões que a mesma teria, não apenas sobre as receitas fiscais, mas sobre a própria economia no seu todo, para os Estados membros que se vissem obrigados a aumentar ou a diminuir o nível das respectivas taxas normais do IVA.

Já foi referido que uma das principais características do IVA é a sua neutralidade sobre as condições gerais de concorrência.

A possibilidade de manter taxas muito diferentes colocaria em perigo essa característica fundamental e, dessa forma, iria influenciar a localização das empresas, contribuindo para a segmentação do mercado comunitário.

A Comissão admitia como suficiente, quanto à taxa normal, uma aproximação no interior de um intervalo, embora a introdução de uma taxa única constituísse a solução mais desejável, devendo o nível da taxa ser objecto de decisão política, tendo em conta as necessidades dos Estados membros.

Esta questão deverá inserir-se no quadro da política fiscal geral dos Estados membros (fiscalidade directa, indirecta e contribuições sociais) e não ser analisada isoladamente. Poderá, por exemplo, tentar obter-se através do IVA os meios orçamentais necessários que permitissem reduzir os impostos ou as contribuições sociais que incidem sobre os rendimentos do trabalho.

Quanto à taxa reduzida a Comissão entendia que apenas um número limitado de taxas era compatível com o objectivo de simplificação do imposto, pelo que se impunha a harmonização do seu número e do seu âmbito de aplicação.

1.4.4 – O novo sistema comum do IVA: as propostas da Comissão

O novo sistema comum vai para além destes três pilares essenciais, tendo como objectivos o reforço da harmonização das disposições essenciais da 6.^a Directiva, uma aplicação mais uniforme da legislação comunitária nos diversos Estados membros e uma modernização do IVA que tenha presente o novo enquadramento económico e tecnológico (a globalização, a sociedade de informação, o aumento do comércio electrónico, ...) e as transformações na natureza jurídica e orgânica dos sujeitos passivos.

Neste sentido, terão que ser harmonizados muitos outros elementos do sistema comum do IVA.

O tratamento fiscal das pequenas empresas ou outros regimes especiais, o alcance e as condições de exercício do direito à dedução, as isenções concedidas, as opções permitidas ou as derrogações previstas pelo regime actual, são alguns exemplos da indispensabilidade de uma harmonização que garanta uma concorrência sã e uma aplicação uniforme do imposto na União.

O âmbito de aplicação do imposto deverá ser tão amplo quanto possível, admitindo a possibilidade de limitar as isenções e as derrogações à tributação em vigor, a fim de assegurar ao máximo a neutralidade, a simplicidade, a segurança e o controlo do sistema de tributação, tendo em consideração os eventuais reflexos a nível da redistribuição das receitas.

As medidas a adoptar proporcionam uma significativa simplificação do sistema que permitirá uma concentração dos recursos das administrações fiscais em áreas onde são mais necessários.

Com o novo sistema as administrações fiscais terão novas responsabilidades.

A responsabilidade individual será substituída pela responsabilidade colectiva, onde todos os Estados membros serão colectivamente responsáveis pelas receitas globais de impostos devidos a cada um deles em função do respectivo consumo, já que a eficácia com que cada Estado membro aplicar, fiscalizar e cobrar o imposto irá repercutir-se directamente sobre o orçamento nacional de cada um dos outros parceiros comunitários.

Haverá necessidade de intensificar a cooperação administrativa entre os vários Estados membros. Para garantir que o Estado membro de registo pode controlar todo os aspectos de uma operação, já que para efeitos fiscais as operações serão efectuadas no Estado membro da sede, os aspectos físicos terão que ser verificados noutra Estado membro de modo a complementar a transacção.

É claro que a responsabilidade colectiva irá contribuir para o aumento da cooperação.

Neste domínio, a experiência do sistema transitório, nomeadamente o sistema de troca automática de informações sobre o IVA e de um arquivo electrónico de dados, denominado VIES – *VAT Information Exchange System*, instituído pelo Regulamento (CEE) n.º 218/92⁵⁰, de 27 de Janeiro, certamente desempenhará um papel importante.

Foi neste sentido que a Comissão elaborou um programa de trabalho, apresentado pela Comissão em Bruxelas em 10 de Julho de 1996 (COM 328 (96) final, de 22 de Julho de 1996), denominado “*Um novo sistema comum do IVA – Programa para o mercado interno*”, acompanhado da calendarização das propostas prevendo uma

⁵⁰ Modificado, primeiro, pelo Regulamento n.º 792/2002, de 7 de Maio e depois revogado pelo Regulamento n.º 1798/2003, de 7 de Outubro.

progressão gradual por fases, que vão de 1996 até 1999, no sentido de implantar o novo sistema comum do IVA para o Mercado Único.

Este programa contempla cinco fases:

1.^a Fase – até ao final de 1996

É a *fase preparatória*, onde são apresentadas as seguintes propostas:

➤ *Nível da taxa normal do IVA*

A Comissão já havia apresentado ao Conselho, em 20 de Dezembro de 1995, uma proposta relativa ao nível da taxa normal do IVA onde previa uma taxa mínima de 15% e uma taxa máxima de 25%. Esta proposta, que marca a primeira etapa do processo de aproximação das taxas, deveria ser adoptada até 31 de Dezembro de 1996.

➤ *Alteração do Estatuto do Comité do IVA*

Esta proposta, a concretizar-se, seria das mais relevantes. De facto, este Comité apenas tem carácter consultivo, cujas orientações não têm qualquer valor jurídico vinculativo, mesmo que sejam tomadas por unanimidade. Era necessário combater tal restrição. Assim, esta proposta consistia em transformar o *Comité Consultivo* em Comité de Regulamentação, passando as respectivas orientações a serem adoptadas por maioria qualificada, públicas e vinculativas quanto à sua aplicação pelos Estados membros.

➤ *Melhoria dos mecanismos relativos à assistência mútua em matéria de recuperação*

Esta proposta prevê uma melhoria dos dispositivos sobre assistência mútua para a cobrança do IVA, tendo em conta a ineficácia das disposições do regime transitório nesta matéria face às exigências do novo sistema comum.

➤ *Programa para instaurar um novo espírito de cooperação administrativa*

No seguimento da proposta anterior e considerando a nova responsabilidade colectiva que caberá aos Estados membros, haveria que intensificar o estabelecimento de um novo espírito de cooperação entre eles, com a criação de novos instrumentos que contribuam, entre outros factores, para uma melhor aplicação das disposições do novo sistema, para uma melhoria na cobrança e para uma fiscalização mais eficaz.

2.^a Fase – meados de 1996

Comunicação das principais opções e do programa de trabalho

Nesta fase seriam apresentadas ao Conselho e ao Parlamento Europeu as linhas gerais do novo sistema comum do IVA e o programa de trabalho estabelecido para permitir a realização dos objectivos definidos.

3.^a Fase – 1997

Princípios gerais do IVA

Primeiro conjunto de propostas formais

No primeiro semestre a Comissão apresentaria as suas propostas referentes à clarificação dos grandes princípios gerais de funcionamento do IVA e às suas características fundamentais, nomeadamente:

- ✓ quanto ao âmbito da aplicação do imposto (com excepção do âmbito de aplicação territorial que será abordado na fase seguinte);
- ✓ quanto à definição da noção de sujeito passivo;
- ✓ quanto à determinação da matéria colectável das operações tributáveis;
- ✓ quanto à harmonização das isenções;
- ✓ quanto às condições do exercício do direito à dedução.

O segundo semestre ficaria reservado para a apresentação das propostas de directiva relacionadas com o processo de aproximação das taxas do IVA entre os Estados membros.

Este primeiro conjunto de propostas serviria para definir as bases do funcionamento do IVA e contribuiria decisivamente para o processo de harmonização imprescindível ao novo sistema comum do IVA proposto.

4.^a Fase – 1.º semestre de 1998

Âmbito de aplicação e lugar de tributação

Segundo conjunto de propostas formais

Nesta fase a Comissão abordaria a questão central do novo sistema comum: a do lugar de tributação. Até meados de 1998 seriam apresentadas propostas sobre:

- ✓ a definição do âmbito de aplicação territorial do imposto;
- ✓ o lugar de tributação das operações que se inserem no âmbito de aplicação do imposto;
- ✓ a organização comunitária do controlo dos sujeitos passivos que efectuam operações tributáveis no espaço comunitário.

Neste segundo conjunto de propostas serão definidas as normas que devem garantir a tributação no espaço comunitário das operações cujo consumo aí ocorra e determinadas as consequências em termos de obrigações dos sujeitos passivos e de controlo por parte das administrações fiscais.

5.^a Fase – do segundo semestre de 1998 até final de 1999

Reafecção das receitas entre Estados membros e conclusão do sistema no seu conjunto

Terceiro conjunto de propostas formais

Numa primeira etapa desta última fase seriam definidos os mecanismos de reafecção das receitas entre Estados membros (após reanalisar os diversos regimes especiais em vigor: pequenas empresas, bens em segunda mão, agências de viagens, explorações agrícolas, ...) e previstas as medidas de transição para a generalização do princípio da tributação no país de origem. Numa segunda etapa seria concluída a harmonização das taxas.

Com o último conjunto de medidas estaria preparado o caminho à introdução de um novo sistema comum do IVA para um verdadeiro Mercado Interno.

