

Ana Margarida Freire Martins

**A Importância da Cooperação
Administrativa na Harmonização
Fiscal Europeia**

Universidade Aberta

V Mestrado de Contabilidade e Finanças Empresariais

Novembro 2009

ÍNDICE

I. Introdução _____	Pág. 4
II. Enquadramento Histórico _____	Pág. 6
1. A Génese da União Europeia – Breve Síntese _____	Pág. 6
2. O Imposto – Visão Histórica _____	Pág. 9
3. Os Impostos em Portugal _____	Pág. 11
III. Harmonização Fiscal _____	Pág. 19
1. Distinção entre Coordenação e Harmonização Fiscal _____	Pág. 19
2. A Equidade Fiscal e a Eficácia Fiscal no Plano Internacional ____	Pág. 20
3. Os Princípios da Tributação na Origem e no Destino _____	Pág. 22
3.1. Terminologia e Definição _____	Pág. 23
IV. A Harmonização Fiscal no Espaço Comunitário _____	Pág. 24
1. O Tratado de Roma e a Harmonização Fiscal _____	Pág. 24
1.1 O Tratado de Roma e a Tributação Indirecta _____	Pág. 24
1.1 O Tratado de Roma e a Tributação Directa _____	Pág. 25
2. A Harmonização da Tributação Indirecta _____	Pág. 26
2.1. A Evolução da Harmonização do IVA _____	Pág. 26
2.2. Regras de Localização em Sede de IVA _____	Pág. 45
2.2.1. Localização das Transmissões de Bens _____	Pág. 47
2.2.2. Localização das Prestações de Serviços _____	Pág. 48
2.2.3. A Problemática das Operações Triangulares _____	Pág. 51
2.3. Comércio Electrónico - IVA _____	Pág. 54
2.4. Harmonização dos Impostos Especiais sobre o Consumo _	Pág. 59
2.4.1. Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas ____	Pág. 61
2.4.2. Imposto sobre os Produtos Petrolíferos _____	Pág. 64
2.4.3. Imposto sobre o Tabaco e Manufacturados _____	Pág. 68
2.4.4 Imposto Automóvel _____	Pág. 71
V. A Cooperação Administrativa na Comunidade _____	Pág. 77
1. A importância da Cooperação administrativa na Tributação Directa	Pág. 80
2. A importância da Cooperação administrativa na luta contra a fraude em IVA _____	Pág. 81

3. A importância da Cooperação administrativa na luta contra a fraude nos IEC _____	Pág. 87
VI. As Limitações do Sistema _____	Pág. 90
VII. A Evasão Fiscal _____	Pág. 95
1. Evasão Fiscal, Fraude e Planeamento Fiscal _____	Pág. 95
2. Evasão Fiscal Internacional _____	Pág. 97
2.1. A “Fraude Carrossel” _____	Pág. 98
VIII. Conclusão _____	Pág. 103
IX. Bibliografia _____	Pág. 105

Abreviaturas mais utilizadas

CECA	<i>Comunidade Económica do Carvão e do Aço</i>
CEE	<i>Comunidade Económica Europeia</i>
CNC	<i>Comissão de Normalização Contabilística</i>
CIVA	<i>Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado</i>
DGCI	<i>Direcção – Geral dos Impostos</i>
DL	<i>Decreto – Lei</i>
DR	<i>Diário da República</i>
INE	<i>Instituto Nacional de Estatística</i>
IA	<i>Imposto Automóvel</i>
ICE	<i>Impostos sobre Consumo Específico</i>
IVA	<i>Imposto sobre o Valor Acrescentado</i>
JO	<i>Jornal Oficial das Comunidades Europeias</i>
L	<i>Lei</i>
OCDE	<i>Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico</i>
POC	<i>Plano Oficial de Contabilidade</i>
RITI	<i>Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias</i>
SIVA	<i>Serviço de Administração do IVA</i>
UE	<i>União Europeia</i>
UEM	<i>União Económica e Monetária</i>
VIES	<i>Vat Information Exchange System</i>

I. INTRODUÇÃO

O mundo é hoje um enorme e único mercado. A crescente internacionalização da economia mundial tem sido marcada por uma interação das várias ordens jurídicas nacionais, nem sempre orientadas no mesmo sentido, e pelos fenómenos da fraude e da evasão fiscais. Os enormes avanços que se têm verificado na área dos meios de transportes e comunicações transformaram radicalmente a forma como as pessoas realizam os seus negócios e interagem entre si. As transações ocorrem rapidamente, estendendo os espaços de grandes distâncias e encurtando as distâncias no tempo, as formas mais tradicionais de se realizarem as transações. Estes factos têm originado um esforço de desenvolvimento da cooperação entre as várias ordens jurídicas na tentativa de a tornar cada vez mais eficaz e de aperfeiçoar a sua assistência mútua.

A administração fiscal reconhece que o intercâmbio de informação é de extrema necessidade para a obter informação e desta forma para a realização do seu trabalho, bem como a necessidade de evitar ou eliminar a dupla tributação para fomentar a estabilidade do comércio internacional.

O combate á fraude e á evasão fiscais tem originado, quer um alargamento da rede de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, quer a criação e aperfeiçoamento de instrumentos multilaterais sobre a assistência administrativa internacional entre vários Estados.

Os tratados celebrados entre a Bélgica e a França em 1843, e entre a primeira e a Holanda e a primeira e o Luxemburgo em 1945, bem como as convenções bilaterais celebradas após a I Guerra Mundial, destinadas a evitar a dupla tributação, já incluíam disposições sobre a troca de informações.

Desde então, muitos têm sido os tratados e as convenções celebrados cujo objectivo é unicamente o desenvolvimento da troca de informação e assistência mutua entre os diversos países, sendo também inúmeros os que com objectivos diferentes incluem disposições sobre a troca de informação e a assistência mútua.

Com a assinatura do Tratado de Roma em 1957 e o início da construção da União Europeia, a preocupação em pela coordenação e harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-Membros levou a que fosse criada legislação comunitária que regulasse a necessidade de troca de informação, surgindo a Directiva 77/779/CEE, de 19 de Dezembro, que estabelece o regime da assistência mútua entre autoridades dos Estados-Membros, que tem vindo a ser melhorado e alargado ao longo do tempo, por forma a dar resposta à crescente dificuldade de combater a evasão e fraude fiscais.

Ao longo deste trabalho vai ser nossa preocupação, expor e debater a necessidade e importância desta realidade.

Começamos por fazer um enquadramento histórico dos impostos tanto na Europa como em Portugal. Em seguida, tentamos definir o conceito de harmonização fiscal e debruçamo-nos sobre o que tem sido efectuado no espaço comunitário em sede de tributação directa e indirecta, bem como o que tem sido feito na área à cooperação administrativa, as suas limitações e a sua importância no funcionamento da própria Comunidade.

II. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

1. A Génese da União Europeia - Breve Síntese

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, os líderes das nações ocidentais entenderam que era fundamental para o desenvolvimento da Europa, que se combatesse a conflitualidade entre os respectivos Estados. Assim, do trauma da guerra e da necessidade de consolidar a paz entre os povos, fez renascer a ideia de *Europa*.

A construção europeia iniciou-se no dia 9 de Maio de 1950, data em que o Ministro dos Negócios Estrangeiros francês, *Robert Schuman*, proferiu, numa conferência de imprensa, aquela que foi celebrizada como *Declaração Schuman*. Esta foi preparada por *Jean Monet*, apelidado de “*pai de Europa*”, e pela sua equipa, constituindo um dos pilares concretos de uma federação europeia. Nela se apelava à paz, à reconciliação com a República Federal Alemã, à abertura ao Leste e à solidariedade com África.

A Alemanha Federal vê na aceitação do *Plano Schuman* a possibilidade de recuperar o respeito das nações e assim, em 18 de Abril de 1951, é assinado o Tratado de Paris que cria a CECA – *Comunidade Económica Europeia do Carvão e do Aço* que resultou do propósito de consolidar um intercâmbio de desenvolvimento. Como membros fundadores teve, para além da França e da Alemanha, a Itália, a Bélgica, a Holanda e o Luxemburgo, tendo como primeiro presidente *Jean Monet*. Já nos anos setenta, o objectivo deixou de ficar pelo domínio económico, tendo passado para a esfera da política.

Após os signatários de CECA terem decidido estudar a possibilidade de criar um mercado comum, vieram a constituir, em 1 de Janeiro de 1958, a *Comunidade Económica Europeia* (CEE) através do *Tratado de Roma*¹,

¹ Ao instituir a *Comunidade Económica Europeia*, o Tratado de Roma definiu como objectivos:
A livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais;
A adopção de uma pauta aduaneira comum em relação ao exterior;
A adopção de políticas económicas e sociais que permitam um “amplo espaço social comum”, ou seja a união política.

assinado em 25 de Março de 1957. Posteriormente aderiram à CEE mais países, entre os quais Portugal. O alargamento da Comunidade, bem como sucessivas crises económicas tornaram o desenvolvimento da CEE num processo muito lento e difícil.

Em 1985, foi publicado o “Livro Branco” sobre a criação do Mercado Único, nele são identificandos todos os entraves físicos, técnicos e fiscais² que justificavam ainda existência dos controlos fronteiriços entre os Estados membros. Propunha um vasto conjunto de medidas a serem aplicadas num período de sete anos, destinadas a permitir a abertura das fronteiras.

Foram as propostas da Comissão contidas no “Livro Branco” que serviram de base ao *Acto Único Europeu* que constituiu a primeira revisão do *Tratado de Roma*. Entrou em vigor em 1 de Julho de 1987 e estabelece um trilho composto por metas de acção política que conduzem à criação de uma dimensão europeia nos cidadãos. O cidadão europeu passou a dispor de expectativas alargadas em matéria de ambiente, de protecção social, para as quais passaram a convergir os governos nacionais dos Estados membros³.

Para a criação de uma identidade e imagem da Comunidade, foram postas em prática iniciativas simbólicas como foi o caso da bandeira, do hino, placas aduaneiras e matrículas de automóveis. Paralelamente, surgiram acções de grande cariz, donde se destacam a circulação de pessoas mercadorias, bens e serviços e a tão propalada moeda única.

O Mercado Único de 1993 surge em virtude da necessidade de restabelecer a competitividade da indústria europeia face a uma concorrência

O tratado previa ainda que estes objectivos fossem alcançados por etapas sucessivas, dada a necessidade de adaptação das economias dos países membros. Estabeleceram-se então as seguintes fases:

— 1ª fase – estabelecimento de uma *União Aduaneira* que ficou concluída em 1 de Janeiro de 1968;

— 2ª fase – Estabelecimento de um *Mercado Único*, que segundo o tratado deveria estar concluído ao fim de doze anos, mas que acabou por só entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1993.

² A abolição das fronteiras definidas pelo Mercado Único implicava a eliminação de:

- *Barreiras físicas*, as que se referem aos controlos fronteiriços;
- *Barreiras técnicas*, as que aludem às normas e regulamentações nacionais;
- *Barreiras fiscais*, aquelas que dizem respeito às taxas e regimes fiscais diferentes.

³ O *Acto Único Europeu* estabelece num plano mais imediato as seguintes prioridades: criação de um mercado comum, no qual estão asseguradas a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais; a adopção de políticas comuns; e, a redução das disparidades económicas e sociais a nível regional (reforço da coesão económica e social).

cada vez mais intensa dos Estados Unidos e Japão⁴. No ano de 1993 entraram em vigor algumas das grandes mudanças da Comunidade⁵, no entanto é com o Tratado de Maastricht⁶ que, ao estabelecerem-se regras muito concretas para a sua persecução, se testa o funcionamento pleno da União Europeia⁷.

A União Europeia caracteriza-se fundamentalmente pela existência de um Mercado Único, de uma política de concorrência com vista ao reforço dos mecanismos do mercado, de uma prática de políticas comuns, no domínio regional e estrutural e de uma harmonização da política macro-económica, com objectivos bem definidos no sentido de proporcionar o bem – estar e a segurança das pessoas.

A harmonização dos sistemas fiscais nacionais, não esgotando o âmbito da União Europeia, é no entanto fundamental para a execução do programa definido no *Tratado de Roma* e nomeadamente para a prossecução do objectivo comum: a eliminação das fronteiras fiscais no sentido da criação do mercado interno, espaço europeu sem fronteiras internas, no qual se assegura a livre circulação de mercadorias, pessoas serviços e capitais.

A referida eliminação das fronteiras entre os Estados – membros, pressupõe a supressão definitiva das tributações na importação e os desagravamentos na exportação, nas trocas entre os Estados – membros, ficando a sua aplicação reservada às operações efectuadas com territórios excluídos do âmbito de aplicação do regime comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁴As empresas da Comunidade necessitam de um mercado que lhes permita não só gozar das vantagens das economias de escala, mas também de maiores facilidades de acesso ao crédito.

⁵ Para que o Mercado Único garanta a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, cerca de trezentas directivas foram integradas nas respectivas legislações nacionais, durante o período de 1987 a 1992.

⁶ É o tratado que transforma a *Comunidade Económica Europeia* uma *União Europeia*, tendo sido assinado em 1992, estabelecendo como objectivos: a criação da União Económica e Monetária (UEM) até 1999; e a futura união política dos estados membros.

⁷ A *União Europeia* representa uma união económica, sendo a forma mais desenvolvida de integração. Para além da supressão das barreiras alfandegárias e comerciais (livre circulação de mercadorias) e da adopção de uma pauta aduaneira comum para com países terceiros, compreende a livre circulação de pessoas e capitais e a adopção de políticas económicas e sociais comuns.

2. O Imposto - Visão Histórica

Alcançar uma solução unânime sobre qualquer que seja o tema, é um objectivo que se mostra desde logo bastante ambicioso e de acessibilidade remota. Mas, tomando por objecto de discussão o imposto, a busca de unanimidade envolve-se de redobradas dificuldades, transformando qualquer discussão em seu redor num conjunto de opiniões díspares. Ao fazer uma breve análise retrospectiva, podemos comprovar que desde o seu aparecimento até aos nossos dias, o imposto tem sofrido diversas alterações, que passam desde logo pela sua fundamentação ética, pelo modo como os contribuintes reagem perante ele e pela forma como estes tentam ou não defraudar o credor tributário.

A mais remota forma de imposto encontra-se na Antiguidade, onde as comunidades vencidas, e em resultado da derrota, ficavam sujeitas ao pagamento de um tributo à comunidade triunfadora, o qual era caracterizado pelo signo da servidão, do domínio ou da dependência. Esse tributo era imposto unilateralmente pela comunidade vencedora com o fundamento que através do seu pagamento a comunidade derrotada poderia continuar a usufruir dos seus bens e terras.

Já na Grécia Antiga, surgem contribuições que tinham um carácter voluntário, embora apenas para os cidadãos livres, uma vez que os estrangeiros e os libertos estavam sujeitos ao imposto de capitação. Este era um tributo que se pagava por cabeça ou por pessoa. Nos períodos em que as necessidades financeiras do Estado aumentavam excepcionalmente, o imposto tornava-se obrigatório e incidente sobre os bens próprios dos cidadãos livres. Na época, esta participação no bem comum era bem aceite pelos cidadãos gregos, para quem o Estado estava acima do indivíduo e a obrigação de pagar imposto era uma forma de contribuir para os gastos públicos. Pagar impostos tornou-se numa honra, levando a que variadas vezes, os “contribuintes” pagassem um tributo maior do que aquele que lhe era exigido.

Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades, e chegados à Roma Antiga, constata-se que a obrigação de pagar imposto já não era tão voluntária e agradecida. Na verdade, ela era um sinal distintivo de servidão. Desde logo,

afastava da prestação tributária, as pessoas livres, resultando as receitas das contribuições pagas pelos vencidos como permissão deles ficarem com a posse e fruição do solo provincial, no fundo à semelhança do que aconteceu na Antiguidade.

Com a decadência do Império Romano sobrepôs-se a necessidade de proceder a uma reforma do sistema tributário, por via da qual também os cidadãos livres passavam a estar sujeitos a imposto.

Na Alta Idade Média não foi introduzida qualquer alteração à essência do imposto adoptada na Antiguidade, onde reinava o princípio de que o homem livre não paga imposto.

No entanto, com o decorrer do tempo e com a constatação de injustiças e abusos tributários praticados no seio da sociedade feudal, começa a desenvolver-se uma nova moral e fundamentação ética da exigibilidade do imposto. Estamos na Baixa Idade Média e o imposto surge como uma retribuição ao príncipe pelos serviços por ele prestados à colectividade, onde a tributação se reparte equitativamente entre os cidadãos e passa a constituir uma obrigação do cidadão contribuir para o bem estar da sua comunidade.

Com a chegada da Idade Contemporânea temos o fim do absolutismo político e o surgimento do individualismo. As contribuições individuais têm de ser voluntárias e livres e o cidadão tem de submeter-se à vontade expressa da maioria. Surge a ideia de imposto com o objectivo de permitir a arrecadação dos meios financeiros necessários à administração da justiça, à protecção da propriedade privada e à realização de obras e manutenção de instituições privadas que os particulares não podiam realizar.

No século XX, profundamente marcado pelas duas grandes guerras e pela depressão económica de 1929, assiste-se a um maior intervencionismo do Estado que regula a vida económica da nação através de uma política de receitas e despesas apropriadas, amortecendo desta forma os efeitos das crises cíclicas e fomentando o desenvolvimento económico.

3. Os Impostos em Portugal

As primeiras receitas, obtidas pelo Estado através de impostos, provinham dos tributos estabelecidos por foral. A receita global dos impostos estava directamente relacionada com o fluxo do movimento comercial, dos crimes sujeitos a coimas e da tributação que recaía sobre as terras não isentas.

Na verdade, a capacidade legal para intervir activamente no lançamento de impostos só se efectivou, no século XIV.

O país foi dividido por distritos fiscais (também designados por almoxarifados) que foram entregues a porteiros de distrito ou almoxarifes. Estes exerciam as suas funções junto dos homens ricos ou dos juizes dos julgados e procediam à cobrança e arrecadação dos rendimentos.

Foi criada uma verdadeira hierarquia de funções na organização tributária da época, que se mostrou bastante confusa e complexa gerando alguma promiscuidade entre a própria direcção dos serviços públicos e a dos serviços reais.

As receitas do Estado provinham de impostos directos e impostos indirectos. Os primeiros foram aqueles que sempre predominaram no nosso sistema fiscal e que se mostravam mais eficientes na obtenção de receitas públicas; os impostos indirectos perfilavam melhores resultados nos períodos de maior desenvolvimento económico e estabilidade política e social.

Dos tributos directos que vigoraram até ao sistema fiscal contemporâneo destacam-se de entre outros, os seguintes^{8 9}:

- **Fossado** – resume-se a uma multa aplicável aos indivíduos que faltassem ao serviço militar a que se encontrava obrigada a população vilã e cuja prestação lhe era exigida segundo as disposições estabelecidas pelo foral ou pelo costume da terra. Como operação militar, o *fossado* consistia numa expedição ou cavalgada, contra o inimigo no seu próprio território. O *fossado*, é um tributo que já nos aparece no princípio do século IX, e que obrigava os cavaleiros, vilões e peões;

⁸ “Pequena síntese histórica dos impostos em Portugal” (1993). *Fiscália*, n.º 6, págs. 22 a 24.

⁹ In Soares Martínez, “Direito Fiscal”, 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, Outubro / 1997, págs. 505 a 514.

- **Jugada** – era um tributo bastante antigo, que desde os tempos dos romanos se pagava em Espanha. Era um direito real, imposto nas propriedades lavradas e que era reservado ao trono quando eram atribuídos os forais nessas mesmas terras. O imposto incidia sobre as terras pertencentes aos peões e era pago em milho, trigo, vinho e linho. Os cavaleiros – vilões, tanto dentro como fora dos concelhos, estavam isentos do seu pagamento. O imposto era cobrado pelo oficial régio até ao Natal. Após esta época, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao credor tributário, passava a ser o próprio cobrador, pelo que ao lavrador já não poderia ser exigido o imposto. Este foi um imposto com lugar de destaque no sistema tributário, uma vez que era um dos principais direitos que se pagavam em razão da terra, tendo sido abolido com a reforma fiscal que se sobrepôs com o liberalismo;
- **Anúduva (ou anubda, anuda, anuduba, adua)** – era uma imposto cujos responsáveis tributários eram os peões e cujo proveito se destinava a financiar o custo das reparações e construções de obras necessárias à defesa da terra. Em tempos, o imposto era liquidado com o trabalho dos peões na construção e reparação dos castelos, dos paços das residências reais, de torres, muros fossos e de outras obras militares que de alguma forma se relacionassem com a defesa da terra. Mais tarde, em resultado de uma regulamentação minuciosa levada a efeito por D. Afonso III, a obrigação fiscal passou a ser liquidada em dinheiro, tendo-se fixado condições de execução e isentando-se dele várias pessoas;
- **Calúnias (ou coimas)** – eram penas pecuniárias impostas aos culpados de determinados danos (nomeadamente, os causados pelo gado em propriedade alheia) revertendo uma fracção para o fisco e outra para o lesado. O imposto era fixado por foral e a respectiva importância dependia da gravidade do crime, mas também da localidade onde era praticado. Não havia qualquer modelo para aplicação do imposto, nem para o tipo de delitos nem tão pouco para o valor da multa;

- **Colheitas** – era uma contribuição paga colectivamente pelo respectivo concelho que se baseava no fornecimento de víveres para a mesa do rei. Quando os alimentos escasseavam, para suprir a diminuição da receita, recorria-se às *colectas* para se providenciar a subsistência do soberano;
- **Montado** – sujeitava a imposto os donos do gado bovino e ovino e consistia na entrega de um elemento da manada e de quatro membros do rebanho;
- **Condado** – este imposto foi lançado nos concelhos e recaía sobre o produto da pesca fluvial e da caça, variando a sua incidência consoante a localidade e o facto de o habitante ser do concelho ou de fora;
- **Alcavala** – era um tributo que, inicialmente, incidia sobre o produto das vendas públicas, mais tarde passou a incidir também sobre a carne que se vendia no mercado. Ninguém estava isento dele;
- **Quinto real** – era a parte dos bens conquistados ao inimigo que cabia ao rei;
- **Imposto sobre o vinho** – era cobrado no próprio género.

Os impostos sobre o consumo eram entendidos como um obstáculo ao desenvolvimento dos diversos sectores de actividade, sendo o pretexto da sua cobrança, o de proteger economicamente os naturais da terra em detrimento dos estrangeiros. Relativamente aos impostos indirectos, ainda reportados ao mesmo período, temos como as principais contribuições que incidiam sobre o consumo, as importações e exportações de mercadorias, as compras por grosso e a retalho e sobre a transmissão de bens de raiz. Eram as seguintes:

- **Portagens (ou imposto de barreiras)** – conjunto dos tributos que incidiam sobre a compra e venda de mercadorias e que era exigido às portas de uma cidade ou de povoação, ou ainda ao atravessar uma ponte. Este imposto era igualmente devido por todos os bens entrados no reino e por todos os

géneros exportados, desde que a essa exportação não correspondesse uma importação de valor igual;

- **Açougagem** – era o tributo que se pagava em função das vendas ou das compras efectuadas no mercado da vila ou em outro lugar de comércio;
- **Passagem** – direito que pagavam as pessoas que passassem por alguma terra à qual este tributo pertencia. Este imposto foi abolido uma vez que foi alvo de abusos excessivos;
- **Sisa** – inicialmente foi imposto que recaía sobre as mercadorias que entravam no reino por contrato de compra, venda ou troca. Mais tarde aparece como um imposto municipal de carácter provisório, cobrado para subsidiar determinadas despesas extraordinárias do concelho, nomeadamente as de guerra. Posteriormente, este imposto veio a ser alargado a todo o reino, pelo que passou a constituir uma fonte de receita do Estado. Era um imposto que pela primeira vez não tinha atendido à condição da pessoa, uma vez que ninguém ficou isento deste imposto. Com o reinado de D. Sebastião este imposto foi definitivamente regulamentado, até que em 1832, pela mão de Mouzinho da Silveira, a incidência do tributo se restringiu aos contratos das vendas e troca dos bens de raiz.

Com as referências aqui deixadas, importa agora desenvolver a abordagem para realidades menos longínquas no tempo. Com este propósito, vamos partir de 1641, portanto meados do séc. XVII. Estávamos no período pós – restauração da independência, e urgia a necessidade de meios para enfrentar a Espanha, o mesmo é dizer faltavam recursos financeiros. Tendo em vista solucionar este problema, D. João IV, com o alvará régio de 5 de Setembro de 1641, estabelece o 1º sistema fiscal português, conforme refere, Camilo Cimordain de Oliveira¹⁰. Nesta data foi criado o imposto que veio a ser denominado por “a décima ou dízima” e que tributava a décima parte dos rendimentos. Aquele autor considera este imposto o *embrião* de um sistema

¹⁰ Camilo Cimordain de Oliveira, “Lições de Direito Fiscal”, 6ª Edição, Ed. Departamento de Gestão de Empresas, Porto, Abril / 1997, págs. 227 a 231.

fiscal¹¹ que se veio a materializar na contribuição predial, o imposto de aplicação de capitais, o imposto profissional, a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, etc.

