

A HARMONIZAÇÃO COMUNITÁRIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – *QUO VADIS?*

Trabalho apresentado no âmbito do concurso para Professor-Adjunto das disciplinas de Fiscalidade, na Área científica de Direito do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Clotilde Paulina da Silva Celorico Palma

“No one can maintain that the VAT is an ideal tax. There is no such animal”

Alain A. Tait, *Value Added Tax*, p. 164

SUMÁRIO

I. A HARMONIZAÇÃO DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA

1. As virtudes do IVA
2. A adopção do modelo do IVA pela Comunidade Económica Europeia – as fases de harmonização
 - 2.1. A primeira fase de harmonização
 - 2.2. A segunda fase de harmonização
 - 2.3. A terceira fase de harmonização
 - 2.4. O programa da Comissão de 1996

II. RECENTES EVOLUÇÕES DO IVA COMUNITÁRIO

1. O programa da Comissão de 2000
2. A Comunicação da Comissão de 2003
 - 2.1. Simplificação das regras do IVA
 - 2.1.1. Simplificação das obrigações fiscais
 - 2.1.2. Simplificação através da utilização das novas tecnologias
 - 2.2. Aplicação mais uniforme do sistema comum do IVA

2.3. Modernização das regras existentes

2.4. Nova prática de cooperação administrativa

2.5. Rumo a adoptar

2.5.1. Simplificação administrativa

2.5.2. Revisão das regras de localização de certas prestações de serviços

2.5.3. Revisão das regras de localização das transmissões de bens

2.6. Luta antifraude

III - LINHAS GERAIS DAS PRINCIPAIS INICIATIVAS RECENTEMENTE ADOTADAS EM MATÉRIA DE IVA

1. A Directiva do devedor do imposto

2. A Directiva do comércio electrónico

3. A Directiva da facturação

4. A Directiva das taxas do IVA

5. Matérias em discussão

5.1. O “Pacote” de Outubro de 2004

5.2. Proposta de directiva sobre os serviços B2B

5.3. Reformulação da sexta directiva e demais legislação

5.4. Proposta de Directiva sobre as taxas reduzidas

5.5. Proposta de Directiva das agências de viagens

IV - CONCLUSÕES: RUMO A UM TERCEIRO SISTEMA COMUM DO IMPOSTO?

1. Um processo de harmonização inacabado

1.1. Na senda de um regime perfeito

1.2. Alternativas ao regime transitório

2. A pragmática estratégia da Comissão de 2000

3. As recentes alterações em sede de IVA

4. Rumo a um novo modelo comum?

ANEXO 1

ANEXO 2

NOTA INTRODUTÓRIA

O presente trabalho é apresentado nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 25.º do Decreto-Lei n.º 185/81, de 1 de Julho, no âmbito do concurso aberto por edital n.º 1179/2003, de 20 de Outubro, publicado no DR II série, de 31 de Outubro de 2003.

Pretende-se, para o efeito, preencher um dos requisitos tendo em vista a candidatura, na área científica de Direito, a Professor-adjunto das disciplinas de Fiscalidade.

De acordo com o consignado na referida disposição legal, nas provas públicas para a categoria de Professor-adjunto para área de ensino predominantemente técnica, deverá ser discutido um “[...] estudo, proposto pelo candidato, que constitua uma actualização de conhecimentos técnicos ou uma análise crítica original sobre tema compreendido na área de ensino para a qual for aberto o concurso”.

Tendo em consideração o solicitado e dado a candidata ter vindo a trabalhar, a nível profissional e académico, com o Imposto sobre o Valor Acrescentado, afigurou-se-nos que deveria ser esta a área a eleger para efeitos de análise no estudo proposto.

Trata-se de uma área complexa e aliciante, na qual temos vivido, desde a instituição deste imposto a nível comunitário em 1967, em permanente «suspense». Com efeito, várias têm sido as promessas anunciadas em sede de tal tributo, concretamente quanto a um futuro regime definitivo e diversas têm sido as alterações a que temos assistido que, sem pretenderem pôr em causa tal desiderato, vêm alterar, em aspectos substanciais, as regras do imposto.

Estamos perante um processo de harmonização em permanente evolução com profundas implicações práticas no nosso dia a dia, enquanto contribuintes e fiscalistas.

Muito recentemente, a Comissão europeia apresentou uma Comunicação sobre o balanço e actualização das prioridades da estratégia em termos de IVA. É um documento interessante, através do qual poderemos fazer uma visita guiada a esse complexo universo do IVA, que, necessariamente, faz parte do nosso quotidiano.

Neste estudo, propomo-nos, fundamentalmente, fazer uma incursão, necessariamente genérica, ao mundo do IVA comunitário, numa perspectiva crítica, referindo quais as mais recentes conquistas e últimos objectivos traçados, numa tentativa de dilucidar qual será o futuro rumo deste complexo e fasci-

nante tributo. Procuramos fazê-lo de uma forma acessível, cuidando tornar menos complexo um imposto reconhecidamente difícil.

Para o efeito, estruturámos a nossa análise em quatro capítulos. No primeiro, iremos abordar os aspectos fundamentais do processo de harmonização do IVA. A referência, ainda que necessariamente breve, à história do IVA é necessária em qualquer análise sobre o futuro deste imposto na União Europeia. Só compreendendo o seu passado poderemos entender o presente e projectar o seu futuro.

Seguidamente, no segundo capítulo, iremos fazer um ponto de situação das mais recentes evoluções do imposto, seguindo, de perto, a recente Comunicação da Comissão sobre o assunto.