A Comissão defendia que estas novas disposições só deveriam entrar em vigor no espaço comunitário pelo menos dois anos após a sua adopção por parte do Conselho, de modo a conceder às administrações fiscais dos diversos Estados membros o tempo necessário para uma aplicação harmoniosa do novo sistema.

O NOVO SISTEMA COMUM DO IVA NA UE

A importância do princípio da tributação no país de origem

1. As principais limitações do regime actual

Não tem sido tarefa fácil o caminho percorrido na União Europeia, desde o tratado de Roma, que instituiu a CEE, até aos nossos dias, na tentativa de alcançar a tão desejada harmonização da fiscalidade indirecta.

A sua evolução no espaço comunitário tem sido lenta e difícil, feita de pequenos passos, de negociações complexas, de alguns compromissos, enfim, no mínimo, atribulada.

Ainda assim, é de inteira justiça destacar o papel da Comissão no empenho que sempre demonstrou na procura de consensos que permitissem contornar os obstáculos, mediante apresentação de propostas, por vezes bastante ambiciosas.

O regime transitório nasce disso mesmo. É um regime de compromisso, face às divergências existentes nos diversos Estados membros, algumas vezes por mera desconfiança, noutras por dificuldades estruturais e orçamentais ou por manifesta incapacidade.

Foi este compromisso que permitiu abolir as fronteiras reais ou ostensivas, com as quais não era possível, a partir de 1 de Janeiro de 1993, criar um verdadeiro mercado interno. A tardia tomada de decisões por parte dos Estados membros e a deficiente preparação dos sujeitos passivos também contribuíram para que nessa data a adopção das propostas sugeridas pela Comissão, no sentido de se passar ao regime definitivo, fosse praticamente irrealizável. Aliás, o próprio nome indica que este regime tinha um carácter temporário, já que deveria vigorar por poucos anos (em princípio de 1993 até 1996), até serem criadas as condições necessárias para a passagem ao novo sistema comum.

Mas, mesmo sendo consensual que os seus inconvenientes ameaçam seriamente a construção do Mercado Único, ele tem-se mantido praticamente intocável, salvo algumas modificações que foram surgindo à medida que os problemas iam aparecendo, quase sempre derivados da sua fragilidade que os sujeitos passivos iam aproveitando para contornar o sistema.

O regime transitório do IVA estabelece nas suas disposições que as operações intracomunitárias efectuadas entre sujeitos passivos devem continuar a ser tributadas nos Estados membros de destino, onde se supõe ter lugar o consumo de bens ou de serviços, de acordo com as taxas e condições desses Estados membros.

Este sistema de tributação engloba ainda alguns regimes específicos nos domínios em que os Estados membros desejavam conservar um controlo mais amplo da tributação (regime particular de tributação das vendas à distância, regime particular de tributação dos meios de transporte novos, ...).

1.1 – A localização das transmissões de bens e das prestações de serviços

Por ser um dos temas mais delicados, senão o mais sensível, dada a sua especificidade no âmbito do regime transitório, o problema das regras de localização das transmissões de bens e das prestações de serviços será tratado isoladamente.

As novas regras de localização das operações são, por si só bastante complexas e de difícil interpretação, dificultam a aplicação do regime transitório e contribuem para a segmentação do Mercado Interno, pois obriga os operadores a fragmentar o seu volume de negócios por vários Estados membros.

Em Portugal é no artigo 6.º do CIVA que as encontramos. Aqui podemos observar mais de vinte regras diferentes, onde se prevêm regras gerais, excepções, excepções às excepções ou normas complementares, tornando mais delicado o articulado, contribuindo para aumentar a dificuldade em definir a localização das transmissões de bens e das prestações de serviços, condição necessária para se saber onde estas operações são tributáveis.

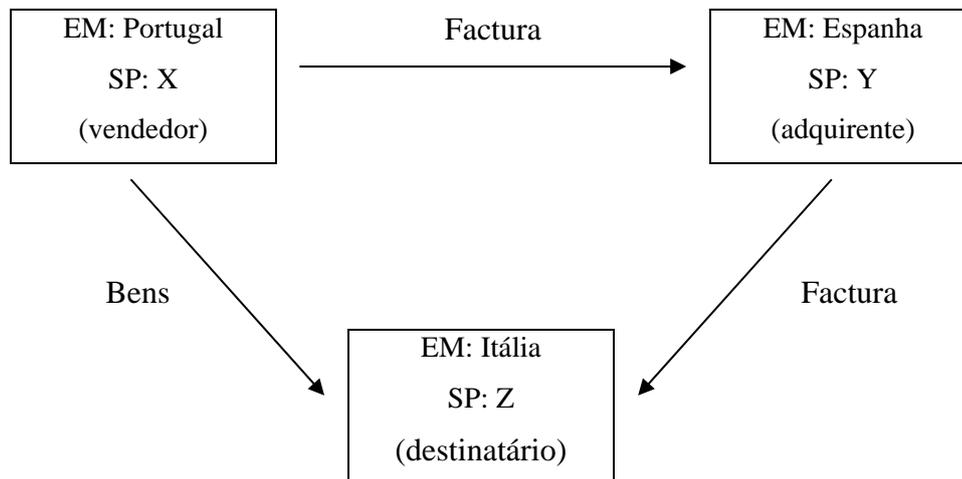
O IVA perde, por isso, uma das suas principais características: a objectividade. O vendedor tem que se preocupar com elementos tão diversos como o local do estabelecimento do comprador, o estatuto fiscal do destinatário e o seu número de identificação para efeitos de IVA, o local em que se encontram os bens no momento da sua entrega, a natureza dos serviços prestados, o volume de negócios realizado pelo vendedor no Estado membro de destino dos bens, etc.

1.1.1 – As operações triangulares

É no contexto das regras de localização das aquisições intracomunitárias de bens que surge o caso particular das designadas *operações triangulares*.

É das situações que mais controvérsia tem gerado, não só pela sua complexidade, como também pela dificuldade de controlo destas operações pelas diversas administrações fiscais.

As operações triangulares envolvem a transacção de bens móveis corpóreos entre três sujeitos passivos, devidamente registados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, de três Estados membros diferentes. É o caso da figura seguinte, onde é esquematizado um exemplo típico de triangulação:



Em que:

EM = Estado membro

SP = Sujeito passivo, devidamente identificado para efeitos de IVA

O operador X, SP português, vende mercadorias a Y, SP em Espanha, que por sua vez as revende a Z, SP italiano, sendo as mercadorias directamente expedidas ou transportadas de Portugal directamente para Itália. Esta operação processa-se da seguinte forma:

O SP Y fornece o seu número de identificação fiscal ao SP X e comunica-lhe que as mercadorias deverão ser entregues ao SP Z, em Itália. O SP X, depois de

confirmar o número fiscal fornecido por Y, junto da administração fiscal portuguesa, factura-lhe as mercadorias e remete-as para Itália ao cuidado do SP Z. Por sua vez, o SP Y factura essas mercadorias ao SP Z.

Como facilmente se pode observar, neste tipo de operações o movimento da facturação não acompanha directamente a movimentação física dos bens. As mercadorias são expedidas pelo SP X, directamente de Portugal para Itália, sem que ele facture ao SP Z esses bens.

As operações triangulares são muito frequentes no comércio internacional e normalmente são mais complexas que o exemplo aqui esquematizado, pois as transacções dos mesmos bens entre os operadores podem assumir diversas formas. Este problema acentua-se ainda mais no âmbito do regime transitório, onde as regras estabelecidas para as transacções intracomunitárias de bens carecem de um acompanhamento físico dos bens e não de um simples movimento de facturação.

Só se poderá controlar esta perseguição física das mercadorias através das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos e pela troca de informações entre as diversas administrações fiscais dos Estados membros, pelo que se torna essencial a correcta comunicação do número de identificação fiscal ao vendedor por parte do adquirente dos bens ou serviços.

Como o princípio geral subjacente ao regime transitório é o princípio da tributação no país de destino, as aquisições intracomunitárias serão tributáveis num determinado Estado membro se o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens aí se situar.

Deste modo, se os bens forem consumidos nesse Estado membro eles estarão sujeitos às disposições aí em vigor e serão tributados segundo as taxas previstas nesse território.

Contudo, se os bens provenientes de outros Estados membros não forem consumidos no Estado membro que efectuou a aquisição, sendo posteriormente expedidos para fora do seu mercado interno, com ou sem transformação, eles sairão deste Estado membro sem qualquer conteúdo fiscal, beneficiando de uma isenção a jusante com direito à dedução a montante.

Nestes termos, competirá ao adquirente provar⁵¹ que a compra foi objecto de tributação no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens.

Caso contrário, tal operação será tributada no Estado membro que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual foi efectuada a aquisição, sem prejuízo da tributação no Estado membro de destino⁵².

Foi então necessário estabelecer um mecanismo que pudesse evitar, por um lado, que a realização de operações de compra e venda sucessiva de bens efectuadas entre sujeitos passivos de IVA de diferentes Estados membros obrigasse estes agentes económicos a registar-se em vários Estados membros e, por outro, que estas regras não conduzissem a situações de dupla tributação nas aquisições intracomunitárias de bens.