Na verdade, já sem os propósitos que lhe deram origem, temos que durante o séc. XIX, aquele imposto é desmembrado, passando a coexistir as suas partes constitutivas como impostos autónomos (décima de juros, décima industrial, etc.) que passaram a constituir um sistema fiscal do tipo cedular.

Aquela realidade manteve as suas linhas mestras até ao início do séc. XX, isto é, até que se desse a primeira das quatro reformas fiscais que marcaram este século. O que veio a acontecer em 1922, quando a primeira reforma fiscal do século, que ficou conhecida pela reforma de Portugal Durão, que era o Ministro das Finanças à época. Esta reforma veio a ser materializada, pela Lei n.º 1.368, de 21 de Setembro, tendo por ideia nuclear, o princípio da tributação dos rendimentos efectivamente obtidos pelos contribuintes.

Aquela reforma marcava a coexistência da Contribuição Industrial, do Imposto sobre o Valor das Transacções e o Imposto Pessoal de Rendimento. Desta forma, com a Contribuição Industrial, as pessoas singulares ou colectivas que exercessem comércio ou indústria, ou qualquer profissão, arte ou ofício, ficavam sujeitas a imposto. Por seu lado, o Imposto sobre o Valor das Transacções incidia sobre o valor global das transmissões de grande parte dos produtos. O Imposto Pessoal de Rendimento, incidia sobre a totalidade do rendimento anual de cada contribuinte.

Contudo, este sistema fiscal enfermava de uma deficiência que motivou uma nova reforma fiscal, que era a grande evasão fiscal que se verificava, para a qual as estruturas da Administração Fiscal não estavam em condições de evitar. Foi por esta razão que, em 1929, veio a proceder-se a uma nova reforma que se centrou na reformulação da determinação das matérias colectáveis das diversas cédulas fiscais. Foi assim que já em 1928, através do Decreto n.º 15.290, de 30 de Março surgiu o Imposto Complementar em substituição do Imposto Pessoal de Rendimento, que vigorou nos seus termos gerais até 31 de Dezembro de 1988. Esta reforma fiscal veio a sedimentar-se em 1929, através do Decreto n.º 16.731, de 13 de Abril, sendo a sua virtude principal, o facto de

¹¹ **Sistema fiscal** é definido por Camilo Cimordain de Oliveira, como *o conjunto de princípios e de normas que regulam o fenómeno imposto*.

ter trazido uma maior aproximação do sistema fiscal à realidade económica, financeira e social da época.

Ao nível das cédulas que constituíam o sistema, a novidade reside no facto de ter sido criado o Imposto Profissional, cujos rendimentos eram até então tributados em sede da Contribuição Industrial. Com esta reforma, a tributação do capital que vinha sendo efectuada através da “Contribuição de Registo” veio a dar lugar à Sisa e ao Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Com a reforma de 1929, foi suprimido o Imposto sobre o Valor das Transacções. Esta opção deixa antever que mais uma vez se privilegiou a tributação directa em detrimento da indirecta, que se mantinha sujeita a um conjunto de impostos com origem em diferentes épocas e com pouca coordenação entre si, sendo a política deste tipo de tributação, mais sujeita às necessidades conjunturais do que a qualquer solução estrutural no âmbito da tributação como um sistema.

A alteração da realidade financeira, económica e social do país, conduziram à necessidade de desenvolver um sistema fiscal que acompanhasse essa mutação. Surgiu então a reforma que decorreu de 58/66. Esta reforma começou a ser pensada em 1950 com a criação de duas Comissões para o seu estudo e implementação.

Desta reforma, resulta uma tributação do rendimento que continua a compreender diversos impostos reais, onde a principal alteração em relação ao que prevalecia da anterior reforma, é a nova concepção de matéria colectável, agora baseada nos rendimentos reais.

No que respeita à tributação indirecta, foi formalmente criado o Imposto de Transacções pelo Decreto – Lei n.º 47.066, de 1 de Julho, que aprovou o Código do Imposto de Transacções, e que incidia inicialmente sobre as transacções de mercadorias e que com a alteração introduzida em 1979, pelo Decreto – lei n.º 374-D/79, de 10 de Setembro, passou a abranger também alguns serviços. O Imposto de Transacções veio substituir diversos impostos de consumo. Encontra antecedentes remotos nas sisas sobre transacções de bens móveis¹²; e no Imposto sobre o Valor das Transacções criado com a reforma de 1922 e suprimido pela reforma de 1929.

¹² Abolidas em 1832.

O Imposto de Transacções foi abolido pelo Decreto Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que criou o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Ainda relacionado com a reforma da tributação indirecta, assistiu-se à reformulação do Imposto de Selo que tinha sido instituído em 1926, em resultado da aprovação do Decreto n.º 12.700, de 20 de Novembro.

Após esta reforma de 58/66, a terceira do séc. XX, o sistema fiscal português ficou constituído pelos seguintes impostos:

- Imposto Profissional;
- Imposto de Capitais;
- Contribuição Industrial;
- Contribuição Predial;
- Imposto sobre a Indústria Agrícola;
- Imposto Complementar;
- Sisa e o Imposto sobre as Sucessões e Doações;
- Imposto de Mais – Valias;
- Imposto de Transacções; e,
- Imposto do Selo.

A realidade fiscal actual, assenta na reforma que foi empreendida em 1986 em sede de tributação indirecta, e em 1988 em sede de tributação directa.

A reforma da tributação indirecta teve na implementação do Imposto sobre o Valor Acrescentado o seu resultado mais evidente, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986. Este imposto foi regulado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro e veio abolir o Imposto de Transacções.

Por outro lado a reforma da tributação directa teve a sua consumação através dos Decretos – Leis n.ºs 442-A/88, 442-B/88 e 442-C/88, todos de 30 de Novembro, dando origem, respectivamente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e à Contribuição Autárquica.

O Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações, assim como o Imposto do Selo, sofreram alterações significativas, tendo em 2003, com a reforma da tributação sobre o património, os primeiros sido

revogados e substituídos pelos novos impostos sobre o património o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e tendo o último sofrido alterações substanciais.

Resulta desta reforma, um sistema fiscal constituído pelos impostos que de seguida vão ser categorizados, cujas aprovações diferem no tempo, mas que foram alvo de reformulações estruturais com a reforma de 1986 e de 2003.

Assim, aqueles impostos podem ser linearmente enquadrados por categorias como se segue:

❑ **Impostos sobre o consumo:**

- Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA
- Imposto do Selo — IS
- Imposto sobre os Produtos Petrolíferos
- Impostos de Consumo sobre Tabaco
- Imposto sobre o Consumo de Bebidas Alcoólicas
- Imposto sobre o Álcool
- Imposto Automóvel – IA
- Imposto Municipal sobre Veículos/ Imposto Único de Circulação - IUC

❑ **Impostos sobre o rendimento**

- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares — IRS
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas — IRC

❑ **Imposto sobre o património**

- Imposto Municipal sobre Imóveis – IMI
- Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis— IMT

III. HARMONIZAÇÃO FISCAL

1. Distinção entre Coordenação e Harmonização Fiscais

A crescente internacionalização das economias a nível mundial, bem como a construção de uma União Europeia a nível europeu, desde há algum tempo que relança a problemática da convergência entre sistemas fiscais, sedimentando a existência de uma relação dinâmica entre diferentes sistemas fiscais e estruturas económicas. Esta globalização das relações económicas suscita nas transacções entre diferentes Estados ou jurisdições¹³ a sobreposição de sistemas.

Neste sentido, refere António Carlos Santos¹⁴, “*existe uma certa correlação entre as clássicas fases de um projecto de integração económica como o das Comunidades Europeias e os sistemas fiscais dos diversos Estados membros. Ainda segundo aquele autor, uma União Aduaneira implica a abolição dos direitos aduaneiros de importação e exportação e de outros encargos de efeito similar entre os territórios aduaneiros que adoptam uma pauta aduaneira comum face a terceiros. Por outro lado, refere também que, o Mercado Comum, carecerá de neutralidade entre os subsistemas de tributação interna representados em cada Estado membro.*

Temos então que a construção de um Mercado Único, carece da abolição de controlos aduaneiros para plena aplicação da livre circulação de mercadorias.

Com esta conjuntura, tornou-se necessário adoptar um conjunto de medidas que promovessem a coordenação das políticas fiscais com vista à convergência dos sistemas tributários dos diversos países.

Um dos enquadramentos possíveis para esses conjunto de medidas é a chamada *coordenação fiscal internacional*, que se caracteriza como um meio

¹³ A distinção entre Estados e jurisdições, permite relevar o facto de que não é apenas entre diferentes Estados que se coloca o problema da equidade e da eficiência dos sistemas fiscais, e portanto, da necessidade de se adoptarem medidas de coordenação fiscal, mas também entre jurisdições dentro de um mesmo Estado, logo que entre elas haja diferenças nos respectivos sistemas fiscais.

¹⁴ António Carlos Santos, “TVA e Mercado Interno: as Aquisições Intracomunitárias de Bens (1992), In *Fisco* n.º 42, pág. 3 e segs.

para contrariar os fenómenos da “exportação fiscal”¹⁵ e da “competição tributária”¹⁶, bem como as distorções que eles provocam nas economias, promovendo maior equidade e eficiência, tanto ao nível da receita como da despesa. Neste tipo de medidas podemos incluir as Convenções de Dupla Tributação Económica.

Segundo José Guilherme Xavier de Basto¹⁷, pode definir-se *coordenação fiscal internacional* como o conjunto de providências que permitem diluir os efeitos da coexistência de diferentes sistemas fiscais, com bases de incidência e taxas de impostos distintas, mas que não conduzem necessariamente, à exclusão das diferenças entre os respectivos sistemas fiscais.

Mas as medidas de coordenação das políticas fiscais podem ainda ser consideradas de *harmonização fiscal internacional*. Estas medidas são decididas de forma coordenada por um grupo de países que procuram promover a equidade e eficiência nas transacções entre si, tendo como objectivo a aproximação dos sistemas fiscais, nomeadamente a sua estrutura e tipos de impostos, bases de incidência e, de uma forma mais ambiciosa, as taxas. São exemplos de medidas de *harmonização fiscal internacional*, as directivas comunitárias.

Refira-se que a *harmonização fiscal* é um processo típico dos espaços económicos integrados ou em vias de integração.

Referência especial à *Harmonização Fiscal na União Europeia* irá ser dada numa fase posterior deste trabalho.

2. A Equidade Fiscal e Eficácia Fiscal no Plano Internacional

Tal como se referiu anteriormente, a realidade económica tende a ser cada vez mais global, paralelamente é cada vez mais referenciado à escala mundial o aumento da concorrência entre os países para a atracção de poupança e

¹⁵ José Carlos Gomes Santos (1993), *Fiscália* n.º 6, pág. 3.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164, Lisboa, 1991, pág. 75.

investimento. Neste contexto, a estrutura fiscal assume um importante meio de os governos desenvolverem aqueles factores macro-económicos. Mesmo que ligeiras, as diferenças nas taxas de imposto sobre o rendimento ou sobre os bens exportados, provoca nas relações internacionais situações de justaposição, conduzindo a desvios orçamentais, quer devido à dupla tributação, quer pela não tributação, significando desvios consideráveis no volume de receitas fiscais, na localização de actividades, ou na evasão¹⁸ e fraude¹⁹ fiscais.

Assim, além das opções dos sistemas tributários internos, também a coordenação fiscal e a harmonização são conjuntos de medidas que procuram promover a equidade e a eficiência influenciando decisivamente as opções fiscais no plano interno.

Mostra-se oportuno definir equidade e eficiência por forma a clarificar os objectivos propostos pela necessidade de corrigir os desvios de índole fiscal que se verificam entre os diversos sistemas tributários. Assim, de acordo com Xavier de Basto²⁰, temos que:

- ✓ A **Equidade** nas relações internacionais, relaciona-se com a justa distribuição da receita, sendo o aspecto mais polémico a forma da repartição dessa receita entre os vários sujeitos activos, isto é, os Estados membros;

- ✓ A **Eficiência** relaciona-se com a afectação internacional dos recursos económicos, considerando-se eficientes, as soluções que não provocam desvio dessa afectação, tendo como base de comparação o funcionamento dos mercados sem perturbações, isto é, um funcionamento eficiente.

¹⁸ *Evasão fiscal* pode definir-se como uma conduta dos sujeitos passivos que se baseia em meios formalmente legais, embora contrários ao espírito da lei, determinando a omissão do pagamento do imposto no montante e na oportunidade estabelecidos na lei tributária, em resultado da dissimulação da realidade das operações.

¹⁹ *Fraude fiscal* é definida como uma conduta ilícita, em que há uma violação directa e frontal das normas jurídicas, com o objectivo da fuga ao imposto, a redução do seu montante, ou o diferimento do seu pagamento através de meios (acções ou omissões) que violam as normas legais aplicáveis.

²⁰ Obra citada, pág. 76.

Refira-se que, no campo da coordenação fiscal, por vezes surgem conflitos entre estes dois princípios, tornando-se necessário adoptar um em desfavor de outro.

3. Os Princípios da Tributação na Origem e no Destino

O *Tratado de Roma*²¹ estabeleceu que, para a plena realização do mercado interno, os princípios que regulam o IVA nas transacções intracomunitárias fossem os mesmos que definem a sua incidência nas operações internas. Com efeito, as aquisições efectuadas a outros Estados membros nunca constituiriam facto gerador de imposto, enquanto as vendas deixariam de ser isentas. Desta feita, a plena realização do mercado interno inutilizaria os ajustamentos fiscais nas fronteiras, enquanto os sistemas fiscais dos Estados membros deixariam de ser “estanques” para se assumirem como contínuos e “comunicantes”.

No fundo, aquilo que é proposto pelo *Tratado de Roma* não é mais de que a adopção do princípio da tributação no país de origem em detrimento do princípio da tributação no país de destino.

O Acto Único Europeu estabeleceu a data de 31 de Dezembro de 1992, para que a Comunidade adoptasse medidas conducentes ao Mercado Único sem fronteiras, onde fossem abolidas as fronteiras técnicas, físicas e fiscais.

Com aquela orientação surgem diversas propostas da Comissão com o objectivo de implementar o princípio da tributação no país de origem nas relações entre os Estados membros. Enquanto o princípio da tributação no país de destino vigoraria para as transacções com os países não comunitários.

²¹ No artigo 8º - A do Tratado de Roma.

3.1. Terminologia e Definição

Em matéria de impostos indirectos, os Estados deparam-se com os problemas suscitados pela conexão²² dos factos sobre que incide a tributação de mais de um sistema tributário, à semelhança do que acontece com os impostos directos.

Relativamente aos impostos indirectos que tributam as transacções de mercadorias, torna-se necessário saber como disciplinar as transacções internacionais (importações²³ e exportações²⁴).

Com efeito, existem dois princípios habilitados a moderar as transacções internacionais de bens, são eles:

- *Princípio da tributação no país de destino (princípio do destino)* – compete ao país de destino dos bens tributar as respectivas transacções internacionais, enquanto o país de origem se responsabiliza pela “limpeza” de qualquer encargo fiscal nos bens exportados. Por seu lado, sobre as importações incide imposto similar àquele que onera o mesmo bem nas operações internas com bens idênticos.

- *Princípio da tributação no país de origem (princípio da origem)* – a competência para tributar as operações internacionais pertence ao país de origem dos bens, pelo que o país de destino se abstém de tributar essas operações. As importações mantêm-se isentas de imposto, uma vez que à entrada no país importador não são tributadas.

²² Segundo Alberto Xavier (1993), *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, pág. 196, elemento de Conexão é “o elemento da previsão normativa que, fixando a «localização» de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”. Para aquele autor, os elementos de conexão “consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objectos e os factos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjectivos, se se reportam às pessoas, ou objectivos, se se reportam às coisas e aos factos.

²³ *Importação* como introdução num país, de mercadorias provenientes de outro.

²⁴ *Exportação* como prática de envio ou venda de mercadorias nacionais para outro país.

IV. A HARMONIZAÇÃO FISCAL NO ESPAÇO COMUNITÁRIO

1. O Tratado de Roma e a Harmonização Fiscal

A assinatura do *Tratado de Roma*, em 1957, marcou o início do processo de harmonização fiscal que foi tido como um meio de atingir os objectivos fundamentais a que o Tratado se proponha, fundamentalmente o da criação de um mercado comum entre os países signatários (França, Alemanha, Itália, Bélgica, Holanda e Luxemburgo). Refira-se a este propósito, que apesar da preponderância das questões fiscais na persecução do objectivo comum, nunca foi consensual a implementação de uma política fiscal comunitária, uma vez que, entre os Estados membros, as condições e os graus de desenvolvimento económico e social eram díspares. A harmonização “ficou-se” pela referência de princípios a que o *Tratado de Roma* denominou de “*disposições fiscais*”²⁵.

A abolição de fronteiras protagonizada pelo *Tratado de Roma* permitiu banir alguns obstáculos à concorrência natural, donde resultou uma melhor rentabilização dos recursos e das estruturas e a promoção de um crescimento económico e social consistente, que conferiram à Comunidade capacidade para competir com economias poderosas, como são os Estados Unidos da América e o Japão.

1.1. O Tratado de Roma e a Tributação Indirecta

Fazendo uma breve abordagem às referências fiscais que se encontram no *Tratado de Roma*, particularmente àquelas que dizem respeito à tributação

²⁵ As disposições fiscais contidas no Tratado de Roma, encontram-se no Capítulo 2 do Título I da Terceira Parte, particularmente nos artigos 95º a 99º que se referem à tributação indirecta nas relações entre os Estados membros.

indirecta, temos que, os ajustamentos por elas preceituados são motivados pelo princípio da tributação no país de destino²⁶.

De acordo como o artigo 95º, os Estados membros ficam proibidos de fazer incidir impostos internos superiores aos que oneram produtos nacionais da mesma natureza ou espécie, por forma a não provocar o aumento dos preços desses bens relativamente aos nacionais. Este dispositivo do *Tratado de Roma* procura ilibar a tributação discriminatória das relações entre os Estados membros, particularmente das *importações*.

Com referência às *exportações* para outros países comunitários, o artigo 96º, obsta a que os produtos beneficiem, dos Estados membros exportadores, de reembolsos de impostos superiores àqueles que foram efectivamente suportados com os *inputs* dos produtos consumidos internamente.

Dado que, as formas de tributação das transacções eram diversas, vigorando inclusivamente, impostos cumulativos, o próprio Tratado estabeleceu a possibilidade de os países com impostos cumulativos fixarem taxas médias por produtos ou grupos de produtos para calcular dos impostos a incidir sobre as importações e dos reembolsos a conceder às exportações. Uma vez que esta situação podia violar a neutralidade fiscal internacional, veio o artigo 97º admitir que, no caso de aquelas taxas médias contrariarem os princípios definidos nos artigos precedentes, a Comissão poderia intervir por forma a restabelecer os princípios por eles estabelecidos²⁷.

1.2. O Tratado de Roma e a Tributação Directa

Contrariamente ao que se verifica com a tributação indirecta, em que é exigida alguma harmonização pois a sua falta afecta directamente a livre circulação de mercadorias e a livre prestação de serviços, a necessidade de harmonização da tributação directa não se tem mostrado evidente, não sendo expressamente mencionada no *Tratado de Roma*. De acordo com o princípio da

²⁶ Este princípio admitido no ordenamento comunitário resultou da solução adoptada no âmbito do GATT.

²⁷ É nesta base que o Conselho estabelece a directiva 68/221/CEE em 30 de Abril de 1968 impondo um método comum de cálculo das taxas médias.

subsidiariedade legislativa atribuídas aos Estados-Membros, alguns dos aspectos da fiscalidade directa são deixados à apreciação de cada Estado. No entanto, isto já não acontece sempre que as disposições da fiscalidade directa produzem efeitos sobre o exercício das quatro liberdades fundamentais previstas no Tratado de Roma²⁸.

Podemos até afirmar que não houve nem coordenação nem harmonização dos impostos directos na Comunidade. Os resultados alcançados no que diz respeito à tributação directa, são apenas respostas parciais a casos particulares da dupla tributação ou de actividade económica transfronteiras.

No que diz respeito ao imposto sobre o rendimento, os Estados-Membros, seguem uma recomendação (não vinculativa) da Comissão de 1993, sobre a tributação dos rendimentos dos não-residentes, que propõe um conjunto de regras para distinguir os residentes dos não-residentes para efeitos fiscais.

Apesar de algumas tentativas de harmonização dos regimes dos impostos sobre os rendimentos das sociedades²⁹ nenhuma foi bem sucedida, tendo sido compreendido pelos Estados-Membros que a integração económica da comunidade necessita de uma cooperação reforçada no que se refere à cobrança dos impostos, tendo esta sido implementada com a Directiva 77/779/CEE.

2. A Harmonização da Tributação Indirecta

2.1. A Evolução da Harmonização do IVA

O Tratado de Roma que, em 1957, instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE), estabelece-se no artigo 2.º que:

²⁸ O Tratado de Roma prevê quatro liberdades fundamentais, a livre circulação de mercadorias, pessoas, de serviços e de capitais.

²⁹ Os esforços para estudar a forma como a tributação afectava a competitividade das empresas iniciou-se em 1962 com a formação de grupos de trabalho encarregados de examinar as matérias colectáveis e os tratamentos fiscais mais favoráveis. As tentativas de harmonização do imposto sobre as sociedades (1975), das regras do reporte de prejuízos (1984 e 1985) e da matéria colectável das empresas (1988) não foram bem sucedidos.

“A comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e de uma união económica e monetária e da aplicação das políticas ou acções comuns, promover em toda a comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das actividades económicas.”

A prossecução desta missão passa, naturalmente, pela harmonização fiscal, que consiste na coordenação dos regimes fiscais dos países europeus, de maneira a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno.

Para alcançar este objectivo, deveriam os Estados-Membros, entre as acções previstas no artigo 3.º do Tratado de Roma, proceder à “... aproximação das legislações nacionais, na medida em que tal seja necessário ao bom funcionamento do mercado comum.”

Assume papel relevante na constituição da Comunidade, a necessidade de se preservar uma neutralidade concorrencial nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, pois os impostos, então em vigor em cinco dos seis estados que a formavam (Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo), constituíam um factor de distorção da concorrência, dificultando a livre circulação das mercadorias no espaço comunitário. De facto, apenas a França tinha um imposto não cumulativo em cascata, que designara, aquando da sua criação, em 1954, de “*imposto sobre o valor acrescentado*”.

Actualmente, o IVA é um imposto geral de consumo directamente proporcional ao preço dos bens e serviços, cobrado de forma fraccionada em cada fase do circuito económico e neutro em relação ao tipo de organização desse circuito.

A história da integração comunitária do IVA está intimamente ligada à construção de uma união aduaneira e de um mercado comum a todos os Estados-Membros.

O processo de harmonização comunitário em sede de IVA, desenvolveu-se mais por saltos do que de forma linear, tendo as estratégias adoptadas para alcançar a harmonização passado por diferentes fases.

A) Primeira Fase

Um dos primeiros passos para a concretização dos objectivos referidos no Tratado de Roma, passava pela aproximação a nível comunitário das legislações entre os Estados-Membros, relativamente aos impostos sobre o volume de negócios.

Surge, então, em 1962, o “Relatório Neumark”, também denominado por “Comité Neumark”, constituído pela decisão da Comissão, de 5 de Abril de 1960. O Comité ficou responsável pela análise das disparidades existentes entre Estados-Membros que impediam a implementação de um mercado comum e, conseqüentemente, pelo estudo das possibilidades de eliminação das potenciais divergências.

Em alguns Estados-Membros (Alemanha, Holanda e Luxemburgo), vigoravam impostos sobre o volume de negócios, incidentes sobre o valor de todas as transacções, que geravam efeitos cumulativos ou em cascata. Ou seja, o imposto incidia sobre o preço de venda das mercadorias que, por sua vez, já incluía o imposto suportado nas compras das mesmas.

Sob o ponto de vista económico, um imposto cumulativo ou em cascata é não neutral e interfere decisivamente na formação do preço da mercadoria. A persistência deste sistema de tributação foi condenado pelo relatório, sugerindo-se a sua abolição, visto não se coadunar com o princípio da neutralidade fiscal.

Em 1967, são adoptadas as duas primeiras directivas³⁰, associadas, ambas, à criação do primeiro sistema comum de IVA.

A primeira preconizava a necessidade de harmonização em duas fases. Numa primeira fase proceder-se-ia à eliminação dos impostos cumulativos e à adopção pelos Estados-Membros de um sistema comum de IVA, que permitisse o funcionamento da tributação no país do destino, deixando para a segunda fase a possibilidade da abolição das fronteiras fiscais. O imposto seria calculado

³⁰ Directiva 67/227/CEE: “Primeira Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativos aos impostos sobre o volume de negócios” e Directiva 67/228/CEE: “Segunda Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativos aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado”. JO nº L71, 14 de Abril de 1967

pelo método da dedução de imposto e aplicável a todos os níveis de comercialização, incluindo a prestação de serviços.

Esse esforço de harmonização vem reflectivo no artigo 1.º da Primeira Directiva:

“Os Estados-Membros substituirão o seu sistema actual de impostos pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, o mais tardar, até 1 de Janeiro de 1970”.

Então, de acordo com o artigo 2.º da mesma directiva:

“O princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções intervenientes no processo de produção e de distribuição antecedente à fase de tributação”.