Nos últimos anos, a perspectiva do alargamento veio dar um novo impulso no processo comunitário de harmonização do IVA, tendo sido alcançados alguns progressos, ainda que pontuais, no contexto da modernização deste imposto, pelo que julgámos curial abordar, no capítulo terceiro, os aspectos fundamentais das últimas directivas aprovadas e das principais propostas de directivas que estão na forja.

Finalizaremos com algumas conclusões, tentando vislumbrar qual o rumo deste sistema comum do IVA numa Comunidade em plena evolução recém saída de um significativo alargamento, na qual subsiste, numa matéria tão melindrosa quanto esta, a controversa regra da unanimidade.

I. A HARMONIZAÇÃO DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA

1. As virtudes do IVA

O IVA é um imposto na moda. Para além dos antigos quinze Estados membros da União Europeia, após passarmos a ser vinte e cinco, há mais países fora deste espaço que adoptaram este modelo de tributação das transacções. Na realidade, actualmente existem mais países que não pertencem à UE que adoptaram este tributo do que EM. Registam-se, a nível mundial, mais de cem países que têm um sistema de tributação das transacções inspirado naquilo a que poderemos chamar o “modelo IVA”¹.

¹ De acordo com o que apurámos junto dos serviços competentes da Comissão, não existem dados actualizados sobre o número exacto de países que têm modelos de tributação inspirados no “modelo IVA”.

Por este facto, temos, desde logo, que reconhecer um mérito inquestionável a este tributo: conseguir algo de quase impossível nestas matérias, em boa verdade, um generalizado e grande “aplausos” fiscal... Não podemos, enquanto contribuintes e fiscalistas, ficar indiferentes a esta realidade. Desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” deste imposto. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos, etc., etc., etc. Mas, regra geral, e contrariamente aos tributos directos, não sentimos o peso deste imposto. Eis, pois, duas características fundamentais do IVA que o tornam particularmente virtuoso e especialmente apetecível: trata-se de um imposto geral sobre o consumo que, actuando através do método substractivo indirecto nas diversas fases do circuito económico, teoricamente apenas sobre o valor acrescentado em cada uma delas, provoca o chamado efeito de anestesia fiscal². A conjugação destas características redundará numa outra grande virtude deste imposto: as suas potencialidades reditórias, à qual acresce o facto de, teoricamente, se tratar de um tributo fácil de administrar dado o controlo cruzado efectuado necessariamente entre sujeitos passivos. Por outro lado, uma das grandes vantagens do IVA relativamente aos demais impostos sobre as transacções assenta na sua neutralidade, quer no plano interno, quer ao nível internacional. Eis, pois, a explicação para este grande mistério que é o “fenómeno IVA”.

2. A adopção do modelo do IVA pela Comunidade Económica Europeia – as fases de harmonização

O IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária, fazendo parte do *acquis communautaire*. Mas o processo de harmonização fiscal deste imposto tem uma longa história repleta de impasses e indefinições, de pequenos avanços e poucos grandes passos, numa constante dialéctica entre origem/destino. Esta longa história, no fundo, mais não é do que um reflexo, no plano fiscal, da própria história da construção europeia.

Como é sabido, o Tratado nunca conteve uma política fiscal au-

² A este propósito e, em geral, sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível...*, pp. 39 e ss.

tonomizada, quer na sua versão original, quer posteriormente, após as sucessivas alterações. A harmonização fiscal comunitária é, e sempre foi, um meio ao serviço da construção europeia, tendo claramente subjacente um objectivo prioritário de natureza política. Harmoniza-se se e na medida do necessário à integração. Trata-se de um domínio onde assistimos a um complexo equilíbrio entre os princípios da neutralidade, de acordo com o qual o funcionamento de um mercado não deve ser distorcido por factores fiscais, e o da subsidiariedade, nos termos do qual a política fiscal deverá, em primeira linha, ser exercida pelos próprios Estados membros³. Ora, este equilíbrio é, naturalmente, de difícil concretização.

A par deste difícil equilíbrio, a evolução do processo de harmonização do IVA não tem sido linear, contrariamente aos propósitos da Comissão, tendo-se dado, conforme referimos, alguns grandes passos separados por grandes intervalos em que nada de especial há a registar neste domínio.

Dadas as inegáveis virtudes deste tributo, demonstradas, essencialmente, pelo sucesso da sua aplicação em determinados países, como a França⁴, a então CEE adoptou o IVA como modelo obrigatório de tributação das transacções nos Estados membros⁵.

2.1. A primeira fase de harmonização

Assim, no âmbito da designada primeira fase de harmonização comunitária deste imposto, foram adoptadas as Primeira e Segunda Directivas, do Conselho, de 11 de Abril de 1967⁶ (“*primeiras Directivas IVA*”). Nos termos da Primeira Directiva, determinava-se a obrigatorie-

³ Sobre esta interessante questão veja-se António Carlos dos Santos e Mário Alexandre, *O sistema comunitário do IVA na encruzilhada ...*, pp. 73 a 75.

⁴ Lembra-se que a concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Directivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Directiva, se deve a um inspector de finanças francês, de seu nome Maurice Lauré, conhecido como o pai deste imposto. Com efeito, Maurice Lauré, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respectivos mecanismos essenciais, criou uma espécie tributária que incidia apenas no valor acrescentado dos produtos.