No Conselho ECOFIN de 23 de Novembro de 1992 foi acordado que os Estados membros deveriam possibilitar a aplicação, a partir de 1 de Janeiro de 1993 (data da entrada em vigor do regime transitório), de medidas de simplificação administrativa das operações triangulares. Tais medidas foram aprovadas com a adopção da Directiva n.º 92/111/CEE, do Conselho, de 14 de Dezembro, que altera a 6.ª Directiva e introduz *medidas de simplificação e matéria de imposto sobre o valor acrescentado*.

Nos termos destas medidas de simplificação, a alteração fundamental às regras originais previstas na Directiva n.º 91/680/CEE consiste em designar como devedor do imposto o adquirente dos bens no fim da operação de triangulação, ou seja, o operador situado no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, de modo a que o sujeito passivo que vendeu os bens e que não está estabelecido neste Estado membro de destino não seja obrigado aí a registar-se para efeitos de IVA ou a nomear representante.

Naturalmente, para que seja aplicado este novo mecanismo exige-se que o adquirente final dos bens transmitidos seja um sujeito passivo de IVA, devidamente registado, e que seja designado como devedor do imposto que incidiu sobre a transmissão dos bens efectuada pelo sujeito passivo não estabelecido no interior do país, mediante indicação expressa na factura emitida para o efeito – há como que uma repercussão do imposto.

⁵¹ Artigo 8.º do RITI (n.º 3).

⁵² Segundo o n.º 2 do artigo 8.º do RITI a aquisição intracomunitária de bens é localizada em Portugal desde que o adquirente tenha utilizado o seu número de identificação fiscal para efectuar a aquisição e não faça funcionar o dispositivo de segurança previsto no n.º 3. A operação será assim localizada em Portugal ainda que o destino físico dos bens seja outro país.

Regressando ao nosso exemplo, o sujeito passivo Y, depois de provar que a aquisição intracomunitária dos bens se destinava a uma transmissão subsequente, localizada no Estado membro de chegada dos mesmos e na qual foi designado como devedor do imposto o seu destinatário, transfere a obrigação de pagar o imposto para Z.

Mais, de acordo com as novas regras o sujeito passivo Y é dispensado de se registar para efeitos de IVA ou de nomear representante em Itália, pois tal operação é tratada como uma transmissão interna.

No entanto, por razões de controlo, em termos de obrigações declarativas, contabilísticas e de facturação, esta operação é considerada como uma transmissão intracomunitária de bens de Y, em Espanha, para Z, em Itália, e como uma aquisição intracomunitária de bens efectuada por Z em Itália.

No decorrer desta operação os Estados membros vão trocando informações entre si, de forma a controlar a movimentação dos bens e assegurar a arrecadação da receita, através do sistema de informações VIES.

Quando os bens são vendidos pelo SP português, a administração fiscal portuguesa comunica à sua congénere espanhola a transmissão efectuada, cujo adquirente é um sujeito país espanhol. O mesmo acontece entre as administrações fiscais espanhola e italiana na segunda operação.

Se a administração fiscal espanhola, baseada na informação da sua homóloga portuguesa, constatar que não foi cumprido o procedimento exigível do dispositivo de segurança, permite ainda ao sujeito passivo espanhol que o faça posteriormente, corrigindo a tributação inicial⁵³. Se, ainda assim, o SP Y não efectuar a prova exigida que permite accionar as medidas de simplificação, o imposto suportado na operação não poderá depois ser deduzido, convertendo-se em entrega definitiva para os cofres do Estado.

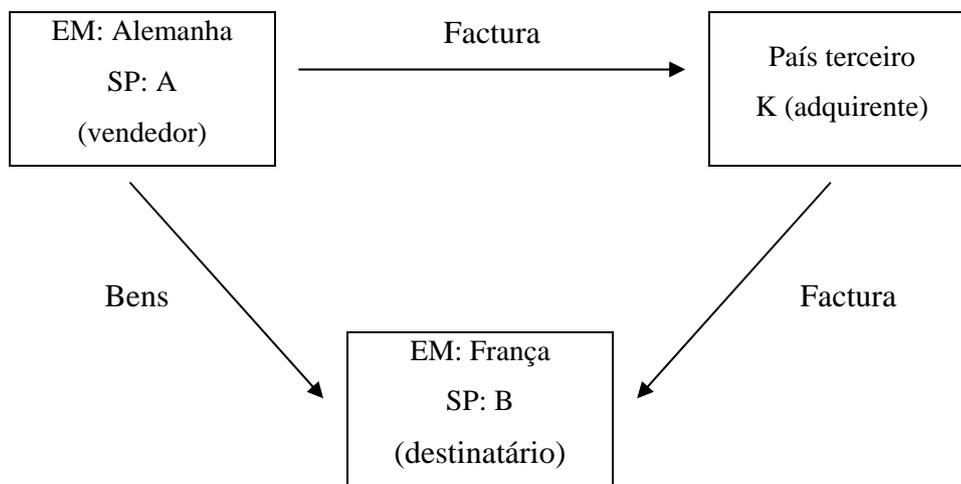
Na temática das operações triangulares, existem ainda outras operações designadas por falsas triangulares, em que um dos intervenientes terá que se registar num Estado membro da União Europeia.

É o caso em que intervém um operador económico situado num país terceiro⁵⁴. Estas podem revestir várias formas:

⁵³ No RITI esta disposição encontra-se no n.º 3 do artigo 19º.

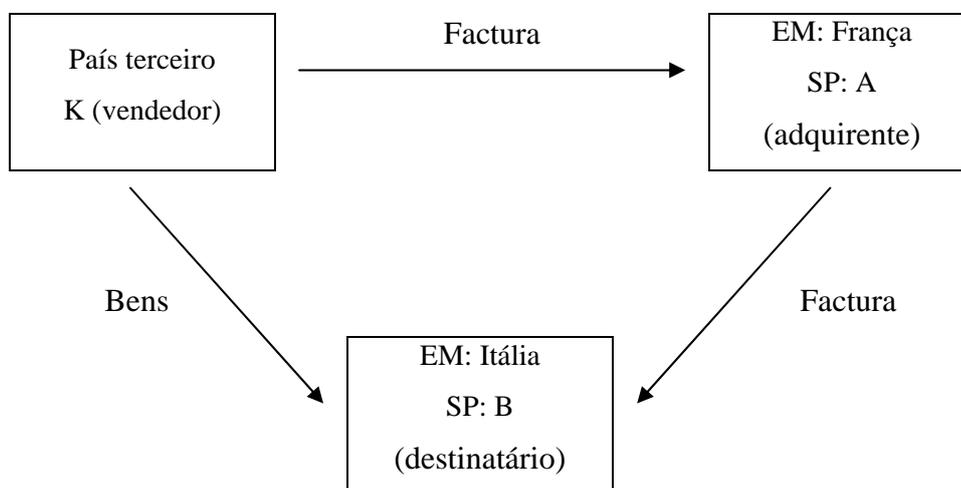
⁵⁴ Em Portugal podemos encontrar a definição de país terceiro na alínea c) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA: “Para efeitos das disposições relativas ao IVA, entende-se por país terceiro (...). Este tipo de triangulações não foi abrangido pelas medidas de simplificação da Directiva n.º 92/111/CEE.

Exemplo 1



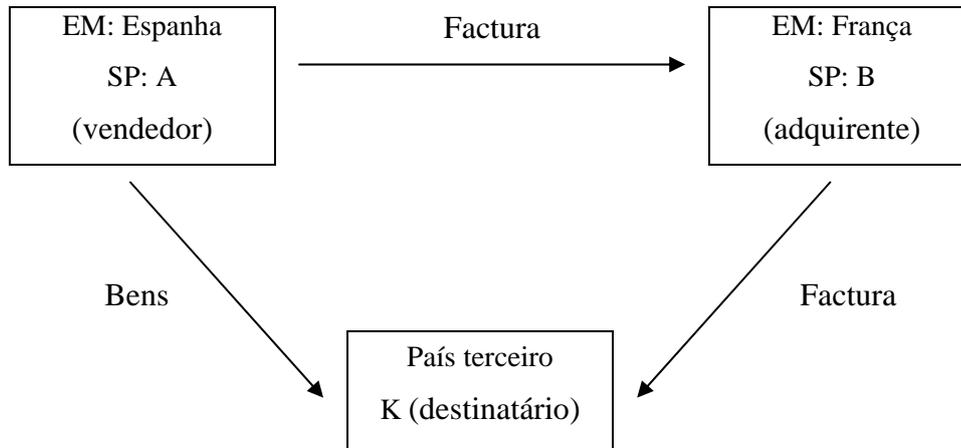
Onde A, sujeito passivo estabelecido num Estado membro, envia mercadorias a B, também estabelecido na UE, mas debita-as a C, estabelecido num país terceiro.

Exemplo 2



Em que K, estabelecido num país terceiro, envia bens a B, estabelecido num Estado membro, mas debita-os a A, também estabelecido num Estado membro. Neste caso, B faz uma importação de bens e o débito de A para B está fora do campo de aplicação do imposto.

Exemplo 3



Em que A, estabelecido num Estado membro, exporta para K, estabelecido num país terceiro, mas debita os bens a B, estabelecido noutra Estado membro.

Neste caso, o débito de A para B é isento de imposto, uma vez que estamos perante uma exportação para K. A exportação de A deve ser feita em nome e por conta de B, indicando o respectivo valor da venda.