O IVA passa, assim, a ser aplicado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor até ao retalhista, o que lhe confere a característica de imposto plurifásico.

A Primeira Directiva era, no entanto, pouco abrangente, pelo facto de apenas definir as linhas gerais de aplicação do imposto. Este seria o objectivo da Segunda Directiva que continha os princípios fundamentais a que haveria de obedecer o sistema comum de IVA, sem contudo implicar a existência de uma base de incidência uniforme do imposto.

Estas duas directivas foram transpostas para o direito interno dos Estados-Membros entre 1968 e 1973, tendo sido necessário criar mais três directivas³¹, todas elas com o objectivo de prorrogação da entrada em vigor da Primeira e Segunda Directivas, visto que o prazo previsto no artigo 1.º da Primeira Directiva (1 de Janeiro de 1970), tinha sido ultrapassado por alguns Estados-Membros.

Em 1973, vigorava em pleno em todos os países da Comunidade (então alargada a nove Estados, com a entrada Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido) o sistema comum de IVA da Primeira e Segunda Directivas.

³¹ A Terceira Directiva, diferiu para 1 de Janeiro de 1972 a entrada em vigor do primeiro sistema comum do IVA, atendendo às dificuldades da Bélgica e da Itália. A Quarta Directiva, dirigida já exclusivamente a Itália, que lhe consentiu reportar, por seis meses, a adopção do imposto, isto é, até 1 de Julho de 1972. Por fim, a Quinta Directiva, igualmente só dirigida à Itália, fixando a data de introdução do IVA nesse país a 1 de Janeiro de 1973, tendo este sido cumprido.

B) Segunda Fase

A segunda fase da harmonização fiscal na tributação indirecta é marcada pela adopção da Sexta Directiva do Conselho de 1977³², e o factor decisivo na sua adopção prende-se com as necessidades financeiras das comunidades. Tal vem evidenciado no preâmbulo da directiva, ao afirmar que “... o orçamento das Comunidades, sem prejuízo de outras receitas, será financiado integralmente por recursos próprios das Comunidades que tais recursos incluem...”.

No entanto, estes recursos serão obtidos pela aplicação de uma taxa comum e uma matéria colectável determinada de modo uniforme relativamente aos recursos provenientes do IVA.

Com a entrada em vigor da Sexta Directiva, institui-se o *segundo sistema comum do IVA*, que constitui, juntamente com a Primeira e Segunda Directivas, um passo importante. Ao tornar obrigatório o imposto na fase de retalho, até então facultativa, veio uniformizar a base de incidência. Veio, também, estabelecer uma lista uniforme de isenções, impôr a tributação da generalidade dos serviços e respectiva regulamentação, uniformizar as modalidades do direito à dedução e, ainda, definir a base dos regimes especiais para a agricultura e pequenas e médias empresas.

Este aprofundamento da harmonização da base de incidência, conduziu a um modelo de IVA harmonizado, de incidência alargada em todos os Estados-Membros, visto que não se concede a estes a possibilidade de excluir o campo de imposto na fase do retalhista, sendo obrigatória a aplicação a todas as fases do circuito económico, e afastou a possibilidade dos estados discriminarem a tributação de certas prestações de serviços, passando a ser obrigatória a tributação geral das prestações de serviços.

Os Estados-Membros ficam, deste modo, obrigados a respeitar a lista comum de isenções, ressalvados os regimes transitórios, ficando

³² Directiva nº 77/388/CEE: “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 – Sexta Directiva. JO nº L145 de 13 de Junho de 1977.

impossibilitados de conceder livremente isenções de imposto, ao contrário do que acontecia com o estabelecido na Segunda Directiva³³.

Ficaram excluídas do âmbito desta directiva algumas situações, que levaram ao afastamento do objectivo de harmonização previsto em 1967, tais como: não regulamentação dos bens em segunda mão, dos objectos de arte e antiguidades, do ouro e do transporte de pessoas.

A adopção desta directiva pelos Estados-Membros estava prevista, o mais tardar, até 1 de Janeiro de 1978. Contudo, para alguns Estados este prazo não foi suficiente, tendo sido necessário a criação de uma nova Directiva do Conselho, de 26 de Junho de 1978, com a prorrogação da entrada em vigor para 1 de Janeiro de 1979. No entanto, o Luxemburgo e a Alemanha, não conseguiram emitir atempadamente a legislação necessária à adopção da Sexta Directiva, tendo-o feito apenas em 1 de Janeiro de 1980.

Em suma, a Sexta Directiva representa um progresso significativo na harmonização das legislações nacionais em matéria de IVA. Esta directiva mantém a tributação na base do princípio da tributação no destino, mantendo-se a isenção das exportações e das importações.

C) Terceira Fase

A Comunidade centrou os seus objectivos no sentido de construir um mercado interno sem fronteiras, por forma a permitir a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais, sendo necessário, para tal, eliminar todo e qualquer tipo de controlo fiscal, nomeadamente para efeitos de liquidação de IVA no momento da importação de bens.

Em 1985, a Comissão apresenta o *Livro Branco*, sugerindo aos Estados-Membros um acordo quanto à supressão das barreiras fiscais de toda a espécie, harmonização das regras, aproximação das legislações e das estruturas fiscais, bem como o reforço da sua cooperação monetária, devendo a abolição ocorrer até ao final de 1992. Para tal, foi criado pela Comissão um

³³ Uma das características do sistema comum do IVA nascido das duas Directivas, é a liberdade concedida ao legislador nacional em matéria de isenções. De acordo com o disposto no n.º do artigo 10.º da Segunda Directiva: “Os Estados Membros podem estabelecer (...) as outras isenções que considerem necessárias”.

programa e uma calendarização para eliminação das fronteiras físicas, técnicas e fiscais.

O *Livro Branco* propunha, ainda, a uniformização da base tributável e a aproximação das taxas e dos impostos sobre os consumos específicos.

O objectivo de estabelecer um mercado interno, vinha consagrado no artigo 8.º-A do Tratado de Roma³⁴:

“A comunidade adoptará as medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de Dezembro de 1992...”

E, ainda:

“O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas, na qual a livre circulação de mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado.”

A realização do mercado interno em matéria fiscal, consagrada no *Livro Branco* prosseguiria, posteriormente, através de uma “comunicação global” que apresentava um conjunto de propostas sobre a harmonização da tributação indirecta.

Este conjunto de propostas, que ficou conhecido por “Pacote Cockfield”, em homenagem ao então comissário britânico Lord Cockfield, responsável pela pasta dos assuntos fiscais, preconizava a adopção do princípio da tributação no país de origem. Aliás, de acordo com a Sexta Directiva, o princípio da tributação no país do destino deveria manter-se apenas para as transacções com o exterior da Comunidade.

A solução proposta pela Comissão conduzia a um mesmo tratamento de transacção. Admitindo, por exemplo, uma transacção entre Portugal e França, esta transacção seria tratada como sendo realizada no interior de Portugal, ou seja, as mercadorias circulavam com IVA na factura, sendo este liquidado na origem, independentemente no seu destino.

No entanto, este princípio acarreta uma grande complexidade do direito à dedução de imposto, porque o facto de este ser liquidado na origem (ou seja, na factura emitida pelo vendedor), determina que o comprador seja confrontado

³⁴ Artigo aditado pelo Acto Único Europeu, de 28 de Fevereiro de 1986, que entrou em vigor em 1 de Julho de 1987

com IVA liquidado em diferentes países de acordo com a proveniência dos bens adquiridos.

Consequentemente, o exercício do direito à dedução por um dado sujeito passivo, teria por base o imposto liquidado em todos os países em que tivesse efectuado aquisições e o montante de imposto estaria expresso nas correspondentes moedas.

Além disso, a ausência de uma aproximação de taxas, poderia provocar desvios de comércio em favor dos países em que vigoravam taxas mais baixas.

Por fim, a aplicação deste princípio implicava que cada Estado arrecadasse o IVA que é liquidado sobre as exportações e deixasse de arrecadar nas importações, pelo que nos Estados em que as exportações fossem superiores às importações, registrar-se-ia um aumento das receitas provenientes do IVA e, consequentemente, uma diminuição da receita no processo inverso.

A resolução deste problema passaria pela harmonização de taxas³⁵ e mecanismos de compensação de receitas³⁶, assegurando que o IVA cobrado no Estado-Membro de exportação e deduzido no Estado de importação, seria reembolsado a este último. Mas isto implicaria que o regime do IVA deixasse de ser um regime puro de tributação no país de origem, pois o IVA cobrado no país exportador reverteria a favor do país importador.

³⁵ Em matéria de harmonização de taxas de IVA, o “Pacote Cockfield” foi alterado pela Comissão pelo “Pacote Scrivener” (Christiane Scrivener – sucessora de Lord Cockfield na “pasta” da fiscalidade), estabelecendo um limite mínimo de 15%, renunciando à fixação de um limite máximo. Esta renúncia devia-se ao facto de existirem Estados-Membros com taxas de IVA de 20%, os quais veriam as suas receitas afectadas negativamente.

³⁶ O objectivo do sistema de compensação é, pois, o de não perturbar, numa Europa sem fronteiras, a distribuição da receita de um dos principais impostos dos Estados-Membros. Este sistema iria assentar nos dados das administrações fiscais dos Estados-Membros, em que se faça pagar aos países exportadores líquidos, a favor dos países importadores líquidos, o excesso de receita que aqueles cobraram, em relação ao que obtinham com fronteiras fiscais. A passagem para o princípio da origem sempre foi concebida como exigindo a criação de sistemas destinados a compensar os países importadores líquidos das perdas financeira. Temos dois tipos de sistemas de compensação: Câmara central de regulação bilateral de saldos (cada sujeito passivo na sua declaração de IVA, separaria o IVA dedutível que tivesse origem em facturas de fornecedores estrangeiros. A administração fiscal recolheria das declarações esses impostos dedutíveis, totalizá-los-ia e separá-los-ia por país de origem. A distribuição final de receita pelos vários países, uma vez operadas as compensações e regulados os saldos, corresponderia à distribuição típica dos impostos no destino) e Câmara multilateral de compensação (tornada directamente credora dos países exportadores líquidos e devedora dos países importadores líquidos, sendo isto feito exclusivamente através de dados fiscais nacionais. As administrações fiscais dos Estados-Membros, através das declarações dos seus sujeitos passivos, terão de conhecer o montante do IVA dedutível/liquidado resultante das aquisições/vendas feitas a outros países da Comunidade).

O mecanismo proposto pela Comissão, no que respeita à câmara de compensação, não foi aceite em virtude de os Estados-Membros o terem encarado com alguma desconfiança, por não reconhecerem aos seus parceiros comunitários a capacidade de gerirem com diligência a cobrança e a devolução do imposto correspondente às aquisições deles provenientes.

Por forma a superar as dificuldades de implementação do princípio da origem e, conseqüentemente, o correspondente mecanismo de compensação de receitas, o Conselho da Economic and Financial Council of Ministers (ECOFIN) emitiu, em 1989, uma nova Directiva³⁷, na qual introduziu um regime transitório, estruturado com base na Sexta Directiva, e posteriormente alterado por outras directivas³⁸:

- Directiva 92/77/CEE, de 19 de Outubro (JO nº L316 de 31.12.92) – “*Aproximação de taxas*”: estabeleceu a fixação de taxas mínimas para a taxa normal de imposto (15%) e proibiu taxas agravadas;
- Directiva 92/111/CEE, de 14 de Dezembro (JO nº L384 de 30.12.92) – “*Simplificação*”, introduziu simplificações administrativas para o tratamento das operações em que há a intervenção de três sujeitos passivos sediados em Estados diferentes;
- Regulamento (CEE) nº 218/92, de 27 de Janeiro – “*Cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA)*”, instituiu um complexo sistema de troca de informações e um arquivo electrónico de dados.

De acordo com a Directiva 91/680/CEE, continua a vigorar entre os sujeitos passivos o princípio da tributação no destino. A diferença introduzida pelo regime transitório está em que os bens deixam de ser tributados na passagem

³⁷ Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro (JO nº L376 de 31.12.91) – “*Fronteiras Fiscais*”, que altera a Directiva base com vista à abolição das fronteiras fiscais, estabelecendo um Regime Transitório, que vigoraria até 31 de Dezembro de 1996, prazo este que seria prorrogado até à entrada em vigor do regime definitivo estruturado com base no princípio da origem.

³⁸ FERNANDES, José Domingos da Silva. (2006). *Manual do IVA*. Lisboa: Publisher Team. Pág. 26.

da “fronteira” pela estância aduaneira da entrada, transferindo-se a responsabilidade da tributação para o adquirente dos bens.

Os conceitos de importação e exportação, são apenas utilizados nas transacções entre o espaço comunitário e países terceiros. A principal diferença verificada com a entrada em vigor do regime transitório, é a alteração do facto gerador de imposto, pois o conceito de importação e exportação desaparecem logo que as transacções intracomunitárias deixaram de ser tributadas na passagem da fronteira.

De acordo com o artigo 3.º do Regime do IVA nas transmissões intracomunitárias (RITI),

“Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado-Membro.”³⁹

O novo modelo, introduzido pela Directiva 91/680/CEE, poderá ser caracterizado esquematicamente da seguinte forma⁴⁰:

1- Aquisições intracomunitárias efectuadas por particulares:

- Regra Geral: Princípio da origem
- Excepções: Princípio do destino
 - Meios de transporte novos
 - Vendas à distância

2- Aquisições intracomunitárias efectuadas entre sujeitos passivos do regime normal:

- Regra Geral: Princípio do destino
- Excepções: Princípio da origem
 - Caso especial dos bens em segunda mão transmitidos pelo regime da margem

³⁹ Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (2006)

⁴⁰ FERREIRA, Fernando dos Santos Preto. (2002). *O IVA comunitário*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC.

3- Aquisições intracomunitárias efectuadas por sujeitos passivos totalmente isentos e pelo Estado e demais pessoas colectivas de direito público:

- Regra Geral: Princípio do destino
- Excepções: Princípio da origem
 - Aquisições anuais de todos os outros Estados-Membros inferiores a um determinado montante, podendo, optar-se pelo princípio do destino.

Contudo, a complexidade do regime, contrariamente à “simplificação das formalidades administrativas e estatísticas das empresas, nomeadamente para as pequenas e médias empresas” prevista pela Directiva, obrigou a criar novas obrigações para os agentes económicos e mecanismos de controlo pelas administrações fiscais.

Este regime transitório deveria entrar em vigor 1 de Janeiro de 1993, aplicando-se até 31 de Dezembro de 1996 mas, e como já se encontrava previsto, este prazo seria prorrogado até à data da entrada em vigor do regime definitivo.

Em Novembro de 1994, a Comissão vem apresentar um relatório sobre o funcionamento do regime transitório, onde considera a necessidade de redefinir as características que deverão presidir a um sistema comum de IVA para o Mercado Único. Assim, preconizou que a evolução do IVA para o sistema definitivo é indissociável de dois outros objectivos fundamentais da UE: a garantia da neutralidade sobre as trocas comerciais dentro da União e a realização de “um mercado interno”.

Este regime caracterizava-se pela supressão de quaisquer distinções entre operações nacionais e intracomunitárias e pela tributação de forma idêntica de todas as operações efectuadas na Comunidade. A implementação do “Novo Regime Comum do IVA” deveria processar-se em cinco fases⁴¹, entre 1996 e 1999, mas o calendário proposto⁴², mais uma vez, não foi cumprido.

⁴¹ Numa primeira fase (final de 1996), proceder-se-ia a alterações ao nível da taxa, do estatuto do Comité do IVA, melhoria dos mecanismos relativos à assistência mútua em matéria de cooperação e um programa para instaurar um novo espírito de cooperação administrativa. Na segunda fase (meados de 1996), surgiria a apresentação das linhas gerais do novo sistema comum do IVA. Na terceira fase (1997), seria a apresentação do primeiro conjunto de propostas formais e aproximação das taxas entre os Estados-

Em suma, este novo regime consistia em consagrar um sistema específico, baseado no sistema de tributação única, a ocorrer não no destino, nem no lugar de origem, mas no país da sede (princípio do registo). Dada a situação interna dos Estados-Membros, a adopção deste novo sistema de IVA tornou-se, de imediato, impossível.

D) Quarta Fase

O início da quarta fase dá-se em 2000, a partir de uma comunicação da Comissão, intitulada “Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema de IVA no mercado interno”, que assenta em quatro pilares:

- simplificação;
- modernização das regras existentes;
- aplicação mais uniforme das disposições actuais;
- nova execução da cooperação administrativa.

De acordo com a Comissão, o objectivo de se alcançar um sistema de IVA com base no princípio da tributação na origem (regime definitivo do IVA) mantém-se, mas numa estratégia a longo prazo, já que, a curto e médio prazo a abordagem é mais realista e visa, fundamentalmente, melhorar o actual sistema de IVA baseado no princípio do destino.

D.1). Medidas de Simplificação

No domínio da simplificação, as iniciativas tomadas referem-se ao devedor de imposto, à harmonização do conteúdo das facturas e facturação electrónica, novas regras de localização para a tributação do comércio electrónico e

-Membros. Em meados de 1998, surgiriam alterações no âmbito de aplicação e lugar de tributação, constituindo a quarta fase. Por fim, na quinta fase, proceder-se-ia à reafectação das receitas entre os Estados-Membros e às conclusões do sistema no seu conjunto (final de 1998 e meados de 1999).

⁴² FERREIRA, Fernando dos Santos Preto. (2002). *O IVA comunitário*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC.

harmonização do direito à dedução do IVA e, supressão da Oitava Directiva relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos.

A iniciativa da supressão da obrigação de nomeação de um representante fiscal, no caso dos devedores de imposto, foi concretizada com a Directiva 2000/65/CEE, de 17 de Outubro, na qual se estabelece que o devedor de imposto é o sujeito passivo que efectua a transmissão dos bens ou a prestação de serviços, ainda que se trate de um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro onde a operação esteja sujeita a imposto.

Com esta medida, os Estados-Membros deixaram de poder obrigar os sujeitos passivos provenientes de outros Estados e não estabelecidos no respectivo território, a designar um representante fiscal solidariamente responsável pelo cumprimento das obrigações.

No que respeita à harmonização do conteúdo das facturas e facturação electrónica, surgiu a Directiva 2001/115/CEE, de 20 de Dezembro, que estabelece uma lista harmonizada de menções⁴³ que devem figurar obrigatoriamente nas facturas e, bem assim, regras comuns aplicáveis ao arquivo de facturas, à auto-facturação e à subcontratação da facturação.

Simultaneamente, surge a possibilidade de emitir facturas electrónicas, criando-se um quadro jurídico e técnico para esse efeito, garantindo, assim, a autenticidade da origem das facturas e a integridade do seu conteúdo. Esta garantia poderá ser atingida mediante uma assinatura electrónica avançada ou mediante um intercâmbio electrónico de dados.

Relacionado com as facturas electrónicas, a Comissão apresentará, o mais tardar até 31 de Dezembro de 2008, um relatório, se necessário acompanhado de uma proposta, que altere as condições relativas à facturação electrónica, a fim de prevenir a provável evolução tecnológica neste domínio.

A Directiva 2002/38/CEE, de 7 de Maio, aprovou as novas regras de localização para a tributação do comércio electrónico. Tinha carácter provisório e caducaria em 30 de Junho de 2006, se entretanto não fosse aprovada uma nova directiva neste domínio ou prorrogada a directiva actual, sob proposta da

⁴³ Artigo 2.º, n.º 2, alínea b) da Directiva: data de emissão; número sequencial, por forma a identificar a factura de forma única; número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do fornecedor e do cliente; nome e o endereço do sujeito passivo e do seu cliente; a quantidade e a natureza dos bens entregues ou a amplitude dos serviços prestados; a data em que for efectuada, ou concluída, a entrega dos bens ou a prestação de serviços, ou a data do pagamento; a taxa de IVA aplicável; o montante de IVA a pagar, entre outras.

Comissão e aprovada por unanimidade. A prorrogação da directiva veio a efectivar-se em 28 de Novembro de 2006, estabelecendo-se que este regime de IVA aplicável ao comércio electrónico vigorará até ao final de 2008. Este tema será abordado em pormenor no Capítulo III.

Por fim, relativamente à harmonização do direito à dedução do IVA e supressão da Oitava Directiva relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos, a proposta da Comissão foi apresentada em 1998 e apresentava duas vertentes:

- proposta da directiva de harmonização do direito à dedução do IVA incidente sobre as despesas não estritamente profissionais (despesas com veículos de turismo, despesas de alojamento, alimentação e bebidas⁴⁴) e,
- possibilidade de dedução, no Estado-Membro da sede do sujeito passivo, do IVA suportado em aquisições de bens e serviços noutros Estados onde não se encontre estabelecido, com a consequente revogação da Oitava Directiva.

Até ao primeiro semestre de 2002, ainda não se tinha chegado a qualquer consenso, tendo a presidência dinamarquesa, no segundo semestre do mesmo ano, tomado a iniciativa de não propor qualquer harmonização do direito à dedução do IVA, permitindo aos Estados-Membros manter as respectivas legislações em vigor. A preocupação passava pela segunda parte da proposta de directiva, mas foi aqui, no entanto, que se verificou o bloqueio, em virtude das dificuldades de controlo das operações em causa, agravadas pelo facto de não haver harmonização das regras do direito à dedução das despesas estritamente profissionais.

A Comissão decidiu avançar, então, para uma proposta de revisão e simplificação da Oitava Directiva⁴⁵, através de uma Comunicação apresentada no final de Outubro de 2004.

⁴⁴ Relativamente aos veículos de turismo, a proposta da Comissão fixava por cada Estado-Membro, uma percentagem de dedução não inferior a 50% do IVA incluído nas despesas de veículos de turismo utilizados em mais de 10% para fins profissionais. No que respeita às despesas de alojamento, alimentação e bebidas, a percentagem de dedução seria de 50% do imposto incluído nessas despesas.

⁴⁵ Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Regras sobre o

A revisão tinha por principal objectivo a introdução de medidas de simplificação nas formalidades a cumprir, no âmbito das obrigações em matéria de IVA, pelos sujeitos passivos que não dispõem de um estabelecimento no Estado-Membro onde exercem a sua actividade.

A proposta⁴⁶ previa seis medidas concretas destinadas a cumprir este objectivo:

- introdução de um balcão único para os sujeitos passivos não estabelecidos;
- introdução de um regime de balcão único destinado a modernizar o procedimento de reembolso instituído no âmbito da Oitava Directiva;
- harmonização das disposições relativas aos bens e serviços em relação aos quais os Estados-Membros podem aplicar restrições ao direito à dedução;
- alargamento do recurso ao mecanismo de autoliquidação para certas operações entre empresas efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos;
- revisão do regime especial para as pequenas empresas;
- simplificação do regime especial das vendas à distância.

O regime especial do balcão único sobre os serviços prestados por via electrónica, permite aos operadores não estabelecidos a escolha de um Estado-Membro de identificação, embora as suas operações sejam localizadas em diversos Estados-Membros. Dessa forma, aplicaríamos o IVA à taxa em vigor nesse país e só teriam de tratar com uma única administração fiscal em toda a UE.

Poderiam beneficiar deste sistema, as empresas da UE que exercem actividades transfronteiriças e em relação às quais são devedoras de IVA nos Estados-Membros em que não têm uma presença física. Temos o caso, por exemplo, dos sujeitos passivos abrangidos pelo sistema de vendas à distância.

reembolso do imposto sobre o valor acrescentado a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. (JO L331 de 27.12.1979)

⁴⁶ COM (2004) 728 Final

O mau funcionamento do procedimento de reembolso de IVA instituído no âmbito da Oitava Directiva, tem causado problemas consideráveis, tanto aos operadores como às administrações nacionais dos Estados-Membros.

Assim, no sentido de atenuar estes problemas, a Comissão apresentou uma proposta de Directiva, prevendo que os sujeitos passivos recuperariam directamente o IVA através das declarações que apresentam no Estado-Membro em que estão estabelecidos, ou seja, poderiam recuperar o IVA aplicado em qualquer Estado-Membro exactamente da mesma forma que o IVA nacional.

No entanto, vieram a verificar-se situações que impediram a aprovação pelo Conselho. A principal era o facto de, no sistema proposto, o operador recuperar o IVA com base nas regras vigentes em matéria de dedução no Estado-Membro de estabelecimento, enquanto que no sistema actual o IVA é recuperado de acordo com as regras em matéria de dedução do Estado-Membro no qual foram incorridas as despesas. Esta alteração teria um impacto negativo nas receitas provenientes do IVA dos Estados-Membros com um regime de dedução mais restrito.

Em 2004, decorridos seis anos desde a apresentação desta proposta¹³, a Comissão propôs um método alternativo para modernizar o procedimento de reembolso estabelecido pela Oitava Directiva, sem, no entanto, alterar os seus princípios fundamentais. De acordo com este procedimento, os pedidos de reembolso continuariam a ser tratados pelo Estado-Membro no qual foi pago o IVA, sendo o montante reembolsável determinado pelas regras vigentes em matéria de dedução no Estado-Membro no qual foram incorridas as despesas, e os reembolsos efectuados directamente por este Estado-Membro ao sujeito passivo que solicitou o reembolso. Para este pedido de reembolso, o sujeito passivo poderia fazer uso do regime do balcão único, apresentando o pedido por via electrónica.