⁵ Para um esclarecimento dos motivos subjacentes à adopção do IVA a nível comunitário, vide, Miconi, *Razões justificativas da introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado*.

dade de os EM adoptarem o IVA como base da tributação indirecta, o mais tardar, a partir de 1 de Janeiro de 1970, enquanto que a Segunda Directiva apresentava, já, um embrião (o primeiro sistema comum do IVA) do que viria a ser o sistema comum do IVA acolhido na Sexta Directiva^{7/8} (o segundo sistema comum do IVA). De notar que, no preâmbulo da Primeira Directiva IVA, já se falava no “mito do regime definitivo do IVA”, mencionando-se a transitoriedade do sistema de tributação das transacções entre EM no país de destino⁹.

2.2. A segunda fase de harmonização

Poderemos delimitar uma segunda fase de harmonização deste tributo a partir da aprovação, a 21 de Abril de 1970, da célebre decisão relativa à substituição das contribuições financeiras dos EM por recursos das Comunidades, entre os quais uma percentagem do IVA calculado de acordo com uma base de incidência virtual, determinada de forma uniforme nos EM¹⁰.

⁶ Directivas n.ºs 67/227/CEE, do Conselho e 67/228/CEE, do Conselho, ambas de 11 de Abril de 1967, publicadas no JO n.º L 71, de 14.3.67. Estas Directivas surgem-nos na sequência das recomendações do famoso relatório Neumark de 1962.

⁷ Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

⁸ Conforme se referiu, a harmonização fiscal a nível comunitário não é um fim em si mesmo mas um meio ao serviço da construção europeia, pelo que os progressos registados ao nível da harmonização comunitária se encontram directamente dependentes dos avanços alcançados no processo de integração. Nesta fase, a principal preocupação assentava no objectivo da realização de uma união aduaneira, pelo que em matéria de tributação indirecta o objectivo fundamental consistia na eliminação dos obstáculos fiscais. Para esse efeito, pretendia-se instaurar e fazer respeitar a regra da neutralidade nas trocas intracomunitárias, atribuindo-se prioridade à livre circulação de mercadorias relativamente à coordenação das políticas económicas dos EM e à definição de políticas comuns e, para o efeito, o IVA era o imposto ideal.

⁹ Os conflitos de tributação que surgem no contexto do comércio internacional podem ser resolvidos através da adopção do princípio de tributação no país de origem ou do princípio de tributação no país de destino. De acordo com o primeiro, e num modelo abstracto, as mercadorias são tributadas no país onde são produzidas, abstraindo-se do país onde se efectua o consumo. De acordo com o segundo, os bens são tributados apenas no país onde ocorre o acto de consumo, abstraindo-se do país da respectiva origem.

¹⁰ Decisão de 21 de Abril de 1970, JO n.º L 94, de 28 de Abril de 1970.

As exigências de harmonização deste imposto (muito incipiente nas primeiras Directivas) aumentaram, e este processo veio a culminar na aprovação da Sexta Directiva em 1977. Esta Directiva, uma vez alcançada a união aduaneira em 1968 e lançado o objectivo do mercado comum (um espaço económico liberalizado e integrado no qual circulam, sem discriminações, os factores de produção), tem, naturalmente, objectivos mais profundos de harmonização que ultrapassam o simples objectivo de remoção dos obstáculos fiscais ao comércio intracomunitário. Tendo subjacente o objectivo do mercado comum, reafirma-se expressamente o mito do regime definitivo, falando-se da supressão da tributação nas importações e dos desagravamentos nas importações, facto que implica a abolição das fronteiras fiscais nas trocas intracomunitárias e uma maior harmonização das regras. De acordo com esta lógica, a tributação no país de destino apenas se manteria para as transacções efectuadas com países terceiros, pelo que, com a adopção do princípio da origem, se concederia igual tratamento nas compras e vendas intracomunitárias como se de compras e vendas internas se tratassem¹¹.

O segundo sistema comum do IVA instituído pela Sexta Directiva caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e à generalidade das prestações de serviços.

2.3. A terceira fase de harmonização

A aprovação do Livro branco para a realização do mercado interno em 1985¹² e a entrada em vigor do Acto Único Europeu em 1987, carac-

¹¹ Tal como nota Xavier de Basto, *A tributação do consumo...*, p.78, trata-se, na realidade, da adopção de um princípio de tributação na origem restrito (“*restricted origin principle*”), uma vez que se limita às transacções efectuadas no seio do espaço comunitário. Na realidade, num espaço económico integrado, faz sentido a concessão de igual tratamento entre operações realizadas no interior de um EM e transacções intracomunitárias, respeitando-se, desta forma, o princípio da não discriminação. Mas os custos da instituição de um regime como este poderão ser muito avultados, sobretudo para os EM “importadores líquidos”, como é o nosso caso.

terizam uma tereceira fase de harmonização fiscal deste tributo.

No Livro branco, a Comissão apresentou um conjunto de propostas sobre a harmonização da tributação indirecta, centradas na necessidade de abolir, o mais tardar até 31 de Dezembro de 1992, as fronteiras fiscais no espaço comunitário, de forma a que em 1 de Janeiro de 1993 se concretizasse o objectivo do mercado interno.

O Acto Único Europeu vem confirmar o objectivo do mercado interno, introduzindo no Tratado o art. 80.º A, nos termos do qual se determina que até 1992 o mercado comunitário deverá passar a ser um mercado único, ou seja, “*um espaço sem fronteiras internas em que a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais se fará de acordo com as disposições do Tratado*”.

O objectivo do mercado interno lança um novo repto em matéria de IVA. Havia, no mínimo, que abolir os obstáculos fiscais à livre circulação de mercadorias no espaço intracomunitário e a Comissão vê 1 de Janeiro de 1993 como a grande oportunidade para instituir um regime definitivo de tributação na origem. Neste contexto vem propor, na realidade, um sistema híbrido¹³, ou seja, a tributação na origem com aplicação das condições vigentes nesse EM, nomeadamente em matéria de taxas, e a afectação das receitas ao EM de consumo, através de um mecanismo de compensação das receitas¹⁴. Todavia, uma vez mais, não consegue reunir os consensos à aprovação de tal sistema, devido, sobretudo, à falta de confiança no funcionamento de uma câmara de compensação.