1.2 – Outros inconvenientes

Para além das dificuldades que se colocam na localização das transmissões de bens e das prestações de serviços, aumentadas com o problema específico das operações triangulares, o regime transitório apresenta mais alguns inconvenientes.

O regime actual foi concebido para que as entregas intracomunitárias de bens entre sujeitos passivos sejam isentas de imposto no Estado membro da origem dos bens e que a tributação tenha lugar no Estado membro do destino. É o princípio da tributação no país de destino.

Assim, operando desta forma, o sistema actual permite que um elevado volume de mercadorias circule livremente pelo espaço comunitário sem qualquer conteúdo fiscal, pois a sua tributação só se efectuará no Estado membro que as adquire.

A Comissão estima que o valor anual dos bens em circulação na União sem IVA é actualmente superior a 1.500 mil milhões de euros, que representam entre 150 a 200

mil milhões de euros de receitas provenientes deste imposto⁵⁵. Se adicionarmos a estes dados os bens que irão ser transaccionados na União Europeia actual, composta por 25 Estados membros, e admitirmos como bastante provável que o número de países aderentes venha a aumentar (é o caso da Turquia, por exemplo), facilmente poderemos concluir que esse valor de “imposto virtual” irá aumentar drasticamente.

Este sistema cria condições propícias ao aparecimento de graves casos de fraude no IVA, designadamente ao nível da fraude intracomunitária, denominada fraude em cadeia ou “fraude carrossel” ou ainda fraude do “operador fictício”.

Este mecanismo de fraude é um exemplo claro de abuso da isenção de IVA no comércio intracomunitário.

Para a larga maioria dos Estados membros a fraude no IVA tornou-se numa verdadeira “dor de cabeça”, face ao aumento de situações desta natureza verificado nos últimos anos.

Com as regras do actual regime não será tarefa fácil inverter o estado da situação, mesmo com as recentes medidas criadas ao nível da cooperação administrativa entre os diversos Estados membros, como a adopção do Regulamento 1798/2003⁵⁶, que vem reforçar consideravelmente o quadro jurídico em matéria de assistência mútua, ou com a decisão relativa ao estabelecimento do programa *Fiscalis* 2003-2007⁵⁷ o qual vem reforçar o domínio da cooperação quotidiana entre funcionários das administrações fiscais dos Diversos Estados membros, financiando a organização de seminários e visitas de estudo, grupos de projectos, controlos multilaterais, sistemas de tecnologia da informação (principalmente o VIES), entre outras acções, até porque é do conhecimento geral, inclusive fruto da experiência já adquirida com o regime transitório, que a audácia dos operadores não é fácil combater.

Normalmente os mecanismos de controlo andam a reboque dos agentes económicos. Vão-se colmatando as lacunas à medida que os problemas surgem.

⁵⁵ Dados do Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu. Bruxelas, 2004-04-16, COM (2004) 260 final.

⁵⁶ Regulamento (CE) n.º 1798/2003, do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92, *in* JO L 264 de 15 de Outubro de 2003.

⁵⁷ Decisão 2235/2002, do Conselho e do Parlamento Europeu, de 3 de Dezembro de 2002, *in* JO L 341, de 17 de Dezembro de 2002.

1.2.1 – A fraude em cadeia, carrossel ou do operador fictício

Este modelo de fraude que tem vindo a aumentar nos últimos anos pode atingir níveis deveras preocupantes com a adesão dos novos Estados membros. O seu campo de acção aumenta vertiginosamente, tendo em atenção que, para além da inexperiência dos novos parceiros, se o controlo deste tipo de operações já era difícil com os 15 Estados membros, com 25 será ainda mais complicado.

Este modelo de fraude funciona da seguinte forma:

Uma determinada “empresa interposta” (*conduit company*), faz uma entrega intracomunitária de bens isenta de imposto a um “operador fictício” (*missing trader*) situado noutra Estado membro. Esta empresa (fictícia) adquire os bens sem pagar o correspondente IVA e, subsequentemente, faz uma entrega nacional (interna) a uma terceira empresa, denominada “empresa de ligação” (*broker*). O “operador fictício” cobra IVA nas suas vendas à “empresa de ligação”, mas não paga o imposto à administração fiscal e “desaparece”. A “empresa de ligação” reclama o reembolso do IVA referente às suas compras ao “operador fictício”.

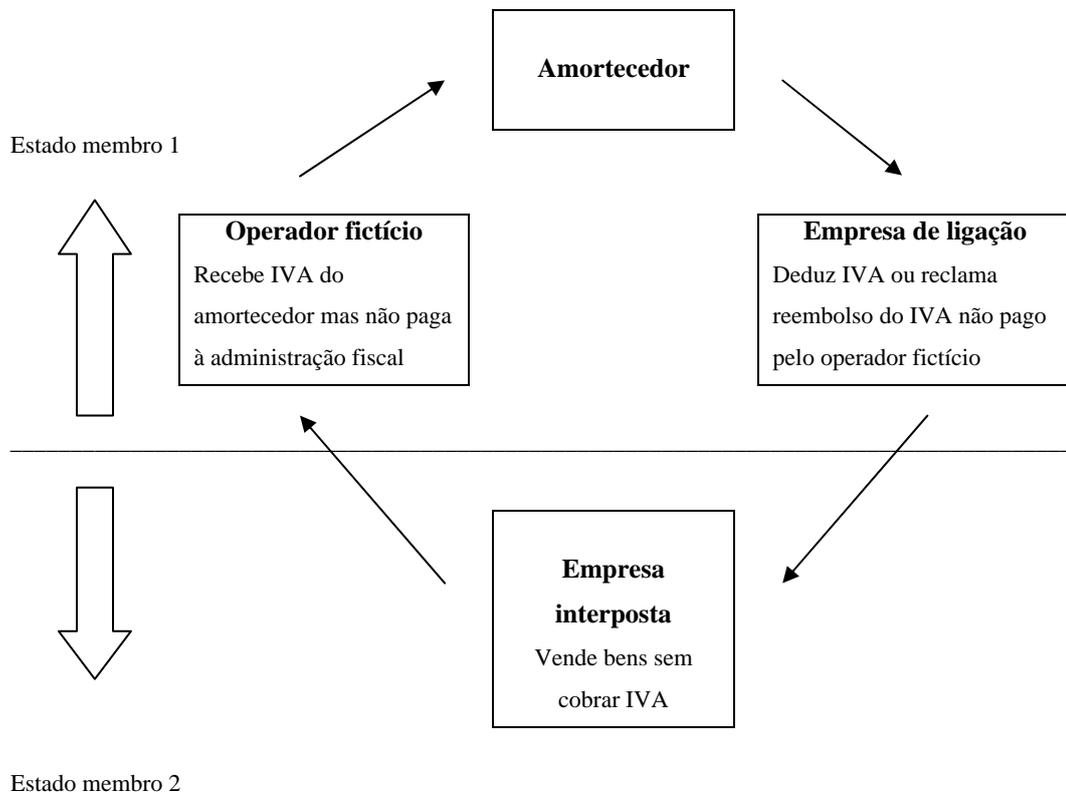
Deste modo, a perda financeira resultante para a administração fiscal é igual ao IVA pago pela “empresa de ligação” ao “operador fictício”. Por outro lado, a “empresa de ligação” pode declarar uma entrega intracomunitária isenta à “empresa interposta” que, por sua vez, pode fazer uma entrega intracomunitária isenta ao “operador fictício”, e assim sucessivamente.

De modo a baralhar as investigações, os bens normalmente seguem do “operador fictício” para a “empresa de ligação” através de empresas intermediárias, designadas “amortecedores” (*buffers*).

Eventualmente o “amortecedor” poderá não ter conhecimento da fraude, embora na maioria dos casos ele tenha plena consciência de que está envolvido num tipo de transacção irregular, uma vez que se trata de uma operação comercial pouco habitual.

Por norma, este esquema envolve transacções entre diversos Estados membros e diversas empresas em cada Estado membro, de modo a aumentar a complexidade das operações e diminuir a probabilidade de ser detectado.

No entanto, ele poderá configurar-se da seguinte forma:



Na sua grande generalidade, os inconvenientes do regime transitório são consequências do facto de se ter mantido o princípio de tributação no país de destino como regra geral aplicável às transacções intracomunitárias efectuadas entre sujeitos passivos.

De facto, a abolição das fronteiras fiscais só é compatível com o princípio da tributação no país de origem, pois apenas este permite tratar de igual modo as transacções internas e as transacções intracomunitárias.

Ao manter-se o princípio da tributação no país de destino não se fez mais que deslocar para o interior de cada Estado membro as fronteiras fiscais, ainda que meramente virtuais, caso contrário poderia correr-se o risco de atingir gravemente a sempre desejada neutralidade fiscal. Os ajustamentos fiscais que eram efectuados nos postos alfandegários deslocam-se para o interior dos Estados membros, transferindo-os para a contabilidade dos sujeitos passivos, contribuindo para aumentar as suas obrigações perante o fisco e exigindo deste um controlo mais eficaz.

Não se trata apenas de eliminar os obstáculos ao comércio, a verdadeira abolição das fronteiras fiscais só se consegue quando as transacções intracomunitárias forem

tratadas como se fossem transacções ocorridas no interior de cada Estado membro, concedendo aos sujeitos passivos a possibilidade de exercer o direito à dedução do imposto suportado mesmo que ele conste de facturas de um fornecedor de qualquer outro Estado membro.