D.2). Medidas de modernização

Sobre as medidas de modernização, a Comissão apresentou propostas de directivas quanto ao regime especial das agências de viagens, à tributação dos

serviços postais e às novas regras relativas ao lugar da tributação para o fornecimento de electricidade ou de gás distribuído por rede de gás natural.

O regime especial das agências de viagens vinha consagrado no artigo 26.º da Sexta Directiva, sendo agora substituído por esta nova proposta de directiva com o objectivo de regular a questão fundamental do “regime especial da margem”, tornando-o aplicável quer no caso da agência de viagens, ou o organizador de circuitos turísticos, prestar serviços ao viajante, quer no caso de prestar serviços a outras agências de viagens. Surgiu, ainda, devido ao facto de este regime não ser aplicado de forma uniforme por todos os Estados-Membros; em alguns verificava-se a tributação em detrimento da isenção aplicada noutros.

Presentemente, esta Directiva mantém-se bloqueada no Conselho, em virtude de não haver acordo sobre certos pontos (de divergência).

A proposta de Directiva no que se refere à tributação dos serviços postais, visa alterar a isenção de IVA, visto que esta tem sido contestada pelos operadores privados que consideram haver uma distorção da concorrência no mercado, em virtude da liberalização dos serviços postais. Prevê, também, a introdução do conceito de serviços postais clássicos e modificação das regras de tributação, com a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA.

Assim, conclui-se, que estes serviços passariam a ficar sujeitos a tributação, na sede do prestador, independentemente de se tratar de serviços prestados no interior do país, com destino a outros Estados-Membros ou a países terceiros, não havendo necessidade de criar selos postais diferentes consoante o destino, aplicando uma taxa reduzida de IVA.

No entanto, esta proposta também se encontra bloqueada no Conselho, em virtude de alguns Estados não aceitarem a eliminação da isenção do IVA, com base no argumento de que os serviços postais constituem um relevante serviço social que não pode ser tributado.

Por fim, falta referir as novas regras relativas ao lugar da tributação para o fornecimento de electricidade ou de gás distribuído por rede de gás natural. A proposta de directiva pretende facilitar as operações entre negociantes activos nestes sectores e assegurar que o local da tributação corresponda ao local do consumo da energia.

Assim, para se concretizar um verdadeiro mercado interno do gás e da electricidade sem que o IVA constitua um obstáculo a esse desenvolvimento, a solução passou por alterar as regras de localização.

Não obstante o referido anteriormente, a tributação no local do consumo apenas se aplica se o gás ou a electricidade vendidos se destinarem ao consumo final. Se a aquisição se destinar a revenda, o local da tributação será aquele em que o comprador se encontra estabelecido.

D.3) Outras medidas tomadas

Para além do referido anteriormente, a Comissão tomou outras iniciativas legislativas quanto à harmonização das taxas reduzidas de IVA, a reformulação da Sexta Directiva, e legislação subsequente, e medidas de execução desta Directiva.

No que respeita às taxas reduzidas do IVA, surge em 2006 uma Directiva do Conselho⁴⁷, que prevê a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos fornecimentos de aquecimento urbano, tal como acontece com os fornecimentos de gás natural e de electricidade.

A aplicação experimental das taxas reduzidas, deverá ser objecto de relatório por parte da Comissão, com o intuito de avaliar o impacto destas nos serviços fornecidos localmente, nomeadamente em termos de criação de emprego, crescimento económico e bom funcionamento do mercado interno, prevendo a possibilidade de todos os Estados-Membros participarem nessa aplicação experimental.

Continua por harmonizar, porém, a taxa reduzida de IVA no que respeita aos “serviços de restauração”, estando a proposta de directiva bloqueada desde 2003, devido ao facto dos Estados-Membros não aceitarem qualquer extensão da aplicação da taxa reduzida neste domínio.

A iniciativa da Comissão relativa à reformulação da Sexta Directiva e legislação subsequente, é justificada da seguinte forma: “o direito comunitário

⁴⁷ Directiva 2006/18/CE do Conselho de 14 de Fevereiro de 2006, que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado.

deve ser claro e acessível aos cidadãos, assim como a possibilidade de poderem usufruir dos seus direitos específicos”.

No entanto, “esse objectivo não pode ser alcançado enquanto inúmeras disposições, que tenham sido alteradas, várias vezes, muitas das quais de forma considerável, continuarem a estar dispersas.”⁴⁸

Assim, durante um período de dois anos, um Grupo de Trabalho da Comissão, reformulou a Sexta Directiva e legislação subsequente, alterando e eliminando disposições obsoletas, alterando a própria estrutura, passando dos actuais 53 artigos para um acto legislativo com 402 novos artigos. No entanto, este acto legislativo nunca chegou a ser aprovado.

No domínio das medidas de execução da Sexta Directiva, a Comissão apresentou ao Conselho um Regulamento que visa dar força legal a algumas orientações aceites por unanimidade no Comité do IVA.

Este Regulamento⁴⁹ foi aprovado a 17 de Outubro de 2005, estabelecendo medidas de aplicação da Sexta Directiva – IVA, onde se pretende tornar vinculativas determinadas orientações consagradas pela Comissão, ou adoptadas pela jurisprudência comunitária, com o objectivo de assegurar uma aplicação uniforme do actual sistema comum do IVA. Conforme se elucida nos considerandos do Regulamento, existem situações em que se verificam, ou poderão verificar, divergências de aplicação das regras comunitárias incompatíveis com o bom funcionamento do mercado interno.

O Regulamento pretende, portanto, garantir uma aplicação uniforme e vinculativa do segundo sistema comum do IVA. Com efeito, a uniformidade da aplicação do imposto, tal como se refere, é melhor assegurada por um regulamento, uma vez que este instrumento é obrigatório e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Recentemente, foi aprovada a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Vem reformular a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do

⁴⁸ ALEXANDRE, Mário Alberto. (2005). *Harmonização da tributação indirecta*. Jornal de Contabilidade n.º 340 – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. APOTEC. Editorial. Pág. 274.

⁴⁹ Regulamento n.º 1777/2005, do Conselho, publicado no JO L288, de 29.10.2005

imposto sobre o valor acrescentado, diversas vezes alterada de forma substancial, e ainda, retomar as disposições, ainda em vigor, da Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

A directiva vem compilar as disposições da Sexta Directiva e legislação subsequente publicada pela Comissão, e eliminar as disposições consideradas obsoletas. Na essência, pretende “assegurar que as disposições sejam apresentadas de forma clara e racional, em consonância com o princípio de legislar melhor...”. A reformulação não pode implicar, no entanto, grandes alterações substantivas. Mas se se verificarem, serão “enumeradas exhaustivamente nas disposições que regem a transposição e a entrada em vigor da directiva.”.

2.2. Regras da Localização em sede de IVA

Com a abolição das fronteiras físicas da Comunidade Europeia, a partir de 1 de Janeiro de 1993⁵⁰, o conjunto do seu território passou a ser um único território aduaneiro e, conseqüentemente, os conceitos “importação” e “exportação”⁵¹ deixaram de fazer sentido no domínio das transacções realizadas entre operadores económicos dos diferentes Estados-Membros. Estes conceitos são substituídos por “aquisição” e “transmissão” intracomunitárias de bens.

Em Portugal, estes conceitos vêm referidos no RITI e no Código do imposto sobre o valor acrescentado (CIVA). De acordo com o artigo 3.º do RITI “Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um

⁵⁰ Este regime transitório deveria vigorar até ao final de 1996 e automaticamente prorrogado até à entrada em vigor do regime definitivo (aplicação do princípio da tributação na origem).

⁵¹ Estes dois conceitos, neste regime transitório, aplicam-se às transacções realizadas entre um determinado Estado-Membro e um país terceiro à Comunidade, conforme dispõe o artigo 1.º, n.º 1, alínea c) do CIVA: considera-se como sendo “um país não pertencente à CEE, incluindo os seguintes territórios de Estados membros da CEE: ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha, Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha, Livigno, Campione d'Itália e águas nacionais do lago de Lugano, da República Italiana”

bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado-Membro.”

Uma aquisição intracomunitária ocorre em território nacional sempre que o adquirente seja um sujeito passivo registado neste território e tenha comunicado ao vendedor o número de identificação fiscal. É necessário, ainda, que o vendedor seja um sujeito passivo registado noutro Estado-Membro que não se encontre abrangido por qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, que não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens e que não efectue a venda segundo o regime particular das “vendas à distância”.

Por outro lado, “Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, para esse efeito, a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos.” (artigo 3.º n.º 1 e n.º 2 CIVA).

Este regime transitório estabelece que as operações intracomunitárias efectuadas entre sujeitos passivos devem continuar a ser tributadas nos Estados-Membros de destino, onde se pressupõe ser o local de consumo desses bens ou serviços, de acordo com as taxas em vigor nesses Estados.

Contudo, nem todas as operações obedecem a este princípio de tributação e, como tal, foi necessário criar regras de localização das operações, por forma a se determinar, caso a caso, o local da tributação.

As novas regras de localização das operações, por si só são bastante complexas e de difícil interpretação, dificultando a aplicação do regime transitório.

Em Portugal, as regras de localização encontram-se previstas no artigo 6.º do CIVA. Prevêm-se regras gerais, excepções, excepções às excepções ou normas complementares, 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 serão tributadas.

2.2.1. Localização das Transmissões de Bens

Um elemento essencial para que uma operação seja considerada como transmissão de bens, é o facto de ter de respeitar a bens corpóreos, ou seja, bens com existência física tangível, o que permite o estabelecimento de controlos sobre o local em que se situam os bens e sobre o seu transporte⁵².

De acordo com o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA⁵³ “São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.”

Esta regra deve ainda ser conjugada com o disposto no n.º 1 do artigo 9.º do RITI, que isenta de imposto “... as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território nacional, quando os bens sejam instalados ou montados no território de outro Estado-Membro.”

Todas as disposições previstas no artigo 8.º da Sexta Directiva mantêm-se inalteradas. Apenas se regista esta disposição diferente, consagrada no artigo 9.º do RITI, que resulta da aplicação do regime transitório.

É importante de referir que a introdução do regime transitório veio isentar de imposto algumas operações de transmissão intracomunitária de bens. O RITI dispõe no artigo 14.º, alínea a) que,

“As transmissões de bens expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-Membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.”

Com esta disposição afasta-se a tributação no país em que se inicia a transmissão de bens, dando-se a tributação no país de destino, pelo facto de o

⁵² FERNANDES, José Domingos da Silva. (2006). *Manual do IVA*. Lisboa: Publisher Team.

⁵³ Redacção coincidente com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º da Sexta Directiva (Directiva n.º 77/388/CEE).

adquirente “chamar” a si a tributação através da utilização de um número de identificação.

Segundo o artigo 14.º do CIVA, as transmissões de bens efectuadas para fora da Comunidade encontram-se igualmente isentas no território nacional, dando-se a tributação no país terceiro.

2.2.2. Localização das Prestações de Serviços

De acordo com a disposto no artigo 6.º da Sexta Directiva⁵⁴, considera-se prestação de serviços “qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens, essa prestação pode, designadamente, consistir na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título, na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação e na execução de um serviço prestado em consequência de acto de Administração Pública ou em seu nome ou por força da lei.”

Neste sentido, por transposição da Sexta Directiva, vem previsto no artigo 4.º do CIVA que, “São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.”

A possibilidade de aplicação do princípio da tributação no destino é afastada pela natureza imaterial e intangível inerente à prestação de serviços. Neste caso, vigora o princípio da tributação na origem, segundo o qual a tributação se dá no lugar do território da sede do prestador seja qual for o local da realização do serviço.

Esta situação vem consagrada no n.º 4 do artigo 6.º do CIVA, “São tributáveis as prestações de serviços quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados ou, na sua falta, o seu domicílio.”

A regra, porém, apresenta inúmeras excepções, todas elas previstas também no artigo 6.º. No n.º 6 estabelece-se que independentemente da

⁵⁴ Esta definição não foi alterada com a introdução da Directiva 91/680/CEE.

localização da sede da entidade prestadora dos serviços, a tributação ocorre no local onde se dá a realização do serviço (Portugal). Deixa de se aplicar o princípio da tributação na origem, visto que a tributação ocorre no país do destino (mecanismo do *Reverse Charge*). No entanto, se o prestador de serviços nomear um representante no país do destino, é possível continuar a ser ele o responsável pela liquidação do imposto e não o adquirente dos serviços.

Esta disposição é aplicável, designadamente a⁵⁵:

- prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo as prestações que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários que actuem em nome próprio e por conta de outrem;
- prestações de serviço de transporte, pela distância percorrida em território nacional;
- trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes, quando executados total ou essencialmente no território nacional;
- prestações de serviços acessórias do transporte, prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades, e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias que tenham lugar no território nacional.

O mecanismo do *Reverse Charge* surge, novamente, no n.º 8⁵⁶ do artigo 6.º do CIVA, sendo que a tributação dá-se no local da sede do adquirente do serviço desde que este seja um sujeito passivo nacional e o prestador não tenha sede no território nacional.

⁵⁵ Alíneas a) a d) do n.º 6.º do artigo 6.º do CIVA

⁵⁶ Como exemplo, temos os direitos/royalties, publicidade, consultadoria/engenheiros/advogados/economistas/contabilistas, tratamento de dados, serviços de rádio e televisão, serviços prestados por via electrónica, entre outros enunciados neste artigo.

Relativamente à locação de meios de transporte, a Directiva permitia aos Estados-Membros a adopção de outras disposições. No caso português, consideram-se localizadas em território nacional as locações de meios de transporte efectuadas por prestadores de serviços não estabelecidos na Comunidade, mas cuja utilização e exploração efectivas seja por um sujeito passivo nacional.

Segundo a Directiva 91/680/CEE, os serviços de transporte intracomunitário de bens localizam-se no território de partida. Isto é evidenciado no n.º 7 do artigo 6.º do CIVA: “as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens são tributáveis sempre que o lugar de partida se situe em território nacional”.

Para os casos em que o adquirente dos serviços esteja identificado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro que não o da partida, a tributação é feita onde aquele se encontra identificado, mediante a apresentação do seu número de identificação fiscal⁵⁷.

Relativamente às prestações de serviços de intermediação que não seja nenhum dos referidos anteriormente (artigo 6.º, n.º 17 do CIVA), a tributação dá-se no território nacional quando o adquirente não seja sujeito passivo comunitário identificado ou quando a operação esteja localizada em outro Estado-Membro, sendo o adquirente um sujeito passivo nacional que utilize o seu número de identificação fiscal⁵⁸.

⁵⁷ Disposição do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA: “as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens serão tributáveis quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição”. O mesmo acontece com o transporte intracomunitário de serviços acessórios, de acordo com a disposição do n.º 13 do mesmo artigo: “as prestações de serviços acessórios de um transporte intracomunitário de bens executadas noutro Estado membro serão tributáveis quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição”.

⁵⁸ Este subcapítulo foi desenvolvido com base nos diapositivos da disciplina de Planeamento Fiscal (2005), leccionada pelo professor Victor Negrais.

2.2.3. Problemática das Operações Triangulares nas Aquisições Intracomunitárias

De acordo com o artigo 8.º, n.º 1 do RITI, “são tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe no território nacional.”

Assegura-se, assim, a aplicabilidade do princípio da tributação no destino e o controlo das operações por parte dos Estados-Membros, visto que entre o vendedor e o adquirente se verifica um circuito físico dos bens, associado a um circuito documental (factura).

No entanto, nem sempre o local final dos bens é conhecido aquando da operação, designadamente quando se trata das chamadas operações de triangulação em que os bens são objecto de vendas sucessivas, pelas várias partes, só se sabendo no fim da cadeia.

Tomemos por exemplo, a aquisição de mercadorias por um sujeito passivo estabelecido em Portugal a um outro sediado em França, mas com a entrega da mercadoria em Espanha. Não se trata de uma aquisição intracomunitária realizada em Portugal, pois não é cá que se situa o lugar da chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente.⁵⁹

No entanto, através da apresentação do número de identificação fiscal, é possível que a tributação se dê no lugar da chegada dos bens. É o que dispõe o artigo 8.º, n.º 2 do RITI:

“... são tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe noutra Estado-Membro, desde que o adquirente seja um sujeito passivo, agindo como tal, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e não prove que esta foi sujeita a imposto nesse outro Estado-Membro.”

⁵⁹ FERNANDES, José Domingos da Silva. (2006). *Manual do IVA*. Lisboa: Publisher Team.

Contudo, têm que se verificar, simultaneamente, as disposições previstas no n.º 3 do artigo 8.º do RITI:

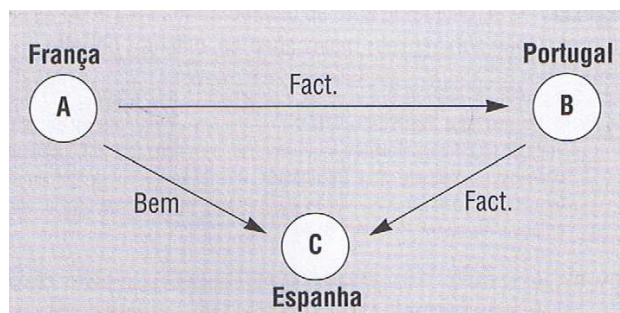
- O sujeito passivo tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado-Membro e inclua essa operação no anexo recapitulativo a que se refere o n.º 2 do artigo 31.º;
- O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado-Membro seja um sujeito passivo aí registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado;
- O adquirente seja expressamente designado, na factura emitida pelo sujeito passivo, como devedor do imposto pela transmissão dos bens efectuada nesse Estado-Membro.

As operações triangulares envolvem três sujeitos passivos, cada um deles registado num Estado-Membro diferente logo, não estamos perante uma operação triangular quando um dos intervenientes na operação não se encontre registado para efeitos de IVA num Estado-Membro, é que neste caso podemos estar perante falsas operações triangulares.

No caso de se verificar este tipo de operações em cadeia com países terceiros, não se aplicam os normativos acima referidos; darão lugar, consoante os casos, a uma importação ou exportação.

Exemplos:⁶⁰

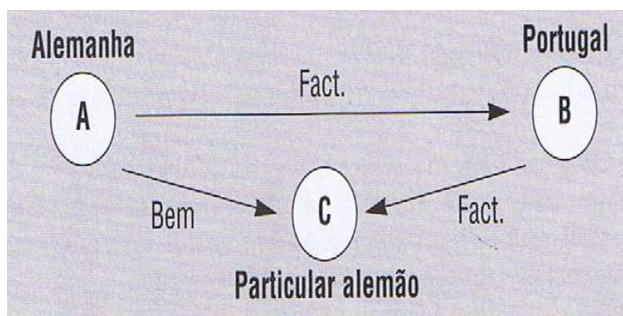
- Operações Triangulares



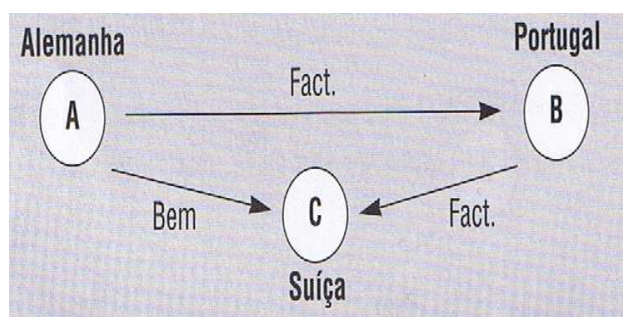
⁶⁰ SILVA, Carlos e Elisabete Gomes. (1998). *Manual Prático Lidel: IVA & RITI*. Lisboa: Lidel – Edições Técnicas. Pág. 112 a 114.

Portugal compra mercadorias a França para vender em Espanha, no entanto Portugal pede a França que entregue as mercadorias directamente a Espanha.

- Operações Triangulares Falsas



Dos três sujeitos passivos intervenientes, um deles é particular, não estando identificado como sujeito passivo de IVA.



Neste caso, independentemente dos três intervenientes na operação serem sujeitos passivos identificados de IVA, não se trata de uma operação triangular, pelo facto de um deles (Suíça) ser um país terceiro. Esta operação é tratada como uma exportação.

2.3. - Comércio Electrónico – IVA

O comércio electrónico consiste na transacção de bens e serviços através da internet (comunicação entre computadores). O que torna este negócio *sui generis* é o facto de ocorrer *online*, independentemente da forma de pagamento e da entrega de bens.

Este tipo de relacionamento contratual levanta problemas específicos, que não surgem na contratação tradicional, decorrentes das características únicas do comércio electrónico, no que respeita à distância física entre os intervenientes, a sua identificação e o risco de fraudes que daí podem resultar.

No entanto, o comércio electrónico permite o acesso a uma grande variedade de bens e serviços em tempo real, uma maior transparência no mercado, facilitando a comparação de preços, uma maior concorrência no mercado e, por fim, uma grande comodidade, associada à entrega de bens ao domicílio.

A par dos benefícios surgem, porém, as desvantagens: maior risco de fraudes, nomeadamente abusos na forma de pagamento e alteração dos produtos; distância física e geográfica entre fornecedores e consumidores e as consequências que daí surgem devido à falta de contacto com os bens antes da aquisição; e, também a impessoalidade no atendimento.

Por último, temos problemas jurídicos motivados pela distância geográfica dos contraentes e das diferenças nos regimes legais entre os vários países.

A nível comunitário, existe uma grande divergência de legislação, o que origina uma grande insegurança jurídica, nomeadamente no tipo de controlo que um Estado-Membro tem para intervir sobre os serviços provenientes de outro Estado-Membro.

Neste sentido, a Comissão fez, em 1997, uma comunicação⁶¹, sublinhando a necessidade de garantir um ambiente claro, neutro e a importância de aplicar regras fiscais que evitem distorções do mercado:

⁶¹ COM (97) 157 da Comissão, *Uma iniciativa Europeia para o comércio electrónico*.

“Para que o comércio electrónico se possa desenvolver, é crucial que os sistemas fiscais proporcionem segurança jurídica (de modo a que as obrigações sejam claras, transparentes e previsíveis) e neutralidade fiscal (que estas novas actividades não estejam sujeitas a encargos maiores do que o mais tradicional).”

Foi igualmente declarado que o IVA, ao contrário de qualquer novo tipo de imposto, pode ser aplicado ao comércio electrónico tal como para as outras transacções comerciais tradicionais. Assim, o sistema comunitário do IVA deverá proporcionar a devida segurança jurídica⁶², simplicidade⁶³ e neutralidade⁶⁴ necessárias ao desenvolvimento pleno do comércio electrónico.

Neste sentido, em 2002, surge uma Directiva⁶⁵, com vista a assegurar que os serviços prestados por via electrónica sejam submetidos a IVA europeu sempre que se destinem a ser consumidos no território da UE e, inversamente, serem isentos de imposto sempre que sejam fornecidos para consumo a países terceiros.

Esta medida foi transposta para o direito interno dos Estados-Membros. Em Portugal está prevista no artigo 6.º, n.º 8, alíneas n) do CIVA⁶⁶,

“São tributáveis as prestações de serviços adiante enumeradas cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado, desde que o adquirente seja um sujeito passivo do imposto cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe no território nacional:(...) n) Serviços de radiodifusão e televisão”.

O mesmo não se verificará se os serviços forem prestados a particulares porque, neste caso, a tributação ocorrerá no país em que esteja sediado o

⁶² Permite que as transacções sejam efectuadas segundo regras claras e coerentes com o objectivo de reduzir riscos ou responsabilidades fiscais imprevisíveis.

⁶³ É necessário para que os encargos associados ao cumprimento das obrigações fiscais sejam reduzidos ao mínimo.

⁶⁴ Significa que as consequências em termos de fiscalidade devem ser as mesmas para as transacções de mercadorias e de serviços, independentemente do meio de comercialização ou de entrega utilizado ser feito ou não em linha e independentemente de o seu local de aquisição se situar dentro ou fora da União Europeia.

⁶⁵ Directiva 2002/38/CEE, do Conselho, de 7 de Maio de 2002, que altera a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica. Em Portugal, esta Directiva foi transposta pelo Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho.

⁶⁶ O princípio da tributação na origem volta a ser excepcionado, aplicando-se neste caso o princípio da tributação no destino (*reverse charge*).

prestador de serviços. Para este efeito foi elaborada a lista⁶⁷ de serviços prestados por via electrónica:

- Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos;
- Fornecimento de programas e respectiva actualização;
- Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados;
- Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- Prestação de serviços de ensino à distância.

Quando um prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio electrónico, esse facto não significa só por si que o serviço prestado é um serviço electrónico na acepção da alínea n) do n.º 8 do artigo 6.º do Código.

Exemplo⁶⁸:

Admita-se que a empresa B, com sede em Espanha, e aí identificada para efeitos de IVA, fornece por via electrónica a actualização de um programa antivírus:

1. à empresa A, com sede no Porto, que fornece o número de identificação fiscal (€50.00);
2. a um particular com domicílio no Porto (€50.00)

Este tipo de serviço de actualização pertence aos serviços prestados por via electrónica enumerados no anexo D do CIVA logo, aqui, aplica-se a alínea n) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA. A resolução deste exemplo passa por identificar o local onde irá ocorrer a tributação do serviço prestado.