Acaba, assim, por se manter, naquela data, um regime de tributação das transacções intracomunitárias baseado na subsistência do princípio do destino mas conjugado com a abolição das fronteiras fiscais¹⁵. Com efeito, a 13 de Novembro de 1989, o Conselho reafirma a necessidade

¹² Livro branco da Comissão para o Conselho Europeu, *A realização do mercado interno*, Junho de 1985.

¹³ Conforme a qualificação de António Carlos dos Santos, *Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais...*, pp. 50 e 64.

¹⁴ Sobre a questão da adopção do princípio da origem e o mecanismo da câmara de compensação, vide Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação...*, pp. 77 e ss.

¹⁵ Sobre o regime transitório do IVA instituído, vide, da autora, *O IVA e o mercado interno. Reflexões sobre o Regime Transitório*.

de a tributação ser feita no país de origem, considerando-a um objectivo a médio prazo: “*durante um período limitado o correcto funcionamento do regime do IVA no âmbito das operações realizadas entre os Estados membros por sujeitos passivos, deve ser assegurado por via da tributação do adquirente no país de destino, à taxa e nas condições em vigor neste último*”.

Os grandes marcos nesta terceira fase de harmonização do imposto consubstanciam-se na aprovação da Directiva n.º 91/680, que institui um regime transitório de tributação no destino para as transacções intracomunitárias¹⁶, e da Directiva n.º 92/77, que estabeleceu a fixação de taxas mínimas para a taxa normal do imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e aboliu as taxas agravadas¹⁷. Paralelamente, foi aprovado um regulamento relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos¹⁸, bem como quatro regulamentos referentes às novas obrigações estatísticas¹⁹. Tal como se previa na Directiva que instituiu o regime transitório, este regime deveria vigorar entre 1 de Janeiro de 1993 e 31 de Dezembro de 1996, prevendo-se, contudo (sabidamente), a sua sucessiva prorrogação anual caso entretanto não fosse substituído pelo almejado regime definitivo de tributação na origem. Foi, à data, o compromisso possível, com as virtudes e os defeitos inerentes a situações de compromisso. É à data, o regime actualmente vigente, tendo apenas sofrido ligeiríssimas alterações...

¹⁶ Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, JO n.º L 376/1, de 31.12.91.

¹⁷ Directiva n.º 92/77/CEE, do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, JO n.º L 384, de 30.12.92.

¹⁸ Regulamento (CEE) n.º 218/92, do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, JO n.º L 24/1, de 1.2.92, que institui o usualmente designado sistema VIES (*VAT Exchange Information System*) de troca de informações relativamente às transacções intracomunitárias. Os contribuintes têm acesso a este sistema *on line*, através do site da Direcção-Geral dos Impostos, via telefónica ou mediante pedido escrito. Este regulamento foi revogado pelo Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, JO n.º L 264, de 15.10.2003.

¹⁹ Regulamentos n.ºs 3330/91, do Conselho, de 7 de Novembro de 1991, JO n.º L 316/1, de 16.11.91, 2256/92, da Comissão, de 31 de Julho de 1992, JO n.º L 219/40, de 4.8.92, 3046/92, da Comissão, de 22 de Outubro de 1992, JO n.º L 307/27, de 23.10.93, e 3590/92, da Comissão, de 11 de Dezembro de 1992, JO n.º L 364/32, de 12.12.92.

2.4. O programa da Comissão de 1996

O Conselho Ecofin de Outubro de 1994, tendo em consideração o prazo de duração de quatro anos previsto para o regime transitório, veio recomendar que fossem empreendidos trabalhos para instituir um regime definitivo. Para o efeito, enunciou quatro objectivos essenciais, a saber:

- a) Simplificação das obrigações administrativas quer para os sujeitos, quer para as administrações fiscais;
- b) Simplificação considerável da legislação;
- c) Manutenção do mesmo nível de receitas dos Estados membros, sem agravamento dos riscos de fraude;
- d) Manutenção da neutralidade do imposto em termos concorren-
ciais.

Trata-se de objectivos “politicamente correctos”, fáceis de enunciar, mas de difícil conciliação prática.

Em sequência desta recomendação do Ecofin, a Comissão apresentou, em 1996, um programa para a passagem ao regime definitivo de tributação²⁰, falando, a propósito, nas linhas gerais de um novo sistema comum do IVA. Trata-se, como salientam M. Alexandre e A. Carlos dos Santos²¹, de uma alteração semântica com uma certa relevância, como se a Comissão já admitisse uma certa flexibilidade relativamente à rigidez das suas anteriores posições. Significativo nesse contexto é o facto de, desta vez, a Comissão não se limitar a apresentar uma mera passagem ao sistema de tributação na origem. De facto, a Comissão vem igualmente salientar a necessidade de se adoptarem medidas de aperfeiçoamento ou modernização do sistema comum, tendo em consideração, nomeadamente, o novo enquadramento económico e tecnológico (globalização, desmaterialização e sociedade de informação) e as transformações na natureza jurídica e na orgânica dos sujeitos passivos.