Não se pode, porém, cair no erro de pensar que o regime transitório só tem defeitos e que a aplicabilidade do princípio da tributação no país de origem não suscita quaisquer problemas. Ambos têm virtudes e inconvenientes, até mesmo problemas comuns. No entanto, o princípio da tributação no país da origem afigura-se como o regime mais capaz no âmbito da tributação indirecta.

2. O princípio da tributação no país de origem

Como vimos, a tributação das transacções intracomunitárias com pagamento efectivo do imposto no país de destino resulta na necessidade de cada fornecedor intracomunitário se tornar aí contribuinte ou a nomear um representante fiscal.

O aumento dos custos administrativos (com características de custos fixos) pode penalizar fortemente as empresas, sobretudo as pequenas e as médias empresas, onde o impacto desses custos é maior, bem como a dificuldade em encontrar representantes nos países de destino, dada a sua menor dimensão, criando dificuldades na procura de novos mercados ou, no limite, levar ao seu abandono.

Deste modo, afigura-se como mais aceitável passar a tributar as transacções intracomunitárias junto do fornecedor, permitindo ao comprador deduzir o imposto pago, tal como acontece com as transacções efectuadas no mercado interno nacional.

Este mecanismo de tributação funciona de forma contrária ao regime actual. Enquanto que neste as transmissões intracomunitárias de bens são desoneradas de qualquer conteúdo fiscal e a tributação ocorre no país do destino, às taxas aí em vigor, naquele verifica-se a situação inversa, isto é, a tributação ocorre no Estado membro que realiza a venda e o adquirente dos bens irá exercer o direito à dedução desse imposto.

No primeiro caso (tributação no destino) temos uma transmissão intracomunitária sem imposto (ou à taxa zero), com dedução do imposto suportado a montante, efectuada por um sujeito passivo num Estado membro, e uma aquisição intracomunitária sujeita a imposto, com liquidação e dedução simultânea de imposto, efectuada por outro sujeito passivo noutro Estado membro.

No segundo caso (tributação na origem), o sujeito passivo do Estado membro que efectua a transmissão intracomunitária tributa os bens e exerce o direito à dedução do imposto suportado a montante, enquanto que o sujeito passivo do Estado membro da aquisição recebe os bens sem imposto que será liquidado no momento em que os vender.

Contudo, a questão da passagem ao regime de tributação na origem não é assim tão simples, ela suscita alguns problemas.

2.1 – A aproximação das taxas

Para concretizar o objectivo da tributação no país de origem é indispensável caminhar-se para a harmonização da fiscalidade indirecta.

A aproximação do nível das taxas pode não ser tarefa fácil, uma vez que interfere com campos muito sensíveis, como a soberania nacional ou o nível de receitas, mas é inquestionável que se não se envidar esforços nesse sentido será muito difícil conseguir um verdadeiro mercado interno em todo o espaço comunitário.

Esta dificuldade vai aumentando à medida que o espaço comunitário se vai alargando, pois o consenso necessário a uma aproximação das taxas por parte dos Estados membros torna-se cada vez mais problemático, sendo certo que quanto maior for o grau de harmonização alcançado relativamente às taxas do imposto, mais facilmente se conseguirão consensos no sentido de se passar ao novo sistema comum do IVA, baseado no princípio da tributação no país da origem.

Uma das principais dificuldades na aprovação das propostas de directiva apresentadas pela Comissão ao Conselho é a existência da “*regra da unanimidade*”.

A Comissão tem envidado esforços no sentido de fazer com que os Estados membros aceitem a “*regra da maioria qualificada*” na aprovação das directivas no domínio da fiscalidade, admitindo excepções nas disposições que tenham um impacto directo sobre as receitas dos Estados membros, como é o caso das taxas do imposto, para as quais se manteria a regra da unanimidade.

É verdade que a regra da unanimidade tem conduzido a um bloqueio quase total no domínio legislativo no que ao IVA diz respeito, situação essa agravada com o alargamento para 15 Estados membros, em 1995, com tendência para uma paralisia absoluta decorrente da entrada dos novos parceiros da Europa de leste em 2004.

Exige-se, por isso, um compromisso sério dos parceiros comunitários.

É importante que todos tenham consciência que esta é uma prioridade comum.

O regime actual ainda consegue responder com alguma eficiência às exigências, com maior ou menor dificuldade, mas fica muito aquém dos resultados que se conseguirão com a passagem ao regime de tributação na origem.

A total harmonização das taxas seria a solução desejável. No entanto, tal propósito não se afigura viável numa perspectiva de curto prazo.

Será necessário algum tempo de preparação e de adaptação a novas regras, quer por parte dos sujeitos passivos, quer por parte das administrações fiscais, pelo que uma aproximação das taxas em que a variação não fosse muito significativa (a diferença de um ou dois pontos percentuais) seria um cenário aceitável numa fase de transição.

Igualmente importante seria a definição do número de taxas.

Não será despidendo considerar a hipótese da adopção de uma taxa única para todos os Estados membros⁵⁸. Em termos de simplicidade do sistema era óptimo (por exemplo, na construção das tabelas anexas ao código do IVA de cada Estado membro, onde é sempre complicado diferenciar os bens e serviços sujeitos às diferentes taxas ou em termos de facturação, registo e apuramento do imposto na contabilidade dos sujeitos passivos).

Uma concordância na percentagem única a fixar seria indubitavelmente difícil de alcançar, mas os Estados membros também não deverão ser totalmente inflexíveis.

A definição de apenas duas taxas, uma reduzida e uma normal, é uma alternativa razoável, uma vez que há um conjunto de bens e serviços que se encontram numa faixa mais sensível em matéria de tributação: determinado tipo de bens alimentares (água, leite, pão, ...), alguns serviços de saúde, serviços de educação, transportes públicos, etc., em relação aos quais a sociedade (varia de país para país) exerce uma forte pressão no sentido de uma discriminação positiva (taxas mais baixas).

Assim, teríamos um grupo restrito de bens e serviços sujeitos a uma taxa reduzida e os restantes a uma taxa normal.

Neste sentido terá toda a legitimidade questionar-se qual seria a taxa única mais justa ou quais as taxas reduzida e normal mais apropriadas.

⁵⁸ A Dinamarca e a Eslováquia são os únicos Estados membros que têm uma taxa única (25% e 19%, respectivamente).

Actualmente, no seio da UE coabitam Estados membros com várias taxas de IVA (Portugal, por exemplo) e Estados membros com uma taxa única (a Dinamarca e a Eslováquia).

Por um lado, temos as taxas mínimas de 5% para a taxa reduzida, e de 15% para a taxa normal, estabelecidas na Directiva n.º 92/77/CEE, de 19 de Outubro de 1992.

O “acordo de cavalheiros” celebrado entre os Estados membros em 1996, na sequência das propostas apresentadas na primeira fase do programa da Comissão, no sentido da fixação de uma taxa normal que não ultrapassasse o limite de 25%, estabeleceu uma variação da taxa normal entre 15% e 25%.

Por outro lado, o abandono do princípio da tributação no destino significa que as receitas deixariam de afluir ao lugar de consumo dos bens para passar a entrar nos cofres dos países exportadores⁵⁹, beneficiando os países com *superavit* na balança de transacções comerciais em detrimento dos países deficitários.

No entanto, se as receitas entram no país exportador no momento da transacção, o Estado membro onde terá lugar o consumo efectivo desses bens será ressarcido desse imposto, através do mecanismo de compensação.

Assim, desde que respeitada a neutralidade fiscal, deverá determinar-se uma taxa (ou duas, se for esse o cenário escolhido) razoável que permita satisfazer as necessidades orçamentais dos diversos Estados membros, face às diferentes economias, por sinal, bastante periclitantes nos nossos dias.

Assegurado o equilíbrio das contas nas várias economias nacionais, o próprio mercado se encarregaria de estabelecer uma estabilidade nas transacções comerciais dentro do espaço comunitário.

Note-se que as divergências verificadas ao nível das taxas nas transacções efectuadas entre sujeitos passivos de IVA não colidem com o princípio da neutralidade, existindo ou não fronteiras fiscais, ostensivas ou virtuais, uma vez que o exercício do direito à dedução anula tais diferenças.

O mesmo não se poderá dizer em relação aos consumidores finais ou a eles equiparados (aquisições intracomunitárias efectuadas por sujeitos passivos totalmente isentos e por pessoas colectivas não sujeitos passivos), que, desde 1 de Janeiro de 1993, regra geral, eles são tributados no Estado membro de origem. De facto, numa eventual passagem ao princípio da origem, a divergência actual ao nível das taxas não é

⁵⁹ Leia-se países com exportações superiores às importações.

compatível com a situação destes operadores, pois iria traduzir-se no surgimento de distorções de concorrência, sobretudo nas zonas fronteiriças, e na exploração de mercados paralelos ou clandestinos.

2.2 – O sistema de compensação

É inevitável que a adopção do princípio da origem seja acompanhada pela implementação de um sistema de compensação que evite a deslocação das receitas provenientes do IVA. A esta repartição das receitas estão intimamente ligadas algumas regras básicas, segundo as quais as transacções intracomunitárias deverão ser tributadas no país de origem, à taxa aí em vigor e que a passagem ao novo sistema comum deverá permitir ao país de destino beneficiar das receitas associadas à tributação das suas aquisições intracomunitárias, à taxa em vigor para as suas transacções internas.