No primeiro caso, trata-se um serviço prestado por via electrónica cuja tributação irá ocorrer em Portugal, visto que o adquirente (empresa A)

⁶⁷ Serviços prestados por via electrónica descritos no anexo D do CIVA que resulta da transposição do anexo L da Directiva 2002/38/CEE

⁶⁸ FERNANDES, José Domingos da Silva. (2006). *Manual do IVA*. Lisboa: Publisher Team. Pág. 60

apresentou o seu número de identificação fiscal. Como tal, aplicar-se-ia a taxa de IVA em vigor em Portugal (21%). O montante de imposto irá ser liquidado pelo adquirente.

No segundo caso, por se tratar de um particular, já não é possível aplicar o disposto na alínea n) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA. Sendo assim, a tributação ocorrerá no país da origem do serviço, ou seja, na sede no prestador do serviço (Espanha). Assim, a empresa B, facturaria o serviço à taxa de IVA aí em vigor (16%), acrescendo este montante ao valor final da factura, a pagar pelo adquirente.

No entanto, de acordo com o n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, “As prestações de serviços referidas não serão tributáveis, ainda que o prestador tenha no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, nos seguintes casos:

- a) Quando o adquirente for pessoa estabelecida ou domiciliada num Estado membro da Comunidade Económica Europeia e provar que, nesse país, tem a qualidade de sujeito passivo.
- b) Quando o adquirente for pessoa estabelecida ou domiciliada em país não pertencente à Comunidade Económica Europeia.”

Por outro lado, pode ocorrer a situação de o prestador de serviços não estar estabelecido na UE e prestar serviços por via electrónica a um particular (não sujeito passivo) residente na UE, em que decorre uma situação de não tributação em IVA no espaço comunitário e consequente tributação na sede do prestador de serviços (fora da Comunidade).

A Directiva 2002/38/CEE⁶⁹ prevê um regime especial, aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos⁷⁰ na Comunidade que prestam serviços electrónicos a não sujeitos passivos nela residentes.

Segundo este regime, os sujeitos passivos de imposto não estabelecidos na Comunidade podem optar pelo registo num único Estado-Membro⁷¹, para

⁶⁹ E, consequentemente, o previsto no Anexo ao artigo 5.º do DL n.º 130/2003, de 28 de Junho.

⁷⁰ Segundo a alínea a) do artigo 26.º-C da Directiva 2002/38/CEE e a alínea a) do artigo 2.º do DL 130/2003, representa “um sujeito passivo que não tenha a sede da sua actividade económica nem um estabelecimento estável no território da Comunidade e não tenha de estar de outra forma identificado para efeitos fiscais”

efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação dos serviços, independentemente do lugar da tributação⁷².

Neste sentido, para além do pagamento do imposto, importa referir que tipo de obrigações, são. Assim, e de acordo com artigo 5.º, n.º 1 do DL 130/2003, os sujeitos passivos não estabelecidos devem, por via electrónica, declarar o início, a alteração e a cessação da sua actividade, apresentar uma declaração de IVA por cada trimestre do ano civil relativa aos serviços prestados por via electrónica a não sujeitos passivos residentes na Comunidade, com indicação do valor dos serviços prestados e o imposto devido em cada Estado-Membro, bem como as taxas aplicáveis e o montante total do imposto. Devem, ainda, conservar os registos das operações abrangidas por este regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

Aos sujeitos passivos não estabelecidos será atribuído um número individual de identificação, comunicado por via electrónica (n.º 2 do artigo 3.º do DL 130/2003). No entanto, o Estado-Membro de identificação pode excluir o sujeito passivo não estabelecido se⁷³:

- notificar que deixou de prestar serviços electrónicos;
- puder depreender, de outra forma, que as suas actividades tributáveis cessaram;
- deixar de preencher os requisitos necessários para poder optar pelo regime especial ou,
- de modo continuado, não cumprir as regras relativas ao regime especial.

⁷¹ Estado-Membro de identificação, de acordo com a alínea c) do artigo 26.º-C da Directiva 2002/38/CEE, representa “o Estado Membro que o sujeito passivo não estabelecido decide contactar para declarar o início da sua actividade como sujeito passivo dentro do território da Comunidade.”

⁷² De acordo com o previsto no artigo 1.º do Anexo ao artigo 5.º do DL 130/2003, “Os sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado não estabelecidos na Comunidade Europeia, que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos residentes em qualquer Estado Membro, podem optar pelo registo num único Estado Membro, para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação de serviços, independentemente, do lugar da tributação.”

⁷³ Resulta do ponto 4 da secção B do artigo 26.º-C da Directiva 2002/38/CE e, posteriormente, no artigo 6.º do DL 130/2003.

Este regime especial tem outro pormenor importante, no que respeita ao direito à dedução de imposto. De acordo com n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, *“Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:(...) c) O imposto pago pela aquisição dos serviços indicados nos n.ºs 8, ...”*

O direito à dedução previsto é, no entanto, vedado aos sujeitos passivos não estabelecidos que optem pela aplicação do regime especial, podendo, contudo, solicitar o reembolso do imposto suportado em território nacional⁷⁴, não sendo necessário para efeitos de reembolso, o previsto no artigo 8.º do DL n.º 408/87 de 31 de Dezembro⁷⁵.

2.4. Harmonização dos Impostos Especiais sobre o Consumo

Os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), ao contrário do que acontece com o IVA, são justificados por finalidades extra-fiscais, pois são utilizados como instrumento de prossecução de outros objectivos que não a mera obtenção de receitas.

Em Portugal, os IEC são regulados pelo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), aprovado pelo DL n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que regula os impostos que incidem sobre:

- Álcool e bebidas alcoólicas (Capítulo I, Parte II do CIEC);
- Produtos petrolíferos (Capítulo II, Parte II do CIEC);

⁷⁴ Segundo o n.º 1 do artigo 7.º do DL 130/2003

⁷⁵ De acordo com este artigo, *“às pessoas, singulares ou colectivas, não estabelecidas no território da Comunidade Económica Europeia que no respectivo país sejam sujeitos passivos de um imposto geral sobre o volume de negócios é concedido o direito ao reembolso do IVA nos termos e nas condições requeridos para os sujeitos passivos comunitários, desde que seja reconhecida a reciprocidade de tratamento por parte dos Estados em que se encontrem estabelecidas.”* (n.º 1). Não obstante, *“para o exercício do direito ao reembolso, os sujeitos passivos referidos no número anterior devem nomear um representante residente no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, que cumprirá as obrigações derivadas do presente diploma e responderá, solidariamente com o representado pelo cumprimento de tais obrigações.”* (n.º 2)

- Tabacos e manufacturados (Capítulo III, Parte II do CIEC).

Como já foi referido, o IVA é cobrado em todas as fases do circuito económico, sendo considerado um imposto plurifásico. O mesmo não acontece com os IEC, uma vez que apenas será exigível aquando da introdução dos bens no consumo⁷⁶.

Considera-se que os bens são introduzidos no consumo quando se verifica a sua saída de um regime de suspensão, quando o fabrico seja efectuado fora deste regime de suspensão ou, ainda, quando se verifique a importação dos produtos, não estando estes em regime de suspensão.

Assim, podemos dizer que os bens sujeitos a IEC circulam em regime de suspensão de imposto entre entrepostos fiscais⁷⁷ até à sua introdução no consumo, sendo aplicável a taxa em vigor no Estado de consumo. As entradas e saídas do entreposto vêm reguladas no artigo 25.º do CIEC nos termos seguintes:

“No entreposto fiscal poderão ser colocados, em regime suspensivo, produtos sujeitos a imposto, quer provenientes de países terceiros, através da respectiva declaração de introdução em livre prática, quer provenientes de outros entrepostos fiscais, através do respectivo documento de acompanhamento⁷⁸.” (n.º 1)

A regulamentação comunitária nesta matéria é relativamente recente. Contrariamente à adoptada no domínio do IVA, institui um regime definitivo e geral aplicável à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo. O princípio considerado é o da tributação no país de consumo.

⁷⁶ As introduções no consumo devem ser feitas com base em formulários de declaração de introdução no consumo (DIC), de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 8.º do CIEC

⁷⁷ De acordo com o artigo 21.º do CIEC, “A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a imposto, em regime de suspensão, apenas podem ser efectuadas em entreposto fiscal, mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente.” (n.º 1). Refere o n.º 2 que estes “entrepostos fiscais são identificados numericamente”. Por fim, no n.º 3, “Os entrepostos fiscais ficam sujeitos às medidas de controlo que forem consideradas necessárias, designadamente, ao acesso à contabilidade e sistemas informáticos bem como ao controlo físico das operações.”.

Estatui o artigo 23.º do CIEC que “A constituição dos entrepostos fiscais é autorizada pela autoridade aduaneira com jurisdição na respectiva área, mediante vistoria prévia das instalações e sob condição de se encontrarem cumpridos os requisitos fixados no artigo 22.º do CIEC”.

⁷⁸ O artigo 33.º, n.º 1 do CIEC dispõe que “Não obstante a eventual utilização de processos informáticos, todos os produtos sujeitos a imposto que circulem em regime de suspensão em território nacional deverão ser acompanhados de um documento emitido pelo expedidor.”.

Como já foi referido no capítulo I, a Comissão, em 1985, através do “Pacote Cockfield”, sugeriu aos Estados-Membros um acordo quanto à supressão das barreiras fiscais de toda a espécie, harmonização das regras, aproximação das legislações e das estruturas fiscais, bem como o reforço da sua cooperação monetária, devendo a abolição ocorrer até ao final de 1992.

O principal objectivo da Comissão com os IEC, é a aproximação das taxas das diferentes categorias.

2.4.1. Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

Com a aprovação da Directiva 92/83/CEE, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, combinada com a Directiva 92/84/CEE, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, ficou regulada, para a Comunidade, esta matéria. Estas Directivas foram transpostas para o direito interno português em 1999.

Neste sentido, o CIEC estabelece no n.º 1 do artigo 48.º que,

“O imposto incide sobre a cerveja, os vinhos, as outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool.”.

Relativamente à cerveja, segundo o n.º 1 do artigo 52.º do CIEC, “A unidade tributável da cerveja é constituída pelo número de hectolitros/grau plato, ou grau alcoólico adquirido, de produto acabado.”.

No caso do vinho, “a unidade tributável é constituída pelo número de hectolitros de produto acabado de vinho tranquilo e espumante”, de acordo com o disposto no n.º1 do artigo 53.º do CIEC.

Para as bebidas fermentadas (n.º 1 do artigo 54.º do CIEC) e para os produtos intermédios (n.º 1 do artigo 55.º do CIEC), “a unidade tributável é constituída pelo número de hectolitros de produto acabado.”

Por fim, para o álcool etílico (n.º 1 do artigo 56.º do CIEC) e para as bebidas espirituosas (n.º 1 do artigo 57.º do CIEC), “a unidade tributável é constituída pelo hectolitro de álcool contido, na base de 100% de volume, à temperatura de 20.º C”.

As taxas mínimas a aplicar pelos Estados-Membros, e acima das quais são livres de fixar as respectivas taxas nacionais, vêm previstas na Directiva 92/84/CEE e são as seguintes:

<i>Produto</i>	<i>Taxa expressa em</i>	<i>Taxa mínima actual</i>
<i>Vinho (tranquilo e espumante)</i>	hl	0 €
<i>Cerveja</i>	hl grau Plato ou hl/grau alcoólico*	0.748 € ou 1.87 €
<i>Produtos Intermédios</i>	hl	45 €
<i>Álcool</i>	hl de álcool puro	550 €

Em 2006, através de uma comunicação⁷⁹, a Comissão propõe a alteração da Directiva 92/84/CEE, no que respeita a:

- actualização das taxas mínimas de imposto sobre o consumo de álcool, produtos intermédios e cerveja, com o objectivo de restabelecer o seu valor real de 1992, de acordo com a taxa de inflação registada entre 1993 e 2005, situada em 31% com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008;

- prever, mediante derrogação, períodos transitórios até 1 de Janeiro de 2010 para os Estados-Membros que possam ter dificuldades em aumentar as suas taxas nacionais até 1 de Janeiro de 2008, a fim de cumprir as taxas mínimas actualizadas, sendo esses períodos transitórios determinados pelos esforços a desenvolver pelos Estados-Membros em causa.

⁷⁹ COM (2006) 486 final. Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 92/84/CEE do Conselho relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas. Bruxelas

O aumento das taxas mínimas é fundamental para manter o nível de aproximação das taxas acordado pelo Conselho, em 1992, como um requisito de garantia do funcionamento do mercado interno sem fronteiras fiscais.

A actualização das taxas mínimas, aplicando este aumento da percentagem, daria os seguintes resultados:

<i>Produto</i>	<i>Taxa expressa em</i>	<i>Taxa mínima actual</i>	<i>Taxa mínima indexada a 31/12/2005 (taxa actual x 1.31)</i>
<i>Vinho (tranquilo e espumante)</i>	hl	0 €	0 €
<i>Cerveja</i>	hl/grau Plato ou hl/grau alcoólico	0,748 € ou 1,87 €	0,98 € ou 2,45 €
<i>Produtos Intermediários</i>	hl	45 €	59 €
<i>Alcool</i>	hl de álcool puro	550 €	720 €

A entrada em vigor das alterações está prevista para 1 de Janeiro de 2008, como já foi referido, o que dará tempo suficiente para que os Estados-Membros afectados pelas medidas procedam aos devidos ajustamentos durante os respectivos processos orçamentais anuais.

Em Portugal, no CIEC e em conformidade com a flexibilidade dado aos Estados-Membros para fixar as taxas, estão estabelecidas as seguintes taxas:

– Para a cerveja⁸⁰:

“a) Superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% vol. de álcool adquirido – € 6,46/hl;

b) Superior a 1,2% vol. de álcool adquirido e inferior ou igual a 8º Plato – € 8,10/hl;

c) Superior a 1,2% vol. de álcool adquirido e superior a 8º e inferior ou igual a 11º Plato – € 12,93/hl;

⁸⁰ Segundo o n.º 2 do artigo 52.º do CIEC

d) Superior a 1,2% vol. de álcool adquirido e superior a 11° e inferior ou igual a 13° - Plato – € 16,19/hl;

e) Superior a 1,2 % vol. de álcool adquirido e superior a 13° e inferior ou igual a 15° - Plato – € 19,40/hl;

f) Superior a 1,2 % vol. de álcool adquirido e superior a 15° - Plato – € 22,70/hl.”

– Para o vinho⁸¹ e para as outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes⁸² “A taxa do imposto aplicável aos vinhos tranquilos e espumantes é de € 0,00.”

– Para os produtos intermédios⁸³ “A taxa do imposto aplicável aos produtos intermédios é de € 54,57/hl.”

– Para o álcool etílico⁸⁴ e bebidas espirituosas⁸⁵ “A taxa do imposto aplicável às bebidas espirituosas é de € 937,15/hl.”

2.4.2. Imposto sobre os Produtos Petrolíferos

Como tentativa de harmonização dos impostos sobre os produtos petrolíferos, surgem, em 1992, duas directivas comunitárias, a Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas dos imposto especial sobre os óleos minerais, e a Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais⁸⁶.

No entanto, face à ausência de disposições comunitárias relativas a uma taxa mínima de tributação da electricidade e dos produtos energéticos que não

⁸¹ De acordo com o n.º 2 do artigo 53.º do CIEC

⁸² O n.º 2 do artigo 54.º do CIEC refere que “a taxa do imposto aplicável às outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes, é a prevista no n.º 2 do artigo 53.º”

⁸³ Segundo o disposto no n.º 2 do artigo 55.º do CIEC

⁸⁴ “A taxa do imposto aplicável é a prevista no n.º 2 do artigo 57.º”, de acordo com o n.º 2 do artigo 56.º do CIEC

⁸⁵ Disposição do n.º 2 do artigo 57.º do CIEC

⁸⁶ Nesta Directiva são estabelecidas as taxas mínimas do imposto especial sobre o consumo, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1993, de gasolina com chumbo (337 ecus por 1000 litros), de gasolina sem chumbo (287 ecus por 1000 litros), de gasóleo (245 ecus por 1000 litros), de gasóleo de aquecimento (18 ecus por 1000 litros), gás de petróleo liquefeito e do metano (100 ecua por 1000 litros) e, por fim, da querosene (245 ecus por 1000 litros). As excepções vêm previstas nos artigos 3.º a 8.º da Directiva 92/82/CEE.

sejam óleos minerais, surgiu a necessidade de adoptar a Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade, considerando que a falta de regulamentação poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.

Cada Estado-Membro é livre de decidir que disposições fiscais aplicará para pôr em prática o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade e, por outro lado, deverá ser permitido a aplicação de determinadas isenções, ou de níveis reduzidos de tributação, sempre que tal não prejudique o bom funcionamento do mercado interno ou distorções da concorrência.

De acordo com o artigo 2.º da Directiva 2003/96/CE e os n.ºs 1 e 2 do art. 70.º do CIEC,

1. “Estão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos:

a) Os produtos petrolíferos e energéticos;

b) Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante;

c) Os outros hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível.

2. Para efeitos deste imposto, consideram-se:

a) “Produtos petrolíferos e energéticos”:

i) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1518, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível;

ii) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704 a 2715, com excepção do gás natural utilizado como combustível;

iii) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2901 e 2902;

iv) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2905 11 00, que não sejam de origem sintética, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível;

v) Os produtos abrangidos pelo código NC 3403;

vi) Os produtos abrangidos pelo código NC 3811;

vii) Os produtos abrangidos pelo código NC 3817;

viii) Os produtos abrangidos pelo código NC 3824 90 99, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível.”

Esta Directiva não prejudica as disposições das Directivas 92/81/CEE e da Directiva 92/82/CEE. Assim, de acordo com o disposto no artigo 3.º da Directiva 92/81/CEE e, posteriormente, no artigo 72.º do CIEC,

“A unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é de 1000 l convertidos para a temperatura de referência de 15.º C, salvo o disposto nos números seguintes.

Para os produtos petrolíferos e energéticos classificados pela posição NC 2711, com excepção do gás natural, e pelos códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69, 2710 19 81 a 2710 19 99 e 3811 21 00 a 3811 90 00, a unidade tributável é de 1000 kg-ar.

Para os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelas posições NC 2701, 2702, 2704 e para o gás natural, a unidade tributável é o gigajoule.”.

Actualmente, as taxas em vigor em Portugal, vêm previstas no artigo 73.º do CIEC, nos seguintes termos:

“Os valores das taxas unitárias do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos aplicável às gasolinas, aos gasóleos, aos petróleos e aos fuelóleos são fixados, para o continente, tendo em consideração o princípio da liberdade de mercado e as técnicas tributárias próprias, nos termos determinados anualmente pela lei do Orçamento do Estado. (n.º 1)

O gasóleo misturado por razões técnicas ou operacionais com o fuelóleo será tributado com a taxa aplicável ao fuelóleo que for utilizado na mistura, desde que a operação seja aprovada pela autoridade aduaneira e realizada sob controlo aduaneiro. (n.º 2)

A taxa aplicável ao metano e aos gases de petróleo usados como carburante é de € 104,35/1000kg e, quando usados como combustível, de € 7,65/1000 kg, taxa igualmente aplicável ao acetileno usado como combustível. (n.º 3)

A taxa aplicável ao gás natural usado como carburante é de € 2,66/gigajoule. (n.º 4)

A taxa aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos obtidos a partir de óleos usados ou de resíduos, através de operação realizada sob controlo aduaneiro e que sejam usados como combustível, é de € 0,00/1000 Kg, sendo-lhes, contudo, aplicável uma taxa de imposto igual ao dobro da taxa aplicável ao fuelóleo com teor de enxofre superior a 1% no caso de não terem beneficiado de tal operação. (n.º 5)

A taxa aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos classificados pelas posições NC 2701, 2702 e 2704 é de € 4,07/1000 Kg. (n.º 6)

Sem prejuízo das isenções previstas no presente diploma, os produtos petrolíferos e energéticos sujeitos a imposto que não constam dos números anteriores, quando utilizados em uso carburante ou em uso combustível, são tributados com as seguintes taxas: (n.º 7)

a) Com a taxa aplicável à gasolina sem chumbo, os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelos códigos NC 2707 10 10, 2707 20 10, 2707 30 10, 2707 50 10, 2710 11 21 a 2710 11 31, 2901 10 00 a 2901 24 90, ex 2901 29 00, 2902 11 00, ex 2902 19 80, 2902 20 00 a 2902 44 00, 3811 11 10 e 3811 11 90;

b) Com a taxa aplicável ao petróleo, os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelo código NC 2709 00 10, consumidos em uso carburante;

c) Com a taxa aplicável ao petróleo colorido e marcado, os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelo código NC 2709 00 10, consumidos nos usos previstos nos n.os 2 e 3 do artigo 74.º;

d) Com a taxa aplicável ao fuelóleo com teor de enxofre inferior ou igual a 1 %, salvo quando consumidos na produção de electricidade, incluindo a cogeração, os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelos códigos NC 2706 00 00, 2707 91 00, 2707 99 11, 2707 99 19, 2709 00 90, 2712 10 10 a 2712 20 90, 2712 90 39 a 2712 90 99, 2715 00 00, 3403 11 00 a 3403 19 99, 3817 00 50 e 3817 00 80;

e) Com uma taxa compreendida entre € 0,00 e € 5,99/1000 kg os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelos códigos NC 2710 19 83 a 2710 19 93;

f) Com a taxa compreendida entre € 0 e € 22,45/ 1000 kg os produtos petrolíferos e energéticos classificados pelos códigos NC 2710 19 81, 2710 19 99, 3811 21 00 e 3811 29 00;

g) Com a taxa compreendida entre € 74,82 e € 149,64/1000 l, o gasóleo de aquecimento classificado pelo código NC 2710 19 45.

Os aditivos classificados pelo código NC 3811 90 00 estão sujeitos à taxa aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos nos quais se destinam a ser incorporados. (n.º 11)”

2.4.3. Imposto sobre o Tabaco e Manufacturados

O primeiro passo de harmonização no seio da UE, surge em 1992 com a Directiva 92/79/CEE, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros, e com a Directiva 92/80/CEE, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros. Estas directivas devem, o mais tardar em 1 de Janeiro de 1993, estar a ser aplicadas em todos os Estados-Membros da Comunidade.

De acordo com o artigo 1.º da Directiva 92/80/CEE, posteriormente transposto para os normativos nacionais, no artigo 81.º do CIEC, “O imposto incide sobre o tabaco manufacturado destinado ao consumo em todo o território nacional. (n.º 1).

Para efeitos de aplicação do número anterior, considera-se tabaco manufacturado:

- a) Os charutos e as cigarrilhas;
- b) Os cigarros;
- c) O tabaco de fumar, compreendendo o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar.”

A Directiva 92/79/CEE previa que cada Estado-Membro, o mais tardar até 1 de Janeiro de 1993, aplicaria aos cigarros pertencentes à classe de preços mais vendida, um imposto mínimo global (elemento específico mais elemento *ad valorem* com exclusão do IVA), cuja incidência é fixada em 57% do preço de venda ao público (incluindo todos os impostos).

De acordo com a Directiva 92/80/CEE, no artigo 3.º, a aplicação nos Estados-Membros de um imposto especial de consumo (específico ou *ad valorem*), deveria ser expresso em percentagem ou em montante por quilograma ou por número de unidades e ser, pelo menos, igual às seguintes taxas ou montantes mínimos⁸⁷:

- charutos e cigarrilhas: 5% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 9 euros por 1000 unidades ou 9 euros por quilograma;
- tabacos de fumar de corte fino destinados a cigarros de enrolar: 30% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 24 euros por quilograma;
- outros tabacos de fumar: 20% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 18 euros por quilograma.

No entanto, em 2002, surge uma Directiva do Conselho⁸⁸ que vem alterar as Directivas anteriormente referidas no que se refere à estrutura e às taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados.

O artigo 2.º da Directiva 92/79/CEE, passa a ter a seguinte redacção:

“Cada Estado Membro aplica um imposto especial de consumo mínimo global (elemento específico mais elemento *ad valorem* com exclusão do IVA) cuja incidência é fixada em 57% do preço de venda ao público (incluindo todos os impostos), não sendo nunca inferior a 60 euros por 1000 unidades relativamente aos cigarros da classe de preços mais vendida. A partir de 1 de Julho de 2006, valor de 60 euros será substituído por 64 euros.”

Por outro lado, o artigo 3.º da Directiva 92/80/CEE passa a ter a seguinte redacção:

“A partir de 1 de Julho de 2002, o imposto especial de consumo global aplicado ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar deve ser, pelo menos, igual a 32% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou a 27 euros por quilograma.”

⁸⁷ A partir de 1 de Janeiro de 2001, os montantes de 9 euros, 24 euros e de 18 euros, são substituídos por 10 euros, 25 euros e 19 euros, respectivamente.

⁸⁸ Directiva 2002/10/CEE Conselho, de 12 de Fevereiro de 2002.

Esta Directiva altera, igualmente, as taxas mínimas a aplicar a partir de 1 de Julho de 2003, no caso de⁸⁹:

- charutos e cigarrilhas: 5% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 11 euros por 1000 unidades ou por quilograma;
- tabacos de fumar de corte fino destinados a cigarros de enrolar: 33% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 29 euros por quilograma;
- outros tabacos de fumar: 20% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 20 euros por quilograma.