De acordo com este programa, propunha a passagem, por etapas,

²⁰ *Um sistema comum do IVA - Programa para o mercado único*, Bruxelas, 22.07.96, COM(96)328 final. Sobre esta matéria vejam-se, entre nós, Teresa Lemos, *Linhas gerais do novo sistema comum do IVA...*, António Carlos dos Santos e Mário Alberto Alexandre, *O IVA comunitário na encruzilhada...*, e António Nunes dos Reis, *A harmonização da fiscalidade indirecta...*

²¹ *O IVA comunitário na encruzilhada...*, p. 85.

do princípio de tributação no destino ao princípio de tributação na origem, acompanhada de toda uma série de alterações ao sistema comum do IVA.

Os pilares do novo sistema comum eram essencialmente três: *i*) a definição de um lugar único para a tributação de todas as operações praticadas pelos sujeitos passivos no interior da Comunidade, a saber, o EM onde o sujeito passivo se encontre registado para efeitos de IVA, independentemente do local da prática das transacções, com exercício do direito à dedução naquele EM; *ii*) a repartição das receitas pelos Estados membros com base em estatísticas macro-económicas do consumo (dados globais do consumo de cada EM); *iii*) uma maior aproximação das taxas do IVA.

Tal como referimos, pretendia-se, para além disso, aprofundar a harmonização das disposições fundamentais da Sexta Directiva, levar a efeito uma aplicação mais uniforme da legislação comunitária nos diversos Estados membros e modernizar o IVA.

Este programa pretendia ser levado a cabo em várias fases, passando, numa primeira fase, pela adopção de uma proposta de directiva sobre a taxa normal do IVA (até finais de 1996), por uma proposta de directiva sobre a transformação do Comité Consultivo do IVA em Comité Regulamentar passando as respectivas recomendações a ser públicas, vinculativas, e adoptadas por maioria qualificada²². Previamente, ainda, a apresentação de propostas de directiva tendo em vista a melhoria dos mecanismos sobre assistência mútua para a cobrança do IVA e a instauração de um novo espírito de cooperação administrativa. Numa segunda fase, apresentar-se-iam as linhas gerais do novo sistema comum do IVA, bem com um programa de trabalhos a levar a cabo para o efeito. Em 1997, na terceira fase, proceder-se-ia ao aperfeiçoamento e modernização do imposto, designadamente, no tocante ao respectivo âmbito de aplicação, noção de sujeito passivo, determinação da matéria colectável, isenções, direito à dedução, e aproximação das taxas. A

²² As questões de interpretação sobre a aplicação do sistema comum do IVA são debatidas no Comité do IVA, tendo em vista a respectiva harmonização. A prática corrente consiste no facto de os resultados dos debates se traduzirem em orientações, aprovadas por unanimidade. Todavia, o Comité do IVA não tem competências que lhe permitam tornar vinculativas essas orientações.

questão do local de tributação ficaria reservada para uma quarta fase e, na última fase, entre 1998 e 1999, seriam, basicamente, definidos os mecanismos de redistribuição das receitas e reexaminados os regimes especiais em vigor.

Tratava-se, conseqüentemente, de uma estratégia global, que, muito para além da instauração do sistema de tributação no país de origem, pretendia pôr o “dedo na ferida” de diversos problemas transversais ao nível deste imposto. Neste aspecto reside o mérito da Comissão, representando um significativo ponto de viragem associado a uma maior flexibilidade decorrente de uma abordagem pragmática destas matérias.

Este ambicioso programa, não chegou, contudo, a ser objecto de aprovação pelos Estados membros.

II. RECENTES EVOLUÇÕES DO IVA COMUNITÁRIO

1. O programa da Comissão de 2000

Em Junho de 2000, a Comissão apresentou uma comunicação em que expôs o seu programa estratégico para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno, intitulada “*Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno*”²³.

De acordo com esta estratégia, prevê um programa de acção com quatro objectivos essenciais, tendo em vista uma abordagem pragmática deste imposto: a simplificação e a modernização das regras existentes, uma aplicação mais uniforme e uma nova prática de cooperação administrativa.

Trata-se de uma estratégia que assenta na constatação de que, a curto prazo, atentas as reservas dos Estados membros, seria pouco provável alcançar progressos significativos relativamente à adopção de um sistema comum do IVA assente na tributação no EM de origem (regime definitivo do IVA).

Pretendia-se, principalmente, dar um novo impulso a nível do Conselho, a fim de alcançar a curto prazo melhorias concretas e indispensáveis do regime de tributação em vigor, sem, no entanto, pôr em causa

²³ COM (2000), 348, final.

o conceito de um regime definitivo de tributação no Estado membro de origem como objectivo da Comunidade a longo prazo.

Nestes termos, a Comissão disponibiliza-se a reavaliar o seu programa apresentado em 1996, de forma a introduzir os aperfeiçoamentos necessários no sistema actual.

Conforme explicita, este facto não significa o abandono das propostas constantes do programa apresentado em 1999, nem no quadro do exercício SIM (simplificar a legislação relativa ao mercado interno), que mantêm a sua validade relativamente a diversos aspectos, nomeadamente no tocante às propostas relativas à alteração da 8ª Directiva²⁴ e à determinação do devedor do imposto.

Neste contexto, vem indicar diversos domínios de intervenção, tendo em vista simplificar, modernizar e reforçar o sistema comum do IVA, tais como o regime aplicável aos serviços postais, o tratamento do comércio electrónico, a radiodifusão e a teledifusão, as regras relativas à facturação, o tratamento das subvenções das autoridades públicas e de interesse geral, o tratamento dos serviços financeiros e de seguro, as regras relativas às transmissões de bens e o reforço da cooperação administrativa.

Fica, decididamente, consagrada uma visão realista da situação vigente – mais do que prosseguir na senda de um regime definitivo, importava aperfeiçoar o regime existente.