Por aqui se vislumbra a importância da harmonização das taxas. Com taxas iguais (ou com uma pequena diferença entre si) em todos os Estados membros a afectação das receitas obedecia aos mesmos montantes, isto é, se a transmissão intracomunitária fosse de € 10.000,00, sujeita a uma taxa de 10%, a importância correspondente à tributação efectuada pelo sujeito passivo no Estado membro da origem, no valor de mil euros (10.000 x 10%), seria igual ao montante que o sujeito passivo situado no Estado membro da aquisição iria deduzir. Uma vez que é consensual que as receitas provenientes do IVA deverão ser afectadas ao Estado membro onde se verifica o consumo dos bens, o Estado membro que efectuou a aquisição seria compensado pelos €1.000, 00 arrecadados pelo Estado membro da origem.

O sistema de compensação também evita que o fornecedor numa transacção intracomunitária se estabeleça no Estado membro do destino dos bens, o que, como vimos, acarretaria custos administrativos inaceitáveis para muitos agentes económicos, colocando sérios entraves ao comércio intracomunitário, pois permite aos sujeitos passivos tratar de igual forma as transacções intracomunitárias e as transacções internas, assumindo as diversas administrações fiscais os custos adicionais inerentes ao mecanismo de compensação.

Será necessário definir quais os critérios a adoptar para se encontrar uma forma justa de redistribuição das receitas.

Teoricamente, o sistema de compensação poderia funcionar nos mesmos moldes que as contas correntes dos sujeitos passivos de IVA, através de uma espécie de câmara de compensação europeia onde cada país apresentaria os seus débitos e os seus créditos sobre os restantes Estados membros, de forma a redistribuir os respectivos saldos globais.

Afastada a hipótese da compensação se efectuar com base nas declarações dos sujeitos passivos, por razões óbvias⁶⁰, os critérios de natureza micro ou macroeconómica surgem como os mais viáveis.

Enquanto que os primeiros se baseiam nos valores reais referentes às trocas intracomunitárias que tivessem sido realizadas num determinado período, os segundos assentam em grandezas maiores, como nos dados do comércio externo, na base do IVA utilizada para o cálculo dos recursos próprios da UE ou no consumo final de cada país.

A existência de dados estatísticos mais completos sobre os valores do IVA contidos nas transacções intracomunitárias efectuadas, que caracteriza a abordagem macroeconómica, confere mais força a esta alternativa.

No entanto, um sistema de compensação baseado em dados macroeconómicos não afasta todas as dificuldades.

Sem uma eficiente cooperação administrativa entre todos os Estados membros será problemático relacionar um pedido de dedução com uma operação tributada, dificultando o controlo do imposto.

Também não será fácil obter dados estatísticos fiáveis e comparáveis da globalidade do comércio intracomunitário, principalmente se pensarmos no problema que poderá resultar da opção de integrar no sistema de compensação os regimes especiais de tributação e as operações de entidades públicas e de sujeitos passivos isentos, que significaria o aceitar de transferências de receitas significativa.

Evidentemente, seria mais simples se a opção fosse no sentido da sua exclusão.

⁶⁰ Muitos sujeitos passivos não declaram a totalidade das suas operações, outros subfacturam os seus produtos, uma vez que também já os adquiriram sem factura (consequentemente sem imposto), outros praticam operações ilícitas numa economia paralela ou clandestina, contribuindo para a fraude ou para a evasão fiscais, etc.

2.3 – A concorrência e a fraude

Quando se fala da passagem do princípio da tributação no país de destino ao princípio da tributação no país de origem, para além dos aspectos referidos nos pontos anteriores (a harmonização das taxas e o sistema de compensação), as entidades comunitárias responsáveis preocupam-se, invariavelmente, com a sã concorrência entre todos os operadores e com a não proliferação da fraude.

É uma verdade incontornável que um verdadeiro mercado interno funcionará tanto melhor quanto menor for o índice de distorções de concorrência e de fraude.

Estes problemas estão intimamente ligados à problemática da harmonização das taxas.

De facto, as variações entre os Estados membros, tanto na estrutura como nos níveis das taxas do imposto, poderão ter, no contexto de um regime em que vigore o princípio da origem, importantes repercussões na concorrência, sobretudo ao nível do comércio transfronteiriço.

A partir do momento em que as transmissões intracomunitárias se efectuarem com IVA incluído e este seja dedutível no Estado membro da aquisição, as diferenças de taxa poderão provocar distorções de concorrência de tal ordem que resultem, para além da própria discrepância entre as taxas dos diversos Estados membros, na classificação dos produtos nas diferentes categorias fiscais e na falta de uniformização das respectivas regras administrativas.

Porém, deve salientar-se que em termos de IVA a pagar não há qualquer vantagem para os operadores adquirirem produtos a 5, 12, ou 19%, pois a única consequência para si é que irá deduzir mais ou menos imposto.

A vantagem que lhe está associada é ao nível dos fluxos de tesouraria, pois no caso de uma transmissão intracomunitária de um Estado membro com uma taxa mais elevada para outro Estado membro com uma taxa mais baixa, o adquirente e as finanças públicas do Estado membro do destino estariam a financiar o Estado membro de origem.

Para particulares, entidades públicas ou sujeitos passivos isentos, adquirir um bem ou um serviço com um IVA a taxa mais alta ou mais baixa significará, respectivamente, um maior ou um menor IVA suportado.

Desta forma, existe um risco considerável de que a alteração do regime do IVA, sem a correspondente harmonização das taxas e sem um eficiente mecanismo de compensação, venha a constituir um estímulo para a deslocação de empresas para os Estados membros com taxas mais baixas, assim como para um aumento da procura para consumo final (incluindo os sujeitos passivos sem direito a dedução).

Neste campo, será ainda necessário avaliar o impacto que uma eventual alteração do regime de transacções intracomunitárias sobre o comércio transfronteiriço de produtos sujeitos a impostos especiais.

Do ponto de vista da eliminação das distorções à concorrência, o esforço de harmonização ao nível das taxas afigura-se claramente como a melhor solução, pois permitiria que em todos os Estados membros se aplicassem, em todos os casos, as mesmas taxas de imposto. Porém, como vimos, a harmonização implicaria a redução das elevadas taxas em alguns Estados membros, cujos efeitos orçamentais se fariam sentir.

Trata-se, certamente, de um processo que poderá encontrar sérios obstáculos, tanto políticos como sociais, pelo que será imperativo determinar qual o grau de harmonização necessário para que a passagem ao regime de tributação na origem não provoque distorções de concorrência.

Em termos de combate à fraude e à evasão fiscais, o reforço dos mecanismos de controlo e de cooperação administrativa entre os Estados membros poderão conseguir melhores resultados que a simples alteração de regime, pois a adopção de um regime baseado no princípio da origem não garante, por si só, a resolução deste problema.

É verdade que a tributação na origem evita que mercadorias isentas de imposto circulem livremente no espaço comunitário, como acontece com o regime actual, mas não deverá ignorar-se que ao conceder o direito à dedução do imposto num Estado membro que havia sido liquidado noutra Estado membro, se correrá o risco de promover outros tipos de fraude hoje ausentes das transacções intracomunitárias.

CONCLUSÃO

O regime transitório representa uma solução de compromisso que teve o mérito de permitir ultrapassar o impasse criado à volta da construção do mercado interno, de modo a tornar possível a sua implantação a partir de 1 de Janeiro de 1993. As medidas adoptadas, por vezes contraditórias, só se tornarão viáveis se o sistema de controlo previsto funcionar de forma eficaz, pois trata-se de um regime bastante complexo. A correcta identificação do local onde serão tributáveis as transmissões de bens e as prestações de serviços representa o expoente máximo dessa complexidade. O problema específico das operações triangulares ainda vem complicar mais as suas inúmeras regras neste capítulo.

Já em 1989 as conclusões do Conselho ECOFIN eram claras quanto à duração do regime transitório, ao considerar que *“até 31 de Dezembro de 1996 se deveria fazer uma análise de conjunto destinada a determinar segundo que prazos e modalidades se poderá operar a unificação definitiva do sistema comum, após um período transitório”*. Era evidente que se tratava de um regime com uma duração limitada. Aliás, essa manifestação de carácter temporário também está espelhada no preâmbulo do Decreto-lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, que em Portugal aprova o RITI, onde se afirma que *“foi este o compromisso a que se chegou, em regime transitório, verificada a impossibilidade de atingir consenso, necessariamente unânime, na aplicação do IVA na origem, como a Comissão Europeia inicialmente previra e é requerido pela própria noção de mercado único europeu. Este passo, apesar de não ter sido possível em Janeiro de 1993, não deixa, por isso, de ser a meta da harmonização comunitária em matéria de tributação geral do consumo: a própria directiva aponta para esse objectivo, a conseguir, na melhor das hipóteses, em 1996, após exame do funcionamento do regime transitório agora estabelecido”*.

Neste contexto, também a Comissão considerava que ao limitar a vigência do regime transitório obteria uma forte garantia quanto à sua duração, pelo que proponha a passagem automática ao regime definitivo (tributação na origem) o mais tardar a 31 de Dezembro de 1996.