Em Portugal, esta matéria vem regulada nos artigos 83.º e seguintes do CIEC. No que respeita à base tributável e às taxas a aplicar, refere que o imposto sobre os tabacos a cigarros tem dois elementos: um específico (a unidade tributável é constituída pelo milheiro de cigarros) e outro *ad valorem* (resulta da aplicação uma percentagem única aos preços de venda ao público de todos os tipos de cigarros).

De acordo com o n.º 4 deste artigo, “As taxas dos elementos específico e *ad valorem* são as seguintes:

- a) Elemento específico – € 52,31;
- b) Elemento *ad valorem* - 23%.”

Por outro lado, no n.º 5 do mesmo artigo, “Os cigarros com um preço de venda ao público inferior ao preço de venda ao público dos cigarros que pertençam à classe de preços mais vendida, ficam sujeitos ao imposto que resultar da aplicação da taxa do imposto aos cigarros pertencentes à referida classe de preços.”

Para os restantes produtos de tabaco manufacturados, as taxas a aplicar estão evidenciadas no artigo 84.º do CIEC nos termos seguintes:

“O imposto sobre o tabaco relativo a charutos, cigarrilhas, tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e restantes tabacos de fumar reveste a

⁸⁹ No entanto, a partir de 1 de Julho de 2004, o imposto especial de consumo global aplicado ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar deve ser, pelo menos, igual a 36% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 32 euros por quilograma.

forma *ad valorem*, resultando da aplicação ao respectivo preço de venda ao público nas percentagens seguintes:

- a) Charutos – 12%;
- b) Cigarilhas – 12%;
- c) Tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar – 40,60%;
- d) Restantes tabacos de fumar – 40,60%.”

2.4.4. Imposto Automóvel

O imposto automóvel (IA) constitui uma importante fonte de entrada de receitas para os Estados. No entanto, existe uma variedade de influências que ultrapassam a necessidade de apenas obter receitas. Podem surgir considerações de carácter geográfico, industrial, social, ambiental e energético.

A existência de vinte e sete Estados-Membros, todos eles com sistemas de tributação diferentes no que respeita aos veículos automóveis de passageiros, traduz-se em inúmeros obstáculos de natureza fiscal como, por exemplo, a dupla tributação existente, a transferência transfronteiriça de veículos automóveis por motivos fiscais, distorções e eficácias que impedem o correcto funcionamento do mercado interno. No mercado interno importa eliminar os obstáculos à livre circulação de pessoas e bens, incluindo os veículos automóveis ligeiros de passageiros⁹⁰.

Neste contexto, podem surgir dois pontos de vista diferentes, o primeiro na óptica do cidadão e o segundo na óptica da indústria automóvel. Para os cidadãos, o mercado automóvel está longe de ser um verdadeiro mercado único, visto que estes são confrontados com o duplo pagamento do imposto de registo, procedimentos administrativos e elevado agravamento das despesas e

⁹⁰ De acordo com o artigo 93.º do Tratado de Roma, “O Conselho, deliberando por unanimidade, sob propostas da Comissão, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 14.º”.

vários obstáculos à livre circulação⁹¹, indo contra o previsto no Tratado de Roma. No que respeita à indústria automóvel, o usufruto das vantagens inerentes ao exercício da actividade no mercado único é posto em causa por esta falta de harmonização, tendo este sector que adaptar os preços antes da aplicação dos impostos, de acordo com os níveis de tributação dos diferentes Estados-Membros da comunidade.

Surge, nesta matéria, a questão ambiental, visto que o sector automóvel constitui uma importante fonte de emissão de CO₂⁹², pelo que a sua atenuação constitui um objectivo da UE, cumprindo os compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto⁹³. Para tal, a UE estabeleceu, até 2010, o prazo para redução das emissões de CO₂ e melhoria da economia combustível.

Em 1983 foram aprovadas duas directivas do Conselho (Directiva 83/182/CEE e a Directiva 83/183/CEE), que estabeleciam um limitado número de disposições comunitárias que cobriam poucos aspectos relacionados com os veículos automóveis ligeiros de passageiros.

Como consequência da falta de regulamentação comunitária nesta matéria, cada Estado-Membro era responsável pela elaboração de disposições a nível nacional. Apenas se exigia conformidade com os princípios gerais do Tratado da CE, não podendo, no comércio entre os Estados-Membros, dar origem a formalidades na passagem de fronteira, tendo em consideração o princípio da não-discriminação. As disposições estabelecidas internamente por um determinado Estado-Membro, não podem criar obstáculos à liberdade de circulação de pessoas, utilizando para o exercício desse direito este meio de transporte ou qualquer outro.

⁹¹ No Tratado de Roma vêm consagradas as liberdades de circulação de mercadorias, de pessoas (incluindo trabalhadores e direito de estabelecimento), de prestação de serviços e de capitais, tendo estas que ficar asseguradas em toda a Comunidade. Neste caso, estamos perante a liberdade de circulação de pessoas. No exercício deste direito, os cidadãos europeus utilizam os seus automóveis para se deslocarem, temporária ou permanentemente, de um Estado-Membro para outro. A grande variedade de sistemas de tributação dos veículos automóveis ligeiros de passageiros afecta negativamente de forma significativa a livre circulação de pessoas, devido às taxas e especificidades técnicas.

⁹² O transporte rodoviário representa, só por si, cerca de 84% das emissões de CO₂, representando os veículos automóveis ligeiros de passageiros mais de metade desta percentagem.

⁹³ O protocolo de Quioto é o mais importante instrumento na luta contra as alterações climáticas. Integra o compromisso assumido pela maioria dos países industrializados de reduzirem em 5%, em média, as emissões de determinados gases com efeito de estufa responsáveis pelo aquecimento planetário. Para a realização destes objectivos, o protocolo estabelece alguns meios, tais como, reforço ou criação de políticas nacionais de redução das emissões e cooperação entre as partes contratantes, nomeadamente em trocas de informações ou experiências.

Decorrente das recomendações incluídas numa comunicação⁹⁴ da Comunidade Europeia em 2002, foram objecto de estudo quatro opções possíveis para a tributação dos veículos ligeiros de passageiros.

Na *primeira abordagem*, deixar-se-ia a tomada das decisões para os Estados-Membros, ficando estes responsáveis pelo bom funcionamento do mercado interno e também pela redução das emissões de CO₂. Considerou-se, no entanto, que adoptando esta medida, dificilmente os objectivos seriam atingidos. Poderá, então, concluir-se, que manter as medidas adoptadas nas duas directivas de 1983, não constitui a melhor solução.

A *segunda abordagem* consistiria em manter os impostos que actualmente incidem sobre os automóveis ligeiros de passageiros mas, simultaneamente, introduzir um sistema de reembolso de imposto de registo. Pretendia-se, desta forma, evitar a dupla tributação, não justificável no contexto do mercado interno. Esta solução, no entanto, apenas poria fim ao problema da dupla tributação, mantendo-se todos os outros com que se defrontam os cidadãos e a indústria automóvel.

Aparentemente, esta opção traria algumas vantagens económicas para o cidadão e para a indústria, mas não reflecte qualquer medida positiva relativamente à questão ambiental.

Numa *terceira abordagem*, previa-se a adopção de uma política global de tributação dos veículos automóveis de passageiros na UE – que inclui a abolição total do imposto de registo durante um período transitório de dez anos, a reestruturação das bases de tributação para efeitos do imposto de registo e do imposto anual de circulação – por forma a incluir um elemento ligado às emissões de CO₂ e o estabelecimento de um sistema de reembolso do imposto de registo.

Esta abordagem revela mais vantagens que as anteriores, verificando-se uma melhoria considerável no funcionamento do mercado interno e um avanço na concretização dos objectivos ambientais da Comunidade através, nomeadamente, da introdução do princípio “poluidor-pagador”. Associado ao mercado interno, o objectivo passa por uma diminuição da burocracia, uma

⁹⁴ COM (2002) 431

maior transparência e segurança jurídica para todos os operadores e, conseqüentemente, menos obstáculos à livre circulação de pessoas e bens.

Aparentemente, a terceira abordagem não acarretaria, a longo prazo, custos administrativos adicionais aos Estados-Membros, uma vez que passaria a existir um único imposto.

Por último, na *quarta abordagem*, a comunidade visaria uma política global semelhante à descrita na terceira abordagem, residindo a única diferença na não abolição do imposto de registo, mas a redução progressiva, para um nível não superior a 10% do preço sem impostos, do veículo automóvel.

Os efeitos ambientais seriam praticamente equivalentes, no entanto os outros obstáculos persistiriam. O cidadão continuaria a ter custos administrativos e sociais relacionados com procedimentos burocráticos e continuariam por resolver outros problemas que afectam o mercado interno. Conseqüentemente, os Estados iriam ver as suas receitas diminuídas, pela redução progressiva do imposto de registo, e continuariam sujeitos a custos administrativos pela manutenção paralela dos sistemas do imposto de registo e do imposto anual de circulação.

Estas quatro abordagens serviram de base para a Comissão elaborar uma proposta de directiva com vista a harmonizar a tributação dos automóveis ligeiros de passageiros, tentando aproximar os sistemas fiscais dos vinte e cinco Estados-Membros.

Após a análise das abordagens acima referidas, a Comissão, com o apoio da Parlamento Europeu, dos principais intervenientes e da população em geral, elaborou uma proposta de directiva⁹⁵.

A proposta introduz três medidas principais: revogação do imposto de registo, estabelecimento de um sistema de reembolso do imposto de registo e, por fim, reestruturação da base de tributação do imposto de registo e do imposto anual de circulação, por forma a que se baseie total ou parcialmente nas emissões de CO₂.

Apoiados na *terceira abordagem*, os intervenientes no processo concluíram que o imposto de registo representa um obstáculo à livre circulação dos veículos automóveis no mercado interno e afecta de forma negativa a

⁹⁵ COM (2005) 261 final. (5.7.2005). *Proposta de Directiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros*, apresentada pela Comissão. Bruxelas.

competitividade da indústria automóvel europeia. Para tal, a proposta de directiva vem prever uma supressão progressiva do imposto de registo durante um período transitório de cinco a dez anos, a fim de evitar uma elevada carga fiscal para os particulares que tenham adquirido um automóvel.

Os Estados-Membros que aplicam taxas elevadas do imposto de registo terão que prever um tratamento especial para esses automóveis durante um período correspondente à vida útil média deste, tendo tempo suficiente para proceder às alterações estruturais dos respectivos sistemas de tributação e cobrir os custos de transição. Por outro lado, a aplicação progressiva desta medida vai assegurar aos proprietários dos veículos usados uma protecção suficiente contra uma perda imediata do valor comercial dos automóveis.

A aplicação da segunda medida respeita aos veículos ligeiros de passageiros que tenham sido matriculados num Estado-Membro e que sejam, posteriormente, exportados ou transferidos a título definitivo para outro Estado-Membro.

Esta medida assume um duplo objectivo. Em primeiro lugar, procura evitar o duplo pagamento do imposto de registo. Em segundo, pretende assegurar que o imposto de registo seja cobrado em função da utilização do veículo automóvel no Estado-Membro em causa. O cálculo do montante a reembolsar ou a cobrar será efectuado numa base *pro rata temporis*, ou seja, de forma proporcional ao longo do tempo.

Por fim, como última medida, surge a estratégia da Comunidade de reduzir as emissões de CO₂ dos veículos automóveis ligeiros de passageiros e beneficiar da sua forte capacidade de incentivo para influenciar o comportamento do consumidor para a aquisição de veículos mais respeitadores do ambiente.

Relativamente ao imposto anual de circulação, a proposta prevê a reestruturação da sua base de tributação, de maneira a que este seja total ou parcialmente determinado pelas emissões de CO₂ até 2010. O mesmo acontece com o imposto de registo. Devem, no entanto, proceder à supressão gradual deste imposto.

A fim de evitar uma maior fragmentação do mercado interno, resultante de uma eventual aplicação divergente do elemento ligado ao CO₂ por parte dos Estados-Membros, a Comissão propõe que, até 1 de Dezembro de 2008, pelo

menos 25% das receitas fiscais totais provenientes do imposto de registo e do imposto anual de circulação, devem ter origem no elemento baseado nas emissões de CO₂ de cada um desses impostos, culminando em 2010 em, pelo menos, 50% dessas receitas.

No entanto, esta proposta da Comissão foi rejeitada⁹⁶, tendo-se alegado que o imposto de registo e o imposto de circulação anual não fazem parte dos impostos harmonizados, não estando inseridos no âmbito de aplicação do artigo 93.º do Tratado de Roma. Além disso, a manutenção do imposto de registo é, em princípio, compatível com o bom funcionamento do mercado interno, pelo que convinha introduzir, apenas, um sistema mais eficaz de reembolso à exportação. Neste sentido, a eliminação do imposto de registo é uma medida desproporcionada.

⁹⁶ Projecto de parecer – Clude Turmes. (2006). Rejeição da Proposta da Comissão por parte do Parlamento Europeu, Comissão do Ambiente, da Saúde Pública e da Segurança Alimentar.

V. A COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA NA COMUNIDADE

O regime da assistência mútua entre autoridades fiscais dos Estados membros consta da Directiva 77/799/CEE, de 19 de Dezembro⁹⁷, com as alterações que lhe foram conferidas pelas Directivas 79/1070/CEE, de 6 de Dezembro⁹⁸ e 92/12/CEE, de 25 de Dezembro⁹⁹. Este regime assenta no reforço da cooperação entre as administrações fiscais dos Estados membros, com vista a travar a evasão e a fraude fiscais¹⁰⁰.

Com o mercado interno, as transacções intracomunitárias deixaram de estar sujeitas a quaisquer formalidades administrativas de controlo pelas autoridades aduaneiras.

Com efeito, tornou-se ainda mais premente a necessidade de existir um sistema de cooperação administrativa entre as autoridades competentes dos diferentes Estados membros, para proceder a um controlo eficaz das aquisições intracomunitárias e para minimizar os riscos de evasão e fraude fiscal, os quais, para além de provocarem distorções de concorrência, podem pôr em causa as disposições legislativas adoptadas para a respectiva tributação, em especial a tributação em IVA.

Com estes propósitos e tendo como preocupação a tributação indirecta em especial o IVA, foi aprovado o Regulamento de Cooperação Administrativa (Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro¹⁰¹, onde se estabelecem as disposições legislativas necessárias à instituição de um sistema de troca de informações automática ou por pedido em matéria de IVA, entre as autoridades competentes de todos os Estado membro.

Aquele regulamento tem ainda por objectivo:

- Preservar os direitos fundamentais dos cidadãos e das empresas;

⁹⁷ Publicada no JO n.º L336, de 27 de Dezembro de 1977.

⁹⁸ Publicada no JO n.º L331, de 27 de Dezembro de 1979.

⁹⁹ Publicada no JO n.º L76, de 23 de Março de 1992.

¹⁰⁰ Os respectivos conceitos encontram-se nas notas 38 e 39, respectivamente.

¹⁰¹ Publicado no JO n.º L24, de 1 de Fevereiro de 1992.

- Certificar que a informação transmitida no quadro desta cooperação só sejam acessível às autoridades autorizadas e utilizadas apenas para fins fiscais e com carácter de confidencialidade.

Este regulamento consagrou o estabelecimento de uma rede informática ligando computadores de todos os Estados membros, a fim de trocar informações relativas às aquisições e vendas intracomunitárias das empresas, bem como a verificar os números de registo dos sujeitos passivos de IVA.

As informações objecto de transmissão têm por base os dados que serão tratados informaticamente por todos os Estados membros, a partir dos mapas recapitulativos. Esses dados constituem uma base de dados electrónica onde são armazenadas e processadas as informações recolhidas.

Este sistema informático que permite a troca electrónica de informações entre os vários Estados membros, recebeu o nome de VIES (Vat Information Exchange System).

Nos anexos recapitulativos que devem ser enviados juntamente com as declarações periódicas para as administrações fiscais dos respectivos países, deverão constar:

- o seu número de identificação fiscal para efeitos de IVA;
- o número de identificação fiscal para efeitos de IVA fornecido por cada adquirente do outro Estado membro ao abrigo do qual os bens foram fornecidos;
- o montante total das transmissões intracomunitárias de bens efectuadas pelo sujeito passivo, durante o período no decurso do qual o imposto se torna exigível;
- o código da operação.

Com efeito, estes dados permitem à administração fiscal do Estado membro de origem, fornecer à administração fiscal do Estado membro de destino os números de identificação para efeitos de IVA constantes dos referidos anexos e o montante global das entregas efectuadas a cada um deles. Por seu lado, os Estados membros de destino dos bens estão em condições de controlar as aquisições que tenham sido efectuadas pelos sujeitos passivos neles residentes noutros Estados membros.

Na base de dados VIES, consta desde logo o cadastro com os números de identificação dos sujeitos passivos para efeitos de IVA, emitidos pelos Estados membros, daqueles que reúnem condições para realizarem operações intracomunitárias.

A referida transmissão de informações encontra-se repartida por 3 níveis, a saber:

- No **nível 1**, respeita apenas ao valor total das aquisições intracomunitárias dos sujeitos passivos nacionais, efectuadas aos operadores económicos identificados para efeitos de IVA no Estado membro que fornece as informações;
- No **nível 2**, a realizar num contexto de combate à fraude, estabelece a possibilidade de acesso, por parte do país de aquisição, aos números de identificação para efeitos de IVA das pessoas que efectuaram transmissões intracomunitárias de bens e ao valor total das entregas efectuadas por cada uma delas a cada um dos clientes, aos quais tenha atribuído um número de identificação fiscal para feitos de IVA;
- O **nível 3**, respeita a pedidos específicos de informações suplementares, que não estão relevadas nos níveis anteriores, tais como números de facturas, meios de pagamento, comprovantes do transporte, a prestar dentro de apertados condicionalismos estabelecidos pelo próprio regulamento¹⁰², pelos Estados membros em formulários próprios que devem ser remetidos no prazo máximo de três meses.

Ao contrário deste último nível, os dois primeiros, têm carácter imediato e automático, uma vez que, as informações estão disponíveis *on line* e o seu fornecimento não depende de apreciação.

Ainda no plano da luta anti-fraude, a Comissão Europeia criou meios que permitissem controlar operações mais complexas, nomeadamente aquelas que não dão origem a declarações.

Nesse sentido, foi criado o sistema SCENT FISCAL (System of Customs Enforcement Network), que liga entre si, os Estados membros e a Comissão,

¹⁰² Artigo 7º do Regulamento.

com o objectivo de trocar informações por via electrónica de uma forma rápida e eficaz. Permite, ainda, o acesso a bases de dados públicas e privadas facultando informação de natureza económica e financeira da generalidade das empresas de âmbito internacional.

Este é um sistema que, contrariamente ao sistema VIES¹⁰³, age com a rapidez conveniente, permitindo às administrações fiscais actuar antes que as verificações deixem de poder ser realizadas, devido ao facto do desaparecimento de todos os vestígios das operações.

1. A importância da cooperação administrativa na tributação directa

Tal como é referido na comunicação da Comissão ao Conselho¹⁰⁴, o principal objectivo dos sistemas fiscais nacionais é assegurar um nível adequado de receitas para financiar as despesas públicas.

De acordo com a legislação comunitária actual, e como já vimos anteriormente quando falámos da harmonização da tributação directa, os Estados-Membros continuam a ter uma grande liberdade para estabelecer os seus sistemas de fiscalidade directa em função de exigências e objectivos políticos nacionais.

Os sistemas fiscais representam as escolhas democráticas básicas sobre a forma como esses fundos devem ser obtidos e como o rendimento deve ser distribuído. No entanto, essas regras fiscais nacionais concebidas exclusivamente ou essencialmente tendo em conta a situação nacional podem dar origem a um tratamento fiscal incoerente quando aplicadas num contexto transfronteiras, levando a situações de discriminação e/ou de dupla tributação, podendo ainda levar a custos adicionais de cumprimento da legislação fiscal¹⁰⁵.

Desta forma, e continuando a ser necessário um bom funcionamento em conjunto dos sistemas fiscais nacionais não harmonizados com vista a ultrapassar os obstáculos anteriormente referidos e evitar a erosão da matéria

¹⁰³ O controle através deste sistema só é possível, vários meses após a apresentação das respectivas declarações.

¹⁰⁴ COM (2006) 823 final de 19 de Dezembro de 2006

¹⁰⁵ Os principais obstáculos fiscais das empresas à actividade transfronteiras no mercado interno são apresentados no estudo sobre a Fiscalidade das empresas no mercado interno – SEC (2001) 1681 de 23.10.2001.

colectável dos Estados-Membros, tem-se tornado cada vez mais evidente a importância da coordenação entre os sistemas de fiscalidade directa dos Estados –Membros.

Com vista a responder a estas necessidades que desde o início se têm posto, a questão da assistência mútua, coordenação e da cooperação tem vindo a ser referida nas Directivas do Conselho.

Na Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977¹⁰⁶, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, estabelece as regras de base para a cooperação administrativa e o intercâmbio de informações entre os Estados-Membros, tendo em vista detectar e prevenir a fraude e evasão fiscais e permitir aos Estados-Membros efectuarem uma correcta avaliação dos impostos.

Em 6 de Dezembro de 1979, a Directiva 79/1070/CE do Conselho¹⁰⁷ vem alterar a Directiva 77/799/CEE, e estender a assistência mútua também aos impostos indirectos. Sendo ainda, alterada pelas Directivas 2003/93/CE do Conselho de 7 de Outubro de 2003¹⁰⁸ e pela Directiva 2004/56/CE de 21 de Abril de 2004¹⁰⁹, no que diz respeito apenas a questões de procedimentos.

2. A importância da cooperação administrativa na luta contra a fraude em IVA

Para combater a fraude no IVA, o Conselho adoptou, em 15 de Outubro de 2003, um novo regulamento para reforçar a cooperação entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros e um outro regulamento (n.º 1798/2003) relativo à cooperação administrativa sobre o valor acrescentado, que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004.

Este regulamento melhorou consideravelmente o quadro jurídico para a cooperação administrativa. Deve ser considerado um importante instrumento na

¹⁰⁶Publicada no JO L 336 de 27 de Dezembro de 1977

¹⁰⁷Publicada no JO L 331 de 27 de Dezembro de 1979

¹⁰⁸Publicada no JO L 264 de 15 de Outubro de 2003

¹⁰⁹Publicada no JO L 127 de 29 de Abril de 2004

luta contra a fraude no IVA, uma vez que vem estabelecer regras claras e vinculativas que facilitarão o intercâmbio de informações¹¹⁰.

A médio prazo, com vista a melhorar a cooperação entre Estados-Membros na luta contra a fraude no IVA, a Comissão irá considerar uma revisão do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) e a sua possível extensão aos serviços.

Aquando da criação do sistema VIES, estava previsto que a sua duração fosse de quatro anos, ou seja, o tempo inicialmente previsto para a duração do regime transitório do IVA. Embora o sistema se tenha revelado muito eficaz, com o passar dos anos as deficiências são cada vez mais aparentes, pelo facto de terem sido efectuados poucos melhoramentos importantes de natureza técnica ou funcional.

O VIES provou ser, também, um instrumento inadequado na luta contra a “fraude carrossel”, visto que as informações sobre as aquisições intracomunitárias demoram muito tempo a ficarem disponíveis nos Estados-Membros. Decorrem, normalmente, pelo menos três meses entre a data da transacção e a data da respectiva transmissão de dados, período suficiente para que um “operador fictício” desapareça.

Outro problema do sistema VIES, é o carácter incompleto dos dados. A qualidade dos dados depende da exactidão das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, que a Comissão pretende, também, solucionar.

No âmbito do combate à “fraude carrossel”, o regulamento prevê a possibilidade de pedir um inquérito administrativo específico, que permitirá aos Estados-Membros solicitar a outros Estados-Membros, a autenticidade de um determinado sujeito passivo (endereço, actividade, activo, identidade dos directores, entre outros) ou recolher provas sobre transacções irregulares suspeitas.

Embora o novo regulamento relativo à cooperação fosse uma condição prévia para melhorar a cooperação dos Estados-Membros na luta contra a fraude no IVA, era igualmente necessário acompanhar esta iniciativa legislativa

¹¹⁰ O intercâmbio de informações é feito pelo sistema VIES

de medidas concretas, destinadas a aumentar a cooperação entre administrações fiscais e funcionários dessas administrações.

Neste sentido, surge, inicialmente e a título experimental, o programa *Fiscalis 2002*¹¹¹, repetido e melhorado com o programa *Fiscalis 2003-2007*¹¹² e mais recentemente o programa *Fiscalis 2008-2013*¹¹³, adoptado pelo Conselho e pelo Parlamento Europeu, com o objectivo de aumentar a cooperação quotidiana entre funcionários, promovendo seminários, intercâmbios, visitas de estudo a outros países participantes (países aderentes e países candidatos) e financiar, igualmente, sistemas de tecnologia da informação na área da tributação (principalmente o VIES).

A principal missão deste programa é possibilitar, aos países aderentes, a adopção, o mais depressa possível, do mesmo nível de cooperação e alcançarem o mesmo nível de eficiência de controlo que os Estados-Membros actuais.