Na sua Comunicação sobre as prioridades fiscais para os próximos anos²⁵, a Comissão vem reiterar todos estes objectivos, sublinhando a necessidade de um maior aprofundamento em sede deste imposto.

2. A Comunicação da Comissão de 2003

Muito recentemente, em 20 de Outubro deste ano, a Comissão veio apresentar uma Comunicação na qual procede ao balanço e à actuali-

²⁴ Directiva n.º 79/1072/CEE, do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, JO n.º L 331, de 27.12.79. Esta Directiva vem estabelecer os procedimentos relativos ao reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país.

²⁵ *A política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos*, COM (2001) 260 final, 23.5.2001.

zação das prioridades da estratégia em termos de IVA²⁶ (conforme quadros sintéticos sob anexos 1 e 2 ao presente estudo).

Volvidos três anos após o lançamento do último programa de acção da Comissão, entendeu-se que seria relevante proceder a um primeiro balanço dos progressos alcançados. Simultaneamente, julgou-se oportuno apresentar as novas iniciativas que a Comissão se propõe adoptar nos próximos anos no âmbito deste programa, bem como definir certas orientações no que respeita às acções futuras. Por último, levantam-se algumas questões sobre a natureza de um sistema comum do IVA melhor adaptado à próxima realidade de um mercado interno com 25 EM.

A Comissão dividiu a sua comunicação, no tocante aos progressos alcançados, nos quatro objectivos essenciais anunciados no seu programa de 2000.

Neste sentido, regista os seguintes progressos:

2.1. Simplificação das regras do IVA

2.1.1. Simplificação das obrigações fiscais

Quanto a este domínio, estava em causa, principalmente, a necessidade de aligeirar determinados encargos administrativos impostos em matéria de obrigações às empresas europeias²⁷.

Neste contexto, a Comissão indica as seguintes iniciativas já adoptadas:

– No âmbito da directiva relativa ao devedor do IVA²⁸, a eliminação, a partir de 1 de Janeiro de 2003, da possibilidade de os EM im-

²⁶ *Balanço e actualização das prioridades da estratégia em termos de IVA*, COM (2003) 614 final, 20.10.2003.

²⁷ A redução dos encargos das empresas em matéria de obrigações havia já sido recomendada no âmbito da iniciativa SLIM/Simplificar a legislação do mercado interno. Veja-se, a este propósito, o relatório final da Comissão ao Conselho e o Parlamento Europeu sobre os resultados da segunda fase da iniciativa SLIM e o acompanhamento da aplicação das recomendações da primeira fase (COM (1997) 618).

²⁸ Directiva n.º 2000/65/CE, do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, JO L 269, de 21.10.2000.

porém a operadores intracomunitários a obrigação de designarem um representante fiscal para as suas operações efectuadas em EM em que não estão estabelecidos:

– O facto de, a partir de 1 de Julho de 2003, todos os sujeitos passivos (estabelecidos ou não) poderem passar a cumprir as suas obrigações fiscais em termos de registo e declaração por via electrónica, em conformidade com a Directiva sobre os serviços prestados por via electrónica²⁹;

– A harmonização do conteúdo das facturas e aceitação da facturação electrónica, a partir de 1 de Janeiro de 2004, conforme o previsto na Directiva em matéria de facturação³⁰.

Quanto às iniciativas em fase de preparação em matéria de simplificação das obrigações, a Comissão refere que os resultados de um estudo que levou a efeito foram objecto de uma consulta pública através do site “A sua voz na Europa”³¹, concebido no âmbito da iniciativa “Elaboração interactiva de políticas”. As iniciativas legislativas a lançar futuramente neste domínio atenderão aos resultados da referida consulta.

2.1.2. Simplificação através da utilização das novas tecnologias

A Comissão salienta as seguintes medidas adoptadas neste domínio:

O regime especial de “balcão único” para operadores de países terceiros previsto na Directiva sobre os serviços prestados por via electrónica.

Fundamentalmente, de acordo com este sistema, permite-se ao operador a escolha de um EM de identificação, embora as suas operações sejam localizadas em diversos EM. O operador cumpre as suas obrigações de registo, declarativas e de pagamento junto do EM de identifi-

²⁹ Directiva n.º 2002/38/CE, do Conselho, de 7 de Maio de 2002, JO L 128, de 15.5.2002.

³⁰ Directiva n.º 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, JO L 15, de 17.1.2002.

³¹ <http://europa.eu.int/yourvoice> ou http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations_fr.htm.

cação, nas condições estabelecidas pelo EM de destino, que recebe as suas receitas através de um sistema de redistribuição.

A introdução do “mecanismo do balcão único” na proposta de directiva relativa ao regime especial das agências de viagens³², aplicável aos operadores de países terceiros abrangidos pelo âmbito de aplicação deste regime.

A inclusão, na proposta de directiva que prevê a dedução transfronteiriça em substituição do procedimento da 8ª directiva³³, de elementos semelhantes ao “mecanismo do balcão único”.

2.2. Aplicação mais uniforme do sistema comum do IVA

Relativamente às iniciativas adoptadas neste domínio, a Comissão salienta as seguintes:

a) No que se reporta às taxas do IVA, assegurou-se que, até 31 de Dezembro de 2005, a taxa normal não possa ser inferior a 15%³⁴.

Além disso, a Comissão apresentou uma proposta³⁵ sobre o âmbito de aplicação das taxas reduzidas com vista à simplificação das regras nesta matéria e à aplicação mais uniforme deste imposto;

b) Adopção de medidas de aplicação e modernização do processo de aprovação de medidas derrogatórias.