No entanto, estas posições assumidas inicialmente com alguma rigidez vieram a esmorecer ao longo do tempo. A grande maioria dos Estados membros mostrou-se relutante quanto à fixação de quaisquer pormenores inerentes ao funcionamento de um

regime definitivo assente no princípio da tributação no país de origem. A sua intransigência contribuiu para fosse estipulado que o regime transitório vigoraria por um período de quatro anos, mas que poderia ser automaticamente prorrogado até à data em vigor do regime definitivo, bem como durante o período em que o Conselho não tenha tomado uma decisão sobre o mesmo.

A experiência do regime transitório que demonstrou algumas desvantagens em relação ao regime definitivo, como a complexidade das suas regras, a circulação dentro do espaço comunitário de mercadorias sem qualquer conteúdo fiscal, ou o aumento da fraude no IVA, entre outros, não tem sido um factor determinante para a substituição pelo regime da tributação na origem, afirmando-se ele próprio, ano após ano, como definitivo, o que coloca sérias dúvidas à passagem para o novo sistema comum.

Mas, não será necessário aprofundar mais as considerações à volta do regime transitório, pois o enfoque dado às limitações do regime actual, durante praticamente toda a exposição, demonstra claramente que considero como mais adequado para tributar os bens e serviços no espaço comunitário o regime baseado no princípio da tributação no país de origem.

Porém, antes de fundamentar esta minha convicção, convém salientar alguns aspectos que considero ainda mais relevantes que a particular questão da escolha do melhor regime a adoptar.

A UE enfrenta actualmente novos desafios em virtude do mais recente alargamento. A adesão de dez novos Estados membros em 1 de Maio de 2004 é inédita na história da Comunidade⁶¹. Para além da possibilidade de abrir novos horizontes em termos de mercado, de dinamizar o comércio intracomunitário, de abrir novas perspectivas concorrenciais, de criar riqueza, de gerar postos de trabalho, de fomentar a economia, de melhorar o bem-estar social das populações, enfim, todo um leque de oportunidades, esta “união a 25”, com tendência para aumentar (veja-se o caso da pretensão da Turquia e mais recentemente da Ucrânia), deverá ser o ponto de partida para uma reflexão mais aprofundada sobretudo em matéria de fiscalidade, directa ou indirecta.

De facto, a problemática da fiscalidade indirecta não pode ser encarada isoladamente. Ela faz parte integrante de um conjunto de sistemas que interagem entre si e que se complementam. Qualquer alteração que se faça num determinado sistema

⁶¹ Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, Hungria, Letónia, Lituânia, Malta, Polónia e República Checa.

terá forçosamente implicações nos outros. Será sempre pertinente saber o que alterar, onde intervir, quando agir, de que forma, sendo certo que ao efectuar alterações, ainda que isoladamente, elas irão repercutir-se no todo.

Por exemplo, o aumento da taxa normal do IVA em Portugal para 25% iria fazer-se sentir noutras áreas que não apenas a da fiscalidade indirecta. Para os vendedores dos produtos sujeitos à taxa normal, este agravamento iria, numa primeira fase, fazer decrescer as vendas face ao significativo aumento dos preços dos produtos, que faria retrair o consumo. Depois, mesmo podendo exercer o direito à dedução, eles teriam de suportar desde logo o imposto que lhes foi liquidado a montante, criando desde logo problemas de liquidez ao nível da tesouraria. A diminuição das vendas associada à falta de liquidez poderia originar problemas delicados ao nível do emprego, na eventualidade de ser necessário reduzir os custos (principalmente nas pequenas e médias empresas) para fazer face à crise momentânea. Ora, aumentando o desemprego também há menor poder de compra, logo menos consumo. A necessidade de compensar os desempregados aumenta a pressão nos sistemas de segurança social. As receitas dos impostos diminuem, tanto as derivadas do consumo como as provenientes do rendimento. A taxa elevada poderia acarretar o aumento da evasão fiscal ou contribuir para o surgimento de comércio paralelo ou clandestino, com consequências nefastas ao nível da fraude. (...).

Evidentemente que esta é uma mera hipótese académica, talvez exagerada, mas que reflecte a necessidade de haver uma visão mais abrangente dos sistemas fiscais na União europeia.

A Comissão já havia proposto⁶² uma abordagem nova e global da política de fiscalidade no seu documento de reflexão “A Fiscalidade na União Europeia” de 20 de Março de 1996, onde sublinhou os principais desafios que a União enfrenta:

- Necessidade de criar as condições para gerar o crescimento e o emprego;
- Estabilizar os sistemas fiscais;
- Realizar plenamente o mercado único.

Tais objectivos, sem dúvida ambiciosos, requerem um esforço bastante considerável para a sua concretização, e apelam à total cooperação entre todos os

⁶² Relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais apresentado pela Comissão das Comunidades Europeias (COM (96) 546 final), Bruxelas, 22 de Outubro de 1996.

Estados membros, para que a evolução se faça de uma forma segura, coerente e sustentada.

A ideia de que é absolutamente necessário alterar o estado das coisas não foi abandonada. Nos últimos anos a economia europeia (e mundial) tem sofrido fortes abalos, por razões várias, principalmente com consequências bastante nefastas ao nível do emprego, cujo índice não pára de aumentar. Urge, então, tomar medidas que contrariem este cenário.

É certo que a luta contra o desemprego é o maior desafio com que a União Europeia se defronta actualmente. Uma maior substituição do trabalho pelo capital tem sido fomentada pelo desequilíbrio estrutural dos sistemas fiscais em detrimento do factor trabalho.

A importância da fiscalidade poderá assumir aqui um papel determinante.

Por um lado, a fiscalidade directa, principalmente aquela que incide sobre o factor trabalho, onde deverá imperar um consenso no sentido de uma redução da sua tributação, não só ao nível das empresas (IRC e contribuições obrigatórias para a segurança social) como também dos próprios trabalhadores (IRS e contribuições obrigatórias para a segurança social), e de fomentar políticas que facilitem a criação de emprego (redução de impostos para determinadas categorias de desempregados: jovens desempregados ou à procura do primeiro emprego, desempregados de longa duração, desempregados com agregados familiares mais numerosos, (...)).

Por outro lado, a fiscalidade indirecta, onde surge a necessidade de uma maior harmonização ao nível das taxas do IVA, de modo a conferir uma maior neutralidade fiscal às transacções intracomunitárias de bens e serviços, permitindo, desta forma, incentivar uma concorrência sã entre todos os operadores comunitários e facilitar a criação de um verdadeiro mercado interno dentro da União Europeia.

Os IEC deverão servir cada vez mais a causa ambientalista, inserindo-se nas políticas de defesa do ambiente, que deverão ser comuns a todos os Estados membros, alargando a seu âmbito a produtos, principalmente os mais poluentes e os mais agressivos para o meio ambiente, que mesmo sendo manifestamente prejudiciais, alguns Estados membros não lhes aplicam esta carga fiscal adicional⁶³.

⁶³ Por exemplo, em Portugal os sacos de plástico não estão sujeitos a IEC e a alternativa do saco de papel, por ser menos poluente e mais facilmente reciclável, ainda é mais dispendiosa; As embalagens não reutilizáveis são outro exemplo de produtos que deveriam estar sob a alçada da tributação específica.

Neste contexto, os impostos poderão servir de agentes reguladores nas distorções verificadas nas mais diversas situações, principalmente ao nível da tributação do trabalho, da riqueza, do consumo ou do desperdício, para que seja possível uma maior harmonização e uma melhor cooperação em todo o espaço comunitário, na busca de um maior equilíbrio.

Não se trata apenas de aumentar determinados impostos para que seja possível reduzir noutros. A visão do problema não deverá descair apenas para um lado da balança.

O argumento de que as alterações em matéria de impostos poderão agravar ainda mais os problemas orçamentais dos Estados membros, já de si problemáticos, não serve, por si só, para justificar o imobilismo a que se assiste em matéria de reformas das políticas fiscais. Este problema não se resolve apenas pelo lado das receitas. Há, necessariamente, que enfrentar o outro lado da questão para que seja possível equilibrar a balança. É crucial a redução em alguns tipos de custos, em certos casos perfeitamente desnecessários e até mesmo com carácter de puro desperdício.

A causa pública não deverá servir-se da fiscalidade. Pelo contrário, esta é que deverá servir a causa pública, conferindo-lhe uma maior justiça, através de uma repartição equilibrada das responsabilidades, quer por parte dos agentes económicos quer por parte dos governos.

Neste capítulo, não seria despiciendo adoptar penalidades comuns para as infracções fiscais em todo o território comunitário, de forma a evitar que os desvios às regras estabelecidas sofram tratamentos desiguais conforme o Estado membro onde tais violações ocorram.

É, acima de tudo, tentar obter uma maior justiça social utilizando a justiça fiscal.

Trata-se, de facto, numa primeira abordagem, de uma questão de justiça fiscal quando se defende a introdução do princípio da tributação no país de origem.

Com a abolição das fronteiras fiscais os sujeitos passivos que efectuem aquisições intracomunitárias de bens deverão proceder à liquidação do imposto devido em tais operações, sendo este dedutível no momento em que se torna exigível, devendo constar da declaração periódica do imposto, simultaneamente, a débito e a crédito do Estado. Desta forma, este deixa de arrecadar as receitas correspondentes ao pré-financiamento do imposto (embora também reduza significativamente os reembolsos do IVA, que são sempre difíceis de administrar).