Paralelamente ao programa *Fiscalis 2003-2007*, assentando no previsto no artº 2 da decisão do Conselho, surgem os Controlo Multilaterais (CML). Os CML no âmbito do *Fiscalis*, são apenas uma das actividades do programa, e incidem nos domínios do IVA, dos IEC, dos impostos sobre os prémios de seguros e dos impostos directos.

Os principais objectivos dos CML são:

- Assegurar, mediante uma cooperação administrativa eficiente e eficaz, a correcta determinação dos impostos a pagar em conformidade com as legislações comunitária e nacional;
- Contribuir para que os funcionários das administrações fiscais estejam cientes das possibilidades em matéria de controlo dos operadores intracomunitários;
- Fomentar e facilitar os CML como parte das actividades normais de controlo;

¹¹¹ Decisão nº 888/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de Março de 1998, publicada no JO L 126 de 28 de Abril de 1998

¹¹² Decisão nº 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002, publicada no JO L 341 de 17 de Dezembro de 2002. Decisão com a última redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CE) nº 885/2004 do Conselho, publicado no JO L168 de 1 de Maio de 2004

¹¹³ Decisão nº 1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de Dezembro de 2007, publicada no JO L 330 de 15 de Dezembro de 2007

- Conhecer e recolher ensinamentos dos diferentes métodos de controlo existentes noutros Estados-Membros;
- Verificar se os procedimentos de CML existentes em matéria de controlo das empresas intracomunitárias são adequados e, se necessário, melhorar esses procedimentos;
- Demonstrar que os resultados obtidos através dos CML podem dar garantias adicionais válidas de que os Estados-Membros estão a determinar as obrigações fiscais correctamente.

No relatório ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA¹¹⁴, a Comissão recomenda que os Estados-Membros devem:

- continuar a utilizar intensivamente os mecanismos de cooperação administrativa. Devem, nomeadamente, utilizar o melhor possível os instrumentos contidos no novo regulamento (notificação, pedido de inquérito administrativo e presença de funcionários no território de outro Estado-Membro);
- disponibilizar os recursos humanos necessários, a fim de organizar um número mais importante de controlos multilaterais e integrar esses controlos nos seus planos de controlo nacionais;
- suprimir os últimos obstáculos legais que foram identificados pelo Conselho, a fim de permitir que o controlo do IVA tenha a mesma eficácia em todo o território da UE;
- adoptar, o mais rapidamente possível, um plano nacional destinado a encurtar o prazo médio de resposta aos pedidos de assistência mútua;
- continuar a tornar o controlo fiscal mais eficaz e moderno;
- aplicar rapidamente as boas práticas identificadas em matéria de luta contra a fraude carrossel e, nomeadamente, criar serviços nacionais de luta contra a fraude, com competência para trocar informações com os outros Estados-Membros.

¹¹⁴ COM (2004). 260 final. Bruxelas. 16.4.2004

Em 29 de Outubro de 2004, a Comissão Europeia aprova o regulamento n.º 1925/2004, que vem estabelecer normas de execução de certas disposições do Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

Este Regulamento consagra a necessidade de definir as categorias exactas das informações a comunicar sem pedido prévio, bem como a frequência desse intercâmbio de informações e respectivas modalidades praticadas. De acordo com o artigo 3.º deste Regulamento, “são abrangidas pelo intercâmbio automático ou automático estruturado, em conformidade com o artigo 17.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003¹¹⁵, as seguintes categorias de informações:

- 1) Informações relativas a sujeitos passivos não estabelecidos;
- 2) Informações relativas a meios de transporte novos;
- 3) Informações relativas à venda à distância não sujeita ao IVA no Estado-Membro de origem;
- 4) Informações relativas às operações intracomunitárias presumivelmente irregulares;
- 5) Informações relativas a (potenciais) “operadores fictícios”.

A Directiva 2006/69/CE do Conselho de 24 de Julho de 2006, veio alterar a Directiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a luta contra a fraude e evasão fiscal.

Esta directiva visa, no essencial, derrogar benefícios concedidos a título individual aos Estados-Membros por determinadas decisões tomadas pelo Conselho nos termos do n.º 1 do artigo 27.º da Sexta Directiva. As decisões em causa deverão ser expressamente revogadas. No Anexo II vêm enumeradas as decisões que são expressamente revogadas:

¹¹⁵ “... a autoridade competente de cada Estado-Membro procederá a um intercâmbio automático ou automático estruturado das informações com a autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas seguintes situações:

1. Quando a tributação deva ter lugar no Estado-Membro de destino e a eficácia do sistema de controlo dependa necessariamente das informações comunicadas pelo Estado-Membro de origem.
2. Quando um Estado-Membro tenha motivos para acreditar que foi ou pode ter sido cometida no outro Estado-Membro uma infracção à legislação em matéria de IVA.
3. Quando exista um risco de fraude ou de evasão fiscal no outro Estado-Membro.”

- Decisão do Conselho, tomada em 15 de Abril de 1984, que autoriza o Reino Unido a aplicar uma medida derogatória da Sexta Directiva, com o objectivo de evitar, através da introdução de um regime especial de cobrança do imposto, determinados tipos de fraude ou evasão fiscais nas entregas de ouro, moedas de ouro ou resíduos de ouro entre sujeitos passivos;
- Decisão do Conselho, tomada em 11 de Abril de 1987, que autoriza o Reino Unido a aplicar uma medida derogatória do artigo 11.º da Directiva 77/388/CEE;
- Decisão 88/498/CEE do Conselho, de 19 de Julho de 1988, que autoriza o Reino dos Países Baixos a aplicar uma medida derogatória do n.º 1, alínea a), do artigo 21.º da Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios;
- Decisão do Conselho, considerada tomada em 18 de Fevereiro de 1997, nos termos do n.º 4 do artigo 27.º da Directiva 77/388/CEE, na sua versão de 17 de Maio de 1977, que autoriza a República Francesa a aplicar uma medida derogatória dos artigos 2.º e 10.º da Directiva 77/388/CEE do Conselho. Esta decisão vem na sequência da notificação do pedido aos Estados-Membros em 18 de Dezembro de 1996;
- Decisão 98/23/CE do Conselho, que autoriza o Reino Unido a prorrogar a aplicação de uma medida derogatória do n.º 1 do artigo 28.º-E da Directiva 77/388/CEE;
- Decisão 2002/439/CE do Conselho, que autoriza a Alemanha a aplicar uma medida derogatória do artigo 21.º da Directiva 77/388/CEE;
- Decisão 2002/880/CE do Conselho, que autoriza a Áustria a aplicar uma medida derogatória do artigo 21.º da Directiva 77/388/CEE;
- Decisão 2004/290/CE do Conselho, que autoriza a Alemanha a aplicar uma medida derogatória do artigo 21.º da Directiva 77/388/CEE;
- Decisão 2004/736/CE do Conselho, que autoriza o Reino Unido a introduzir uma medida especial em derrogação do artigo 11.º da Directiva 77/388/CEE e

- Decisão 2004/758/CE do Conselho, que autoriza a Áustria a aplicar uma medida derrogatória do artigo 21.º da Directiva 77/388/CEE.

Mais recentemente, em 12 de Fevereiro de 2008, a Comissão Europeia aprova o regulamento n.º 143/2008, consequência da Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008¹¹⁶ que se aplica a partir de 1 de Janeiro de 2010, que vem alterar o Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho, no que respeita à introdução de modalidades de cooperação administrativa e ao intercâmbio de informações no que se refere às regras relativas ao lugar das prestações de serviços, aos regimes especiais e ao procedimento de reembolso de IVA.

3. A importância da cooperação administrativa na luta contra a fraude nos IEC

A cooperação nesta matéria está regulada na Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, de certos impostos especiais sobre o consumo e dos impostos sobre prémios de seguros¹¹⁷. A qual estabelece as regras base para a cooperação administrativa e o intercâmbio de informações entre os Estados-Membros, com vista a detectar e prevenir a fraude e a evasão fiscais, bem como permitir aos Estados-Membros que efectuem uma correcta avaliação dos impostos.

A matéria relativa aos instrumentos de intercâmbio de informações, vem regulada na Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, entretanto alterada pela Directiva 2004/106/CE¹¹⁸.

¹¹⁶ Publicada no JO n.º L44, de 20 de Fevereiro de 2008.

¹¹⁷ Esta Directiva tem última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2004/56/CE do Conselho, de 21 de Abril de 2004 que altera a Directiva 77/799/CEE relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, de certos impostos especiais de consumo e dos impostos sobre os prémios de seguro.

¹¹⁸ Directiva 2004/106/CE do Conselho, de 16 de Novembro de 2004, que altera a Directiva 77/799/CEE do Conselho relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio

Com o objectivo de combater a fraude nos IEC, surge o Regulamento n.º 2073/2004 do Conselho, de 16 de Novembro de 2004, que vem reunir todas as disposições destinadas a facilitar a cooperação administrativa em matéria de impostos especiais de consumo, previstas nas Directivas 77/799/CEE e 92/12/CEE.

Tal como no IVA, a luta contra a fraude em sede de IEC exige uma estreita cooperação entre as autoridades administrativas de cada Estado-Membro. Tornou-se essencial definir as regras segundo as quais as autoridades administrativas dos Estados-Membros devem prestar assistência mútua e cooperar com a Comissão, com o objectivo de assegurar uma boa aplicação das regras relativas à circulação dos produtos sujeitos a IEC e à cobrança desses impostos.

Este regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros a cooperação e a troca de informações que as possam ajudar a estabelecer de forma correcta os IEC, assim como as regras e os procedimentos para o intercâmbio de certas informações por via electrónica, designadamente no que respeita ao comércio intracomunitário de produtos sujeitos a IEC – n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento.

Este pedido de informações poderá ser realizado mediante inquéritos administrativos, nos quais a autoridade administrativa a que se dirige procederá como se agisse por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro. As informações em causa deverão ser comunicadas, o mais tardar, no prazo de três meses a contar da data de recepção do pedido e, se possível, prestadas por via electrónica.

Mas, podem surgir situações de intercâmbio de informações sem pedido prévio. Dispõe o artigo 17.º que:

“A autoridade competente de cada Estado-Membro procederá a um intercâmbio automático ocasional ou periódico das informações referidas no artigo 1.º com a autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas seguintes situações:

dos impostos directos, de certos impostos especiais de consumo e dos impostos sobre os prémios de seguro e a Directiva 92/12/CEE do Conselho relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

1) Quando tenha ocorrido ou existam suspeitas de que tenha ocorrido, no outro Estado-Membro, uma irregularidade ou uma infracção à legislação em matéria de impostos especiais de consumo.

2) Quando tenha ocorrido ou existam suspeitas de que tenha ocorrido, no território de um Estado-Membro, uma irregularidade ou uma infracção à legislação em matéria de impostos especiais de consumo que possa ter repercussões noutra Estado-Membro.

3) Quando exista um risco de fraude ou perda de impostos especiais de consumo no outro Estado-Membro.”

Por outro lado, e de acordo com o artigo 22.º, as autoridades competentes de cada Estado-Membro devem dispor de uma base de dados electrónica contendo os seguintes registos:

“a) Um registo das pessoas que têm a qualidade de depositários autorizados ou de operadores registados em matéria de impostos especiais de consumo, na acepção das alíneas a) e d) do artigo 4.º da Directiva 92/12/CEE¹¹⁹;

b) Um registo dos locais autorizados como entrepostos fiscais.”

Este regulamento, porém, não deverá em caso algum afectar as outras medidas comunitárias de luta contra a fraude no domínio dos IEC.

¹¹⁹ De acordo com a alínea a) do artigo 4.º da Directiva: “depositário autorizado: é a pessoa singular ou colectiva autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-membro a, no exercício da sua profissão, produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto”. E, ainda, de acordo com a alínea d) do mesmo artigo: “operador registado: é a pessoa singular ou colectiva que não tem a qualidade de depositário autorizado, autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-membro a receber, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do referido imposto provenientes de outro Estado-membro. Esse operador não pode contudo deter nem expedir os produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo”.

VI. AS LIMITAÇÕES DO SISTEMA

No que respeita ao sistema de tributação directa, e como temos visto ao longo deste trabalho, a legislação comunitária continua a dar uma grande liberdade para os Estados-Membros estabelecerem os seus sistemas de fiscalidade directa em função das suas exigências e objectivos políticos nacionais, tendo como objectivo não a harmonização, isto é a criação de um corpo comum de legislação comunitária que prevaleça sobre a legislação nacional, mas a coordenação, a cooperação e o melhor funcionamento dos sistemas de fiscalidade não harmonizados, por forma a um funcionamento conjunto e harmonioso destes, o que nem sempre tem sido fácil de implementar.

Segundo o que vem referido na Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros no mercado interno¹²⁰, o êxito destas iniciativas dependerá da vontade dos Estados-Membros de cooperar e investirem em soluções coordenadas. A não adopção de medidas só contribuirá para diminuir ainda mais a capacidade dos Estados-Membros de protegerem as suas receitas fiscais e conduzir a um maior número de litígios relativos a disposições específicas.

No que se refere ao regime de tributação indirecta, em especial ao regime de tributação em Sede de IVA, é de referir que, o regime transitório do IVA não constitui por si só um entrave ao desenvolvimento das trocas comerciais no espaço comunitário. Desde logo, favorece as transacções intracomunitárias na medida em que não tem qualquer incidência financeira nas empresas, tal como determina o mecanismo “*reverse charge*”¹²¹.

No entanto, não deixa de ser manifestamente complexo e inadequado, fundamentalmente em resultado da existência de numerosas disposições especiais, que constituem dificuldades inerentes às operações realizadas entre sujeitos passivos de diversos Estados membros. Temos que nem os

¹²⁰ COM(2006) 823 final, de 19 de Dezembro de 2006

¹²¹ *Reverse charge*, é a operação de liquidação do imposto que deve ser efectuada por todos os sujeitos passivos adquirentes dos bens, ainda que exerçam uma actividade isenta ou não sujeita a IVA.

consumidores, nem as administrações fiscais conseguem tirar todos os benefícios de um verdadeiro Mercado Único.

Na verdade, o actual sistema do IVA apresenta limitações, desde logo pelos excessivos custos administrativos que acarreta para as empresas e para própria Administração Fiscal, mas também pelo facto de coexistirem diferentes sistemas de tributação do consumo que fazem eternizar as barreiras que o Mercado Único pretende banir.

Ao nível comunitário temos que o IVA não constitui um imposto único de tributação do consumo, mas sim um imposto sobre o consumo de bens e serviços aplicado nos diferentes Estados-Membros, com regimes legislativos diferentes, controlado por autoridades fiscais, com níveis de taxas diferentes e sujeito a conjuntos de excepções aos princípios gerais diferentes.

A este propósito, importa referir que o IVA tal como se encontra em vigor, e fundamentalmente nas operações intracomunitárias, perdeu parte da objectividade que norteiam os seus princípios de base, gerando dificuldades de aplicação e controlo por parte das administrações fiscais.

Na verdade, com o actual regime fiscal, qualquer operação intracomunitária está dependente de um alargado conjunto de elementos, a saber:

- O estabelecimento do transmitente e do adquirente a partir da qual são realizadas as operações;
- O estatuto fiscal do destinatário;
- O número de identificação fiscal do adquirente para efeitos de IVA;
- O local em que se encontram os bens no momento da sua entrega;
- A natureza do transportador, bem como o ponto de partida e destino dos bens;
- A natureza dos serviços prestados;
- O volume de negócios realizado pelo vendedor no Estado membro de destino dos bens.

Podemos sintetizar da seguinte forma, os óbices de que enferma o actual sistema intracomunitário de IVA, a saber:

- *demasiado complicado, de custo elevado e incompatível com as exigências de um verdadeiro Mercado Único;*
- *não está adaptado aos recentes desenvolvimentos técnicos e económicos;*
- *sofre de uma grande divergência de aplicação entre os Estados membros.*

O facto, de o actual regime ter por princípio o acompanhamento físico dos movimentos de bens, não permite uma adequação eficaz ao moderno funcionamento das empresas, constituindo mesmo, um forte obstáculo ao desenvolvimento de um genuíno Mercado Único e ao seu aproveitamento por parte das empresas, com particular destaque das pequenas e médias empresas, que são aquelas que mais poderão lucrar com o mercado europeu (nomeadamente em termos de economia de escala).

A vigência deste sistema enferma ainda de alguma insegurança jurídica, uma vez que gera dificuldades na obtenção de elementos factuais comprovativos das operações realizadas, conduzindo à indefinição da obrigação e do local onde tributar as operações, pelo que ficam sujeitos a interpretações que podem não ser coincidentes com as da Administração Fiscal. Este factor afecta sem dúvida os sujeitos passivos, mas também as próprias administrações.

Outra das inadaptações do actual sistema, está relacionada com o desenvolvimento económico, nomeadamente dos serviços internacionais, que estão cada vez mais permissivos à evasão e fraude fiscal, evitando a tributação em sede de IVA sempre que se verifique um consumo na Comunidade. Com efeito, o actual sistema fiscal mostra-se inábil para garantir a tributação, por exemplo das telecomunicações, mas também de outros sectores de actividade onde existem desenvolvimentos tecnológicos acentuados. Ainda no que toca aos serviços, temos que cada vez mais serviços que antes eram prestados por Entidades Públicas, são agora assumidas por empresas privadas, pelo que as derrogações criadas para o sector público tornaram-se, inadequadas à realidade e geradoras de distorções de concorrência, provocando erosões das

receitas fiscais, em resultado da já referida fraude e evasão fiscais, ou ainda da deslocação de actividades para países terceiros para evitar o pagamento de IVA comunitário.

A outra causa de distorção da concorrência, agora entre os Estados membros, é a divergência de aplicação da legislação gerada pela forma como foi implantado o sistema comum de IVA. Na verdade, as próprias Directivas conferem inúmeras faculdades e opções aos Estados membros para aplicação do sistema comum do IVA, como são: os regimes especiais, as derrogações temporárias ou transitórias, as derrogações autorizadas pelo Conselho e a não transposição ou diferenças de interpretação das disposições comuns.

Este factor acarreta um outro entrave à actividade económica entre os Estado membros, uma vez que a divergência de aplicação das normas do sistema comum do IVA, implica obrigações múltiplas para as empresas, que se vêm obrigadas a dominar a legislação em vigor nos 15 Estados membros, sendo que este é um factor que se pode transformar em intransponível para algumas empresas, onde as pequenas e médias empresas mais uma vez saem prejudicadas.

Com os elementos que se apresentaram, temos que o novo sistema do IVA, terá de basear-se nas seguintes premissas:

- *Abandonar a segmentação da legislação fiscal em cada um dos 27 Estados membros;*
- *Tornar-se num modelo simples e moderno capaz de corresponder às expectativas do mercado no futuro;*
- *Garantir a igualdade de tratamento para todas as operações efectuadas no seio da Comunidade;*
- *Assegurar a segurança e controlo da tributação, por forma a promover a manutenção do nível das receitas provenientes do IVA.*

Com efeito é latente a necessidade de alterar o actual sistema, e esta é uma pretensão a que já se fazem referências há algum tempo. Por outro lado, é consensual que um novo sistema comum de IVA deve passar obrigatoriamente por uma simplificação radical em relação ao sistema actual. No entanto, é importante a necessidade de qualquer reformulação fiscal ter em conta as

questões orçamentais dos Estados membros. Assim, mostra-se necessário assegurar um certo nível de receitas fiscais, que seria conseguida através da promoção do crescimento e conseqüentemente do emprego, mas também pela diminuição da propensão à fraude no sistema fiscal.

Nesta medida, a política fiscal é tida como o elemento do processo da construção da União Económica e Monetária que se encontra mais atrasado, e que começa a mostrar sinais de anacronismo.

VII. A EVASÃO FISCAL

1. Evasão Fiscal, Fraude e Planeamento Fiscal

“A Evasão Fiscal é o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano”¹²².

Este conceito tem subjacente três elementos constitutivos¹²³:

- Elemento Objectivo: consiste na existência de tributação por parte do Direito Fiscal;
- Elemento Teleológico – traduz-se pela ausência da norma tributária que não é querida, pondo em causa a coerência do sistema fiscal na escolha de factos sujeitos a tributação;
- Elemento Subjectivo – tem a ver com a intenção específica do beneficiário ao procurar essa omissão normativa, a fim de, obter vantagens fiscais. Este elemento de teor psicológico assume duas particularidades: o titular da situação deve conhecer as vantagens fiscais decorrentes da ausência de tributação e deve ter propósito de a criar ou manter.

“Constituem Fraude Fiscal, as condutas ilegítimas tipificadas, a seguir, que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto, ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

A Fraude Fiscal pode ter lugar por:

- Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações apresentadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração fiscal;

¹²² Vd. Gouveia, J. B., 1994, A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal, p. 13.

¹²³ Ibidem, pp.13-15.

- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”¹²⁴

Estamos perante a evasão fiscal quando o contribuinte utiliza uma lei, designada como lei de cobertura, evitando a aplicação de outra que normalmente regularia a situação, designada por lei evadida. Ou seja, o contribuinte cumpre a letra da lei, mas viola-a no seu espírito, por detecção de uma lacuna ou usando uma via de tributação mais leve.

No caso de fraude fiscal o sujeito passivo viola a lei, no seu todo, através de uma conduta voluntária ilegal.

Quanto ao planeamento fiscal, este consiste numa opção fiscal, em que o contribuinte orienta a sua actividade de modo a minimizar o imposto, sem violar ou iludir a lei.

As causas que levam os sujeitos passivos a cometerem a evasão fiscal são várias:

- De natureza económica – quando o nível de fiscalidade se encontra desajustado com a situação económica;
- De natureza técnica – o sistema fiscal apresenta-se demasiado complexo, não permitindo ao cidadão comum o domínio da lei, desde a incidência à cobrança;
- De natureza política – prende-se com o modo da utilização das receitas fiscais, que têm um peso importante no Orçamento de Estado e a forma como as receitas são aplicadas, podendo desmotivar os contribuintes;
- De natureza jurídica – tem a ver com o maior ou menor respeito dos princípios na elaboração do sistema jurídico;
- De Natureza psicológica – prende-se com o sentimento que nutre o contribuinte não evasor face ao evasor.

A evasão fiscal traz como consequências: a distorção das condições de concorrência, quebra das receitas fiscais, o facto dos sujeitos passivos cumpridores terem de suportar uma maior carga tributária, etc.

¹²⁴ Artº 23º do Regime Jurídico das Infracções Aduaneiras – Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de Janeiro.

Para que se verifique a eliminação da evasão fiscal é necessário que o estado de espírito dos contribuintes se modifique. Isto será possível se o sistema fiscal se alterar no sentido de se tornar mais justo, se o nível de fiscalidade descer para limites mais razoáveis, no entanto deverá, mesmo assim, ser inculcado e cultivado no espírito das pessoas, desde a escola, a necessidade de cumprimento da lei fiscal.

2. Evasão Fiscal Internacional

O fenómeno da evasão fiscal estende-se igualmente ao âmbito internacional, em virtude da conjugação dos regimes fiscais de vários países. Tem-se verificado uma evolução crescente da evasão fiscal, mercê do aumento dos níveis de tributação, do acréscimo do movimento de capitais, pessoas, bens e serviços, da diversidade dos critérios utilizados nos sistemas fiscais e ainda do estudo e aplicação de técnicas visando a evasão.

Com o objectivo de reduzir a evasão fiscal têm sido celebrados acordos Internacionais e elaborados projectos, assumindo cada vez maior importância a troca de informação.

Na União Europeia torna-se cada vez mais urgente e importante o combate à evasão fiscal, pois esta além de provocar quebras orçamentais para os Estados membros e de criar situações de injustiça fiscal, gera movimentos de capitais anormais e provoca distorções das condições de concorrência.

A evasão fiscal assume particular relevância pela:

- Dissimulação das suas actividades tributáveis fora das fronteiras do seu estado, em países com níveis de fiscalidade baixos ou de reduzido risco de descoberta;
- Possibilidades de evasão que se oferecem às sociedades multinacionais, nomeadamente pela susceptibilidade de manipulação dos preços de transferência entre empresas do grupo;

Existem acordos bilaterais visando reprimir a fraude e a evasão fiscais, no entanto devido à complexidade crescente da sociedade moderna, para que tal

seja eficaz, torna-se cada vez mais necessário a criação de uma estrutura a nível internacional e mesmo mundial.

A evasão fiscal consiste na prática de actos ilícitos com a finalidade de não cumprir as obrigações fiscais, consubstanciando a prática de contra-ordenações ou crimes fiscais. As causas que levam os sujeitos passivos a cometer evasão fiscal de natureza económica, técnica, política, jurídica ou psicológica.

Constituem fraude fiscal, as condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem a diminuição das receitas tributárias. Pode resultar da ocultação ou alteração de factos ou valores por parte do sujeito passivo, que devem constar nas declarações apresentadas à administração fiscal ou por celebração de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por omissão ou substituição dos intervenientes.

Sucintamente, pode-se dizer que na fraude fiscal existe violação da lei no seu todo, através de uma conduta voluntária ilegal. No caso de evasão fiscal, o sujeito passivo cumpre a lei, mas faz uso de uma lacuna que ela poderá, eventualmente, conter, para beneficiar de uma tributação mais leve¹²⁵.