Neste domínio a Comissão refere que o Conselho não chegou a acordo relativamente à proposta que a Comissão apresentou em 1997 quanto à alteração do estatuto do Comité do IVA. No entanto, tendo em conta a importância da aplicação uniforme do regime comum do IVA, em especial para as trocas intracomunitárias, a Comissão propôs³⁶, em conformidade com o artigo 202.º do Tratado, que fossem conferidas competências executivas ao Conselho e não à Comissão. Na prática, as questões de interpretação continuarão a ser debatidas no Comité do IVA. Se o debate sugerir que importa transpor os seus resultados através de um acto jurídico vinculativo, a Comissão apresentará uma proposta

³² COM (2002) 64 final, de 8.2.2002 e COM (2003) 78, de 24.3.2003.

³³ COM (1998) 377 final, de 17.6.1998.

³⁴ Directiva n.º 2001/4/CE, do Conselho, de 19 de Janeiro de 2001, JO n.º L 22, de 24.1.2001, rectificativo n.º JO n.º L 26, de 27.1.2001.

³⁵ COM (2003) 397 final, de 23.7.2003.

³⁶ COM (2003) 335 final, de 10.6.2003.

de decisão ao Conselho com vista à sua adopção por unanimidade.

Nessa mesma proposta, a Comissão propôs a modernização do procedimento de aprovação de medidas derogatórias³⁷. Actualmente, o Conselho pode conceder tal autorização de acordo com um procedimento de aprovação tácita após o fim de um certo prazo. A proposta destina-se a assegurar que cada medida específica seja objecto de uma decisão devidamente fundamentada por parte do Conselho.

No tocante a medidas em fase de preparação, a Comissão indica que está a estudar iniciativas legislativas que prevejam, a nível comunitário, um mecanismo de supressão da dupla tributação em casos individuais, derivada, essencialmente, de diversas interpretações das regras da Sexta Directiva.

Tal como a Comissão refere, em tais circunstâncias não se justifica iniciar um processo por infracção contra os Estados membros.

A Comissão menciona ainda que iniciou os trabalhos preparatórios tendo em vista uma certa racionalização das diversas derrogações actualmente em vigor, admitindo, em situações, que se poderiam alargar a todos os EM determinadas derrogações que se tenham revelado particularmente eficazes.

Seguir-se-á a estes trabalhos uma análise das várias opções, facilidades e disposições transitórias previstas na Sexta Directiva, verificando casuisticamente a justificação da sua manutenção tendo em conta o mercado interno. Em caso afirmativo, a Comissão admite a hipótese de conceder a todos os EM iguais possibilidades de aplicação.

Por último, a Comissão propõe-se reformular a Sexta Directiva IVA, de forma a constituir *“um instrumento eficaz que apresente uma síntese clara da legislação actualmente em vigor”*³⁸.

Sublinhe-se, a este propósito, que a Comissão salienta que, *“... por conseguinte, a reformulação não implica de modo algum o abandono do objectivo final (um regime do IVA baseado no princípio de um local único de tributação) e destina-se antes a criar um instrumento adequado para o período durante o qual o regime actual permanecerá em*

³⁷ Nos termos do disposto no art. 27.º da Sexta Directiva, o Conselho pode autorizar um Estado membro a aplicar medidas derogatórias a fim de simplificar a cobrança do imposto ou de evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

³⁸ A reformulação da Sexta Directiva foi apresentada a 15 de Abril de 2004 ao Conselho (COM (2004) 246 final).

vigor” (o sublinhado é nosso). Isto é, a Comissão tem a preocupação de falar não no regime definitivo de tributação na origem mas sim num *”regime do IVA baseado no princípio de um local único de tributação”*, alteração semântica pouco inocente que, a nosso ver, tem a máxima importância, tal como adiante iremos analisar.

2.3. Modernização das regras existentes

Neste contexto, a Comissão salienta, em especial, a adopção das seguintes medidas:

a) A directiva respeitante às regras relativas ao lugar de transmissão do gás e da electricidade³⁹. Esta directiva pretende facilitar as operações entre os negociantes activos nestes sectores e assegurar que o local de tributação corresponda ao local do consumo da energia. Nestes termos, em conformidade com as regras adoptadas, se o comprador adquirir o gás ou a electricidade para revenda, o local de tributação será aquele em que o comprador se encontra estabelecido. Se o gás ou a electricidade vendidos se destinarem ao seu consumo final, o local de tributação será o local de consumo;

b) A proposta de directiva relativa ao regime das agências de viagens;

c) A proposta para a revisão das regras do IVA aplicável aos servi-

³⁹ Directiva n.º 2003/92/CE, de 7.10.2003, JO n.º L 260, de 11.10.2003. Esta Directiva foi transposta entre nós pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2005.

⁴⁰ COM (2003) 234 final, de 5.5.2003. Tal como a Comissão explicita, aquando da adopção da Sexta Directiva, nos anos 70, o sector postal caracterizava-se por uma situação de monopólio, com prestação de um número limitado de serviços em relação aos quais não havia qualquer forma de concorrência. No seguimento das mudanças nele ocorridas, a isenção destes serviços em relação ao IVA, que tinha sido prevista nessa altura, cria hoje problemas de distorções da concorrência.

⁴¹ Tal como a Comissão faz notar a este propósito, esta matéria foi tratada, nos últimos anos, por diversos acórdãos do TJC. A jurisprudência, que se reporta a casos concretos, estabelece determinados princípios, embora a sua aplicação continue a levantar problemas significativos, dada a diversidade das formas que os sistemas de promoção podem assumir. Por outro lado, em certos EM constatou-se que a ausência de regras claras foi aproveitada para montar operações fiscais destinadas a reduzir artificialmente a base de tributação do IVA de determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços.