Esta situação poderá conduzir ao recurso directo a aquisições em outros países da União, em detrimento das aquisições efectuadas no próprio território nacional, distorcendo a concorrência e aumentando o fosso entre as grandes e as pequenas e médias empresas, uma vez que estas têm maiores dificuldades, financeiras e estruturais, para concorrer com aquelas num mercado tão vasto e competitivo.

Por outro lado, com o regime actual o montante de mercadorias em circulação no espaço comunitário sem qualquer carga fiscal é de tal forma elevado que poderá tornar-se assustador, face à recente adesão de dez Estados membros e à possibilidade de novos alargamentos.

Neste cenário o risco do aumento da fraude no IVA revela-se preocupante, podendo atingir níveis incontroláveis, assim como a evasão fiscal e as transacções efectuadas nos mercados paralelos e clandestinos, provocando igualmente sérias distorções na concorrência, o que desvirtuará o mercado único.

O regime de tributação na origem permite também um tratamento igualitário entre as transacções internas e as transacções intracomunitária, conferindo ao sistema comum uma maior neutralidade fiscal.

Permite, ainda, que as mercadorias não circulem na Comunidade sem qualquer conteúdo fiscal, uma vez que a tributação dos bens é efectuada pelo Estado membro que realiza a transmissão intracomunitária.

Porém, como vimos, a adopção do princípio da tributação na origem só é possível com a harmonização das taxas do imposto e com um eficaz mecanismo de compensação.

Os inconvenientes que a sua adopção de imediato ou a curto prazo implicariam já foram referenciados. Poderá, isso sim, estabelecer-se um programa de trabalho, dividido por etapas, a cumprir em três ou quatro anos, que permita uma mudança gradual, de forma a evitar criar uma situação ainda mais complicada.

As taxas a vigorar em todos os Estados membros, não devem ser mais que duas, uma reduzida e outra normal, que poderiam rondar a média das taxas actualmente em vigor, com intervalos a variar entre 4% e 8% para a taxa reduzida, e entre 15% e 25% para a taxa normal. Seriam as mesmas em todos os Estados membros, em que cujo aumento ou diminuição dentro dessa banda não deveria ocorrer isoladamente, de modo a permitir um certo nivelamento, isto é, se, por hipótese, as taxas fossem de 4% e 19%,

uma eventual alteração de 4% para 8% deveria ser compensada por uma descida da taxa normal, ou vice-versa.

A adopção de uma taxa única implicaria uma mudança em quase todos os países, pois apenas a Dinamarca e a Eslováquia possuem apenas uma taxa, como se pode observar no quadro das taxas em anexo. No entanto, na eventualidade de se seguir por esta alternativa, a taxa única não se deveria afastar muito da média comunitária (19 ou 20% parece aceitável).

Os desvios em termos de receita arrecadada, principalmente nos Estados membros em que se iria sentir uma redução, poderiam ser compensados pelos aumentos verificados nos demais Estados membros que veriam as suas receitas a crescer. O alargamento da base de incidência dos IEC também contribuiria para atenuar tais divergências.

Evidentemente, todo este processo deveria ser supervisionado por um Comité Europeu com poderes bastantes para gerir todas as compensações, isto é, as compensações necessárias à manutenção do equilíbrio orçamental dos estados membros durante a fase preparatória (ou transitória) e as compensações que futuramente iriam fazer parte do dia a dia, por força do princípio da origem, que, como vimos, não funciona sem um eficaz mecanismo de redistribuição de receitas, que terão de afluir ao Estado membro do consumo dos bens.

A maioria qualificada na tomada de decisões a nível fiscal não deverá ser uma hipótese a excluir, uma vez que será muito difícil, senão impossível, obter consensos através da regra da unanimidade com um elevado número de países.

É essencial definir regras comuns para toda a tributação do consumo, principalmente ao nível das isenções e dos regimes especiais de tributação, com especial atenção para as pequenas e médias empresas, face ao peso que têm na criação de riqueza e de postos de trabalho.

Deverá também harmonizar-se os documentos que fazem parte do circuito económico, desde a facturação até à obrigação principal de pagar o imposto. A factura (ou documentos equivalentes), como documento essencial deverá ser uniformizada, pois com direito à dedução do imposto suportado nas aquisições intracomunitárias a ser exercido noutro Estado membro, este terá que estar familiarizado com o documento.

A cooperação administrativa deverá ser reforçada e deverá aproveitar a experiência adquirida com os mecanismos de controlo já existentes, como o programa

Fiscalis, o VIES, etc. Neste capítulo, a evolução das novas tecnologias terá certamente um papel determinante. O comércio electrónico irá expandir-se muito rapidamente, pelo que será urgente adaptar o sistema a esta realidade, que, estou seguro, permitirá um avanço substancial a todos os níveis (na liquidação, na cobrança, nas obrigações declarativas, no controlo e fiscalização das operações, ...).

Por último, convém referir o último Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, [Bruxelas, 2004.04.16, COM (2004), 260 final], sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, onde descreve detalhadamente os problemas associados ao aumento da fraude, que o regime actual tem dificuldade em combater, e apresenta várias sugestões que poderão contribuir para uma melhoria do sistema comum do IVA.

A União Europeia já passou por várias dificuldades e sempre mostrou capacidade para as ultrapassar, não se afastando nunca dos seus princípios, dos seus valores e das suas convicções.

Esperemos que assim continue.

Taxas de IVA aplicadas nos Estados membros da União Europeia

Estado Membro	Taxa Super Reduzida	Taxa Reduzida	Taxa Normal	Taxa Parking
Alemanha	-	7	16	-
Áustria	-	10	20	12
Bélgica	-	6	21	12
Chipre	-	5	15	-
Dinamarca	-	-	25	-
Eslováquia	-	-	19	-
Eslovénia	-	8,5	20	-
Espanha	4	7	16	-
Estónia	-	5	18	-
Finlândia	-	8/17	22	-
França	2,1	5,5	19,6	-
Grécia	4	8	18	-
Holanda	-	6	19	-
Hungria	-	12	25	-
Irlanda	4,3	13,5	21	13,5
Itália	4	10	20	-
Letónia	-	9	18	-
Lituânia	-	5/9	18	-
Luxemburgo	3	6	15	12
Malta	-	5	18	-
Polónia	3	7	22	-
Portugal ⁶⁴	-	5/12	19	-
Reino Unido	-	5	17,5	-
Rep. Checa	-	5	22	-
Suécia	-	6/12	25	-
Média	-	5,62	19,56	-

Fonte: Doc. n.º 2402/2003 da Comissão Europeia e Doc. n.º 2008/2004 EU

⁶⁴ As taxas aplicáveis nas operações sujeitas a IVA consideradas como localizadas nas regiões autónomas da madeira e dos Açores são de 4, 8 e 13%, respectivamente.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

Alexandre, Mário Alberto – *As aquisições intracomunitárias de bens no regime transitório do IVA – Situação particular das operações triangulares*, Fisco n.º 48/49, Novembro/Dezembro, 1992.

Alexandre, Mário Alberto – *O impacte nas empresas decorrente da transposição da directiva sobre o regime transitório do IVA (91/680/CEE)*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 368, Outubro/Dezembro, 1992.

Alexandre, Mário Alberto – *A harmonização do IVA: Objectivos e estratégias*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 390, Abril/Junho, 1998.

Alexandre, Mário Alberto e Santos, António Carlos dos – *O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 397, Janeiro/Março, 2000.

Basto, José Guilherme Xavier de – *A tributação do Consumo e a sua coordenação internacional – Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Caderno de Ciência e técnica Fiscal n.º 164, 1991.

Basto, José Guilherme Xavier de – *Problemas fiscais da realização do Mercado Interno*, DGCI, 1988.

Martínez, Pedro Soares – *Direito Fiscal*, 7.ª Ed., Coimbra, 1993.

Palma, Clotilde Celorico – *O IVA e o mercado interno – Reflexões sobre o regime transitório*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 178, 1998.

Palma, Clotilde Celorico – *As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 409 e 410, Junho/Janeiro, 2003.

Pitta e Cunha, Paulo de – *A harmonização fiscal europeia e o sistema fiscal português*, Fisco n.º 28, Fevereiro, 1991.

Reis, António Nunes dos – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado em 1993, alterações decorrentes da criação do Mercado Interno*, Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade em Lisboa, secção Regional de Lisboa, 27 e 28 de Novembro, 1992.

Sampaio, Carlos de Almeida – *A harmonização fiscal nas Comunidades Europeias – O IVA e o modelo económico português*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 131, 1984.

Sanches, José Luís Saldanha – *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 173, 1995.

Sanches, José Luís Saldanha – *Manual de direito fiscal*, 2.ª Ed., Coimbra editora, 2002.

Santos, António Carlos dos – *IVA e Mercado Interno: as aquisições intracomunitárias de bens*, Fisco n.º 42, Maio, 1992.

Santos, J. Albano – *Os sistemas fiscais: Análise normativa*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 388, Janeiro/Março, 1998.

Santos, João Pedro – *IVA do regime de tributação no destino ao regime de tributação na origem*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 389, Janeiro/Março, 1998.