A luta contra a fraude de IVA exige uma estreita colaboração entre as autoridades administrativas de todos os Estados-Membros. Para tal, a Comunidade tem tomado medidas de harmonização para plena realização do mercado interno.

2.1. – A “Fraude Carrossel”

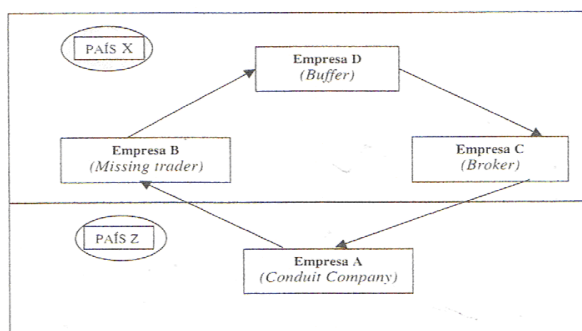
Como já foi referido, o regime transitório do IVA foi concebido para que as entregas intracomunitárias de bens entre sujeitos passivos sejam isentas de imposto no Estado-Membro de origem dos bens, passando a tributação para a esfera do país de destino.

¹²⁵ RAMOS, Maria Flauzira de Matos e Gisélia Maria de Sá Monteiro Ferreira. (1995). *Harmonização Fiscal na U.E. no âmbito da Tributação Indirecta*. Trabalho Fim de Curso. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Este mecanismo de isenção expõe o sistema de IVA à fraude, mais concretamente, aos mecanismos específicos da fraude intracomunitária, denominada “fraude carrossel”.

A “fraude carrossel” consiste na existência de uma cadeia de “empresas” que, supostamente, realizam transacções entre si, dedicando-se uma delas à prática de operações disfarçadas de transmissões para o exterior. Dado beneficiar de uma isenção completa de imposto, esta empresa não liquida IVA, mas quando adquire, deduz o IVA suportado nessas supostas aquisições de bens e/ou serviços, podendo encontrar-se, ilegitimamente, em permanente situação de crédito de imposto perante o Estado.

Vejamos este exemplo¹²⁶:



A empresa A, registada no país Z, efectua uma transmissão intracomunitária de bens para a empresa B, situada no país X. Com esta operação, a empresa A não liquida IVA na transmissão.

A empresa B liquida IVA à empresa D, situada no mesmo país (X), mas não o entrega ao Estado (trata-se de um operador fictício sem qualquer estrutura ou com uma estrutura mínima, que às vezes não dispõe de morada real ou é apenas uma caixa de correio, aparecendo e desaparecendo como convier).

Por seu lado, a empresa D deduz o IVA que B lhe liquidou e liquida IVA à empresa C, entregando-o ao Estado e cumprindo todos os procedimentos normais (a sua única função é fornecer uma aparência de normalidade à situação e iludir ou despistar as investigações).

¹²⁶ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (2005). Fiscalidade. Coimbra: Almedina. Pág. 411.

Segue-se uma transacção intracomunitária entre C e a empresa A, situada no país Z, transacção que está isenta de imposto no país X, e pede o reembolso do imposto que lhe foi liquidado por D.

A empresa A volta a vender o bem à empresa B, ou a outro qualquer operador fictício,

para um qualquer país que não aquele onde se encontra, tornando assim a transacção isenta de imposto.

Desta forma, o mecanismo recomeça em autêntico carrossel, só terminando quando for descoberto. A fraude é constituída pelo IVA que B recebe, e não entrega ao Estado, e do valor que C obtém no reembolso.

No exemplo dado, apenas se coloca a existência de dois países diferentes, mas o grau de complexidade pode adquirir proporções enormes se envolver muitos mais países.

A única condição para o esquema funcionar é que se situem no mesmo país a empresa que opera como “missing trader” (empresa que liquida IVA quando vende, mas não o entrega ao Estado – operador fictício) e a empresa que actua como “broker” (empresa que vende o bem isento de IVA para um outro país e pede reembolso de IVA pelo imposto que liquidou aquando da aquisição), estando num país diferente a empresa que desempenha o papel de “conduit company” (empresa interposta – vende bens sem cobrar IVA).

Os “buffers” são utilizados com o objectivo de baralhar as investigações, servindo como empresas intermediárias, que possivelmente nem terão conhecimento da fraude, embora na maioria dos casos tenham plena consciência de que estão envolvidos num tipo de transacção irregular, uma vez que se trata de uma operação comercial pouco vulgar.

Para salvaguardar esta situação de não entrega de imposto ao Estado, por parte do “missing trader”, vem estabelecido no n.º 1 do artigo 72.º-A¹²⁷ do CIVA que,

“Nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos que tenham intervindo ou venham a intervir, em

¹²⁷ Surge na Lei do Orçamento de Estado de 2005

qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços, desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.”¹²⁸

Ao artigo 72.º do CIVA foram aditados dois novos números (4 e 5) que estipulam o seguinte:

“... nos casos em que o imposto resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante de factura ou documento equivalente, o adquirente dos bens ou serviços que seja um sujeito passivo agindo como tal, e ainda que isento do imposto, é solidariamente responsável, pelo pagamento do imposto, com o sujeito passivo que, na factura ou documento equivalente, figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.” (n.º 4)

“A responsabilidade solidária prevista no número anterior é aplicável ainda que o adquirente dos bens ou serviços prove ter pago a totalidade ou parte do imposto ao sujeito passivo que na factura ou documento equivalente figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.” (n.º 5)

Por fim, encontra-se também salvaguardado no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA que não poderá “... deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.”

O n.º 4 refere que não “... poderá (...) deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.”

A Comissão, trabalhando com cada Estado-Membro, tomou todas as medidas para combater a fraude resultante dos operadores fictícios, designadamente:

¹²⁸ “Estabelece-se uma presunção de que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestação de serviços referidos não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado, sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência (a baixo do preço relativo às fases do circuito económico. Esta presunção será afastada caso se faça prova que o preço praticado, numa das fases do circuito, se deveu a circunstâncias não relacionadas com a intenção de não pagamento” – Excerto de um texto publicado na Revista TOC denominado “*Orçamento de Estado para 2005 e IVA – fraude carrossel*”, por Clotilde Celorico Palma, in Bibliografia.

- *Medidas destinadas a impedir os “operadores fictícios” de entrar no sistema de IVA* – as administrações fiscais devem identificar as empresas falsas que solicitam o registo de IVA com o único objectivo de executar operações fraudulentas.
- *Técnicas de controlo para detectar “operadores fictícios”* – necessário criar sistemas específicos de informação e de avaliação dos riscos com vista à detecção antecipada dos potenciais operadores fictícios.
- *Medidas destinadas a terminar a fraude detectada do “operador fictício”* – estratégias bem sucedidas exigem que a detecção precoce seja acompanhada da retenção de reembolsos do IVA ao comprador, pendentos do resultado de investigações suplementares. Por outro lado, os números de IVA dos operadores fictícios que simulam actividades económicas devem ser imediatamente cancelados, interrompendo o mecanismo de fraude.
- *Recuperação do IVA em casos de fraude detectada do “operador fictício”* – cancelado que seja o mecanismo de fraude, devem ser desenvolvidos esforços para recuperar o IVA não pago. Dada a impossibilidade de recuperar através do operador fictício, a solução passará por recusar a dedução ou isenção de IVA às outras partes envolvidas na fraude.
- *Criação de unidades anti-fraude* – a complexidade da fraude do operador fictício exige a existência de unidades anti-fraude e de informação especializadas, com poderes suficientes para acção rápida e eficaz a todos os níveis. Estas unidades devem ter a competência necessária para trocar rapidamente informações com as suas contrapartes nos outros Estados-Membros.

VIII. CONCLUSÃO

O principal objectivo dos sistemas fiscais nacionais é assegurar um nível adequado de receitas para financiar as despesas públicas.

De acordo com a legislação comunitária actual, os Estados-Membros continuam a ter uma grande liberdade para estabelecer os seus sistemas de fiscalidade directa em função de exigências e objectivos políticos nacionais.

No entanto, as regras fiscais nacionais concebidas exclusiva ou essencialmente tendo em conta a situação nacional podem dar origem a um tratamento fiscal incoerente quando aplicadas num contexto transfronteiras.

No que se refere aos sistemas de fiscalidade indirecta, e em especial ao sistema de tributação em sede de IVA, a Comunidade tem tido como preocupação a harmonização dos sistemas fiscais, consequência da plena realização do mercado interno, que tem vindo a reflectir-se na criação de um corpo comum de legislação comunitária que prevaleça sobre a legislação nacional.

A aplicação eficaz, uniforme e eficiente do direito comunitário é essencial para o funcionamento dos sistemas fiscais, nomeadamente para a protecção dos interesses financeiros nacionais, através da luta contra a evasão fiscal, da prevenção das distorções da concorrência e da redução do ónus que recai sobre as administrações e os contribuintes.

Uma assistência mútua e uma cooperação administrativa eficaz e efectiva entre os actuais Estados-Membros e entre a Comissão constitui um elemento fundamental para o funcionamento dos sistemas fiscais e para a luta contra a fraude.

No entanto, também é necessário identificar as práticas administrativas que podem prejudicar a cooperação e eventuais soluções para os obstáculos a essa cooperação.

A prática da fraude e da evasão fiscal para além das fronteiras dos Estados-Membros origina perdas orçamentais e é contrária ao princípio da justiça fiscal, podendo provocar distorções nos movimentos de capitais e nas

condições de concorrência e afectando, por conseguinte, o funcionamento do mercado interno.

O estabelecimento e funcionamento de uma infra-estrutura de comunicação e de informação desempenha uma parte essencial no reforço dos sistemas de tributação na Comunidade, tendo vindo a ser demonstrado a importância das tecnologias da informação, tal como se verifica através do VIES, na protecção das receitas, minimizando simultaneamente os encargos administrativos.

No entanto, são vários os entraves à aplicação destas iniciativas e procedimentos.

Na minha opinião o principal obstáculo e que se reflecte em todas as outras dificuldades é a soberania dos Estados-Membros que constituem a Comunidade. O facto de serem Estados soberanos leva, desde logo, a uma dificuldade de transposição da legislação comunitária para o direito nacional, pois este facto vem alterar a forma de obtenção de receitas orçamentais dos Estados (os impostos). Por outro lado, temos a liberdade deixada nessa legislação comunitária, como é o exemplo da liberdade, dentro dos limites previstos, na fixação das taxas de IVA leva a que este imposto, que sendo o que gera mais receita, seja utilizado frequentemente para suprir a necessidade de mais receita, subindo e descendo muitas vezes com os ciclos eleitorais de cada país.

Desta forma a harmonização fiscal total, e desta falamos apenas nos impostos indirectos pois como já foi referido existe apenas coordenação no que diz respeito aos impostos directos, dificilmente e só como uma grande boa vontade dos Estados-Membros e/ou imposição da Comunidade será efectivamente possível.

Todo este processo de tentativa de harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, mesmo que possível, será muito difícil de implementar sem a ajuda fundamental da assistência mútua e cooperação administrativa entre eles pois será possível controlar e evitar a evasão e fraude fiscais no nas operações para além das fronteiras dos estados Membros levando a perdas orçamentais importantes fundamentais para o financiamento das despesas públicas.

IX. BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Mário Alberto (1992) - *O impacte nas empresas e na Administração Fiscal e Aduaneira decorrente da transposição da Directiva 91/680/CEE para a Ordem Jurídica Portuguesa*, A Fiscalidade no Espaço Comunitário de 1993, Rei dos Livros, Lisboa.

ALEXANDRE, Mário Alberto (1995) - *O IVA nos Negócios Internacionais*, In. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 380, DGCI – Ministério das Finanças, Outubro – Dezembro.

ALEXANDRE, Mário Alberto (1996) - *Conferência sobre “O Sistema Comum do IVA”*, In. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 384, DGCI – Ministério das Finanças, Outubro – Dezembro.

ALEXANDRE, Mário Alberto. (1998). *A harmonização do IVA: Objectivos e Estratégias*. Ciência e Técnica Fiscal nº 390. Lisboa: Ministério das Finanças.

ALEXANDRE, Mário Alberto. (2005). *Harmonização da tributação indirecta*. Jornal de Contabilidade n.º 340 – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. APOTEC. Editorial

ALVES; Henrique Alves (1996) - *Políticas Fiscais Nacionais e União Económica e Monetária na Europa*, Série Moderna Finança, Instituto Mercado de Capitais da Bolsa de Derivados do Porto, Porto.

AAVV, (1993). *A Fiscalidade no Espaço Comunitário 1993*, Edição Associação dos Administradores Tributários Portugueses, Lisboa. Editora Rei dos Livros.

ANTÃO, Avelino Azevedo, (1998), *As dificuldades da harmonização comunitária em matéria de IVA*, Fevereiro de 1998, Euro contas – Mensário de Fiscalidade, Contabilidade e Gestão, Ano II, nº 39, pp. 19 a 22.

BASTO, José Guilherme Xavier de (1991) - *A tributação do consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 164, DGCI – Ministério das Finanças, Lisboa.

BASTO, José Guilherme Xavier de. (1991). *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional – Lições sobre a Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia*. Ciência e Técnica Fiscal n.º 362. Lisboa: Ministério das Finanças.

COLAÇO, João (1997) - *O IVA comunitário*, In. Eurocontas, n.º 28, Abril – Maio.

COM (98) 374 final: *Parecer do Comité Económico sobre a Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social sobre “Comércio electrónico e fiscalidade indirecta”*

COM (2000) 349 final: *Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável a determinados serviços prestados por via electrónica*

COM (2004) 728 Final: *Proposta da Conselho que altera a Directiva n.º 77/388/CEE a fim de simplificar as obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado*

COM (2005) 261 final. (5.7.2005). *Proposta de Directiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros*, apresentada pela Comissão. Bruxelas

COM (2006) 486 final. *Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 92/84/CEE, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas de imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas*. Bruxelas.

Comunicação da comissão ao conselho, ao parlamento europeu e ao comité económico e social. *A política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos*. (2001). Comissão das Comunidades Europeias. Bruxelas

Comunicação da comissão do conselho e ao parlamento europeu *sobre a tributação dos veículos de passageiros na EU – acções previstas a nível nacional e comunitário.* (2002).. Revista Fisco n.º 107/108. Lisboa: Lex.

CORREIA, Arlindo (1994) - *O IVA sem fronteiras = quadratura do círculo?*, In. Fiscália, Ano 2, n.º 10, Julho – Setembro.

CORREIA, Arlindo (1993) - *Cooperação das Administrações Fiscais dos Países da CEE e suas implicações na Gestão da empresa*, A Fiscalidade no Espaço Comunitário de 1993, Rei dos Livros, Lisboa.

CORREIA, Arlindo (1997) - *O sistema comum de IVA na União Europeia: um sistema de IVA adaptado às exigências do Mercado Único*, In. Fisco n.º 80/81, Janeiro / Fevereiro.

FERNANDES, José Domingos da Silva. (2006). *Manual do IVA*. Lisboa: Publisher Team.

FERREIRA, Eduardo Paz. (2002). *Aspectos da harmonização fiscal na União Europeia*. Revista Fisco n.º 105/106. Lisboa: Lex

FERREIRA, Fernando dos Santos Preto. (2002). *O IVA comunitário*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC

FERREIRA, Rogério M. Fernandes. (2006). *A Harmonização da tributação indirecta dos automóveis ligeiros de passageiros*. Jornal de Negócios de 24/02

GECTOC. *IVA: ponto de situação dos trabalhos da UE*. (2004). Revista TOC, nº 55. Lisboa: GECTOC. CTOC

GOMES, Fátima (1996) - *Introdução à Economia*, Lisboa Editora, Lisboa.

GOMES, Nuno Sá (1993) - *Manual de Direito Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 168, DGCI – Ministério das Finanças, Lisboa.

JORGE, José Silva (1992) - *O IVA em 1993 e as estatísticas*, In. Fisco n.º 48/49, Novembro – Dezembro.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. (2003). *Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal*. Revista Fisco n.º 107/108. Lisboa: Lex

LEMOS, Maria Teresa Graça (1993) - *Mercado Interno: alterações na aplicação do IVA a algumas prestações de serviços*, In. Fisco n.º 50, Janeiro.

LEMOS, Maria Teresa Graça (1996) - *Linhas Gerais do Novo Sistema Comum de IVA apresentadas pela Comissão Europeia*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 382, DGCI – Ministério das Finanças.

LEMOS, Teresa, (1996), *Harmonização na Comunidade*, Ciência e Técnica Fiscal, Edição Trimestral do Ministério das Finanças, nº 354, Lisboa.

LIMA, Emanuel Vidal, (2007), *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – anotado e comentado*, 10ª Edição, Porto Editora, Porto.

LOPES, José Carlos e Nina Aguiar. (2002). *Comércio Electrónico online e direcção efectiva*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC

Núcleo de Cooperação Administrativa Intracomunitária (1995) – *Cooperação Administrativa Intracomunitária entre os Estados membros no Âmbito do IVA (instrumentos/procedimentos/metodologias)*, In. Fiscália n.º 14, Dezembro.

OLIVEIRA, Camilo Cimordain de (1997) - *Lições de Direito Fiscal*, 6ª edição, Ed. Departamento de Gestão de Empresas, Porto.

PALMA, Clotilde Celorico. (2002). *Facturação em IVA – Directiva nº 2001/115/CEE*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC

PALMA, Clotilde Celorico. (2002). *IVA – últimas alterações*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC

PALMA, Clotilde Celorico. (2003). *O IVA e as operações efectuadas via electrónica – alterações ao decreto lei n.º 130/2003*. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. CTOC

PALMA, Clotilde Celorico. (2005). *Orçamento de Estado para 2005 – Fraude Carrossel*. Revista TOC, n.º 61. Lisboa: GECTOC

PALMA, Clotilde Celorico. (2005). *IVA – Regulamento de aplicação das regras da Sexta Directiva*. Revista TOC, n.º 69. Lisboa: GECTOC

PEREIRA, António Bernardino Vaz de Miranda. (2003). *Impostos Especiais sobre o Consumo – Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Imposto sobre o Tabaco*. Trabalho Fim de Curso. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. (2005). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina

PINTO, José Alberto Pinheiro (1992) - *Perspectiva e evolução do IVA*, In. *Jornal de Contabilidade*, Ano XVI, n.º 184, Julho.

PINTO, Miguel Silva (1993) - *As novas Regras de localização de serviços no Código do IVA – casos práticos*, In. *Fisco* n.º 50, Janeiro.

Programa para o Mercado Único relativo ao *Sistema Comum do IVA*, (1996) *apresentado pela Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 383, DGCI – Ministério das Finanças.

Projecto de parecer – Clude Turmes. (2006). Rejeição da Proposta da Comissão por parte do Parlamento Europeu, Comissão do Ambiente, da Saúde Pública e da Segurança Alimentar

RAMOS, Diogo Ortigão (1996) - *IVA nas prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, serviços acessório e serviços de intermediação – alguns casos*, In. Fisco n.º 78/79, Setembro / Outubro.

RAMOS, Maria Flauzira de Matos e Gisélia Maria de Sá Monteiro Ferreira. (1995). *Harmonização Fiscal na U.E. no âmbito da Tributação Indirecta*. Trabalho Fim de Curso. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

REIS, António Nunes - *O regime transitório do IVA e as suas implicações na gestão das empresas*, A Fiscalidade no Espaço Comunitário de 1993, Rei dos Livros, Lisboa.

Relatório da Comissão Europeia subordinado ao tema “A aproximação das taxas do IVA” (1994), Ciência e Técnica Fiscal, n.º 380, DGCI – Ministério das Finanças.

SANTOS, António Carlos dos. (2006). *O Tribunal de Justiça das comunidades europeias e a fraude carrossel em IVA*. Revista TOC, n.º 71. Lisboa: GECTOC

SANTOS, José Carlos Gomes, (1993) - *Principais tendências de Convergência nos Sistemas dos Países Comunitários*, In. Fiscália, Ano 2, n.º 6.

SILVA, Carlos e Elisabete Gomes. (1998). *Manual Prático Lidel: IVA & RITI*. Lisboa: Lidel – Edições Técnicas

SILVA, Jorge Manuel Teixeira da (1993) - *Obrigações dos contribuintes face ao Código do IVA e ao Regulamento do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, In. Jornal de Contabilidade, Ano XVII n.º 192, Março.

VASQUES, Sérgio. (2001). *Os impostos especiais sobre o consumo*. Coimbra: Almedina

VIEGAS, Domingos (1992) - *As operações de desalfandegamento*, In “Direito Aduaneiro das Comunidades Europeias na Perspectiva da União Europeia – Estudos”, Braga.

XAVIER, Alberto (1993) - *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Livraria Almedina, Coimbra.

Diversa legislação avulsa (Decretos – Lei, Circulares, Ofícios – Circulados, Despachos, etc.)

Decisão nº 88/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de Março de 1998, JO L 126 de 28 de Abril de 1998.

Decisão nº 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002, JO L 341 de 17 de Dezembro de 2002.

Decisão nº 1482/2007/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de Dezembro de 2007, JO L 330 de 15 de Dezembro de 2007.

Directiva n.º 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, *relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios* (Primeira Directiva IVA), publicada no JO n.º 71, de 14/04/67.

Directiva n.º 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, *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 IVA* (Segunda Directiva IVA), publicada no JO n.º 71, de 14/04/67.

Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, *relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos*

sobre o volume de negócios – sistema comum do IVA: matéria colectável uniforme (Sexta Directiva IVA), publicada no JO n.º L145, de 13/06/77.

Directiva n.º 79/1072/CEE, do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, *relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – regras sobre o reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país* (Oitava Directiva), publicada no JO n.º L331, de 27/12/79.

Directiva n.º 84/386/CEE, do Conselho, de 31 de Julho de 1984, *relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que altera a Directiva 77/388/CEE – aplicação do IVA às locações de bens móveis corpóreos* (Décima Directiva IVA), publicada no JO n.º L208, de 03/08/84.

Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, *que contempla o sistema comum do IVA e que altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva n.º 77/388/CEE*, publicada no JO n.º L376/1, de 31/12/91.

Directiva n.º 92/77/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, *que contempla o sistema comum do IVA e que altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva n.º 77/388/CEE (aproximação de taxas)*, publicada no JO n.º L316, de 31/10/92.

Directiva n.º 92/111/CEE, do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, *que altera a Directiva n.º 77/388/CEE e introduz medidas de simplificação em matéria de IVA*, publicada no JO n.º L384, de 30/12/92.

Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, *que completa o sistema comum do IVA e altera a Directiva 77/388/CEE. Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades*, publicada no JO n.º L60, de 23/03/94.

Directiva n.º 95/7/CE, do Conselho, de 10 de Abril de 1995, *que introduz novas medidas de simplificação em matéria de IVA – âmbito e aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação*, publicada no JO n.º L102 de 05/05/95.

Decreto-Lei n.º 290/92, que aprova o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. Versão Actualizada (2006).

Decreto-Lei n.º 394-B/84 que aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Versão Actualizada (2006).

Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que aprova o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Versão Actualizada (2006).

Directiva nº 77/388/CEE: *Harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos imposto sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Matéria Colectável uniforme – Sexta Directiva*. JO n.º L145 de 13 de Junho de 1977

Directiva 92/79/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros. JO n.º L316 de 31 de Outubro de 1992

Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros. JO n.º L316 de 31 de Outubro de 1992

Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas dos impostos especiais sobre os óleos minerais. JO n.º L316 de 31 de Outubro de 1992

Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais. JO n.º L316 de 31 de Outubro de 1992

Directiva 92/83/CEE, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas. JO n.º L316 de 31 de Outubro de 1992

Directiva 92/84/CEE, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas de imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas. JO n.º L316 de 31 de Outubro de 1992

Directiva 2002/10/CEE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2002, que altera as Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE e 95/59/CE no que se refere à estrutura e às taxas dos impostos sobre o consumo de tabacos manufacturados. JO n.º L046 de 16 de Fevereiro de 2002

Directiva 2002/38/CEE, do Conselho, de 7 de Maio de 2002, que altera a tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica. JO n.º L128 de 15 de Maio de 2002

Directiva 2004/106/CE do Conselho, de 16 de Novembro de 2004, que altera a Directiva 77/799/CEE do Conselho relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, de certos impostos especiais de consumo e dos impostos sobre os prémios de seguro e a Directiva 92/12/CEE do Conselho relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. JO n.º L359 de 4 de Dezembro de 2004

Directiva 2006/18/CE do Conselho de 14 de Fevereiro de 2006, que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado. JO n.º L051 de 22 de Fevereiro de 2006

Directiva 2006/69/CE do Conselho de 24 de Julho de 2006, veio alterar a Directiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a luta contra a fraude e evasão fiscal e, ainda, revogar certas decisões que concedem revogações. JO n.º L 221 de 12 de Agosto de 2006.

Regulamento (CEE) n.º 218/92, do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, *relativo à cooperação administrativa entre Estados membros no domínio dos impostos indirectos (IVA)*, publicada no JO n.º L24/1, de 01/02/92.

Regulamento n.º 2073/2004/CE do Conselho, de 16 de Novembro de 2004, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais sobre o consumo. JO L359 de 4. de Dezembro de 2004

Relatório da comissão ao conselho e ao parlamento europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA. (2004). Comissão das Comunidades Europeias. Bruxelas