ços postais⁴⁰, para ter em conta a evolução deste sector.

Quanto a iniciativas em fase de preparação, a Comissão salienta a necessidade de estabelecer regras claras de aplicação do imposto quanto à utilização de sistemas de promoção através de cupões e cartões de pagamento⁴¹. A Comissão indica-nos, ainda, que estão em curso trabalhos preparatórios relativos a domínios mais vastos, como, nomeadamente, o regime do IVA aplicável às autoridades públicas e aos serviços financeiros.

2.4. Nova prática de cooperação administrativa

Neste domínio a Comissão adoptou as seguintes iniciativas:

a) Directiva sobre a melhoria da assistência mútua em matéria de cobrança⁴². Esta directiva vem, essencialmente, reforçar a cooperação administrativa;

b) Proposta de Regulamento tendo em vista a criação de um único instrumento jurídico que abranja todos os aspectos da cooperação administrativa no domínio do IVA⁴³. Neste contexto, verificava-se que existem duas bases jurídicas diferentes, com efeitos negativos no recurso à cooperação no controlo do IVA. O novo regulamento não só substitui o antigo Regulamento n.º 218/92 e as disposições em matéria de IVA da Sexta Directiva, como reforça o seu conteúdo. Prevê, nomeadamente, regras mais claras e mais vinculativas para os EM, contactos mais fáceis e mais directos entre funcionários e a intensificação da troca de informações entre as administrações;

c) Aprovação do Programa Fiscalis 2003-2007⁴⁴;

d) Trabalhos sobre a análise de risco, a auditoria informatizada e

⁴² Directiva n.º 2001/44/CE, do Conselho, de 15 de Junho de 2001, JO n.º L 175, de 28.6.2001.

⁴³ Trata-se do já referido Regulamento (CE) n.º 1798/2003, de 7 de Outubro de 2003.

⁴⁴ Decisão 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002, JO n.º L 341, de 17.12.2002. Este programa destina-se a ajudar os EM a colaborar mais estreitamente na luta contra a fraude fiscal graças a sistemas electrónicos melhorados de troca de informações entre as administrações nacionais, à instituição da cooperação entre elas no âmbito dos inquéritos, a seminários de formação de funcionários e peritos das administrações fiscais e a trocas de funcionários entre as administrações nacionais.

o controlo orientado para a luta contra a “fraude carrossel”, em decurso no Comité Permanente da Cooperação Administrativa (SCAC). Neste comité, foi ainda concluído um acordo multilateral entre as autoridades nacionais de I4 EM para intensificar a troca de informações relativas às transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos, de forma a combater a evasão e a fraude fiscal.

Quanto a trabalhos em fase de preparação, a Comissão releva, em especial, a revisão do sistema VIES.

2.5. Rumo a adoptar

Particularmente relevante na Comunicação para efeitos da presente análise, é o ponto relativo ao rumo a adoptar nos trabalhos, que a Comissão divide nas áreas da simplificação administrativa e na revisão das regras de localização de certas prestações de serviços e transmissões de bens.

2.5.1. Simplificação administrativa

A este propósito, a Comissão vem, sobretudo, chamar-nos a atenção para a relevância das regras relativas ao local de tributação das operações. Neste âmbito, vem referir que foram aceites duas orientações: o princípio da tributação no local de consumo e a simplificação das obrigações dos operadores. Ora, neste domínio propõe, como orientação a adoptar em trabalhos futuros, a adopção do “sistema do balcão único”.

Como fundamentos para a adopção de tal solução aponta os seguintes:

a) O princípio de que o imposto deve ser cobrado pelo EM de consumo de acordo com o princípio de localização das prestações de serviços no local do estabelecimento do prestador, tem diversas limitações. Tais limitações, justifica, têm em vista o facto de as regras instituídas não deverem conduzir a encargos excessivos para os operadores em termos de obrigações fiscais, que possam pôr em causa o bom desenvolvimento das actividades comerciais.

A este propósito faz notar que o mercado actualmente tem características muito diferentes, devido, essencialmente, à globalização, à desregulamentação e à evolução tecnológica, existindo, nomeadamen-

te, cada vez mais serviços que podem ser prestados à distância e certas operações que, no passado, constituíam transmissões de bens (entregas de *software*) e que actualmente são qualificadas como prestações de serviços;

b) Desajustamento do princípio da tributação no local de estabelecimento do prestador dos serviços e das excepções permitidas em termos de atribuição das receitas. A este propósito salienta que, no tocante a serviços prestados à distância, afigura-se na prática que a escolha do local de estabelecimento de certas empresas que efectuem prestações de serviços é fortemente influenciada por motivos de planeamento fiscal.

Neste contexto, refere que “... é necessário sublinhar que, para todas as operações cuja tributação ocorre no local de consumo, é assegurada a neutralidade a nível das taxas do IVA. Na realidade, independentemente do local de estabelecimento do sujeito passivo que efectua a operação tributável, a operação é tributada à taxa aplicável no EM de consumo. A liberdade em matéria de determinação do nível das taxas do IVA de que os Estados-Membros dispõem no âmbito do regime do IVA em vigor não pode nunca, por conseguinte, conduzir a distorções da concorrência nestas operações”.

Atendendo a este tipo de considerandos, a Comissão vem propor um recurso mais frequente ao mecanismo da autoliquidação no que se reporta às operações efectuadas entre sujeitos passivos (B2B), nos casos em que o sujeito passivo que efectua a operação tributável não está estabelecido no EM de tributação (mecanismo do *reverse charge*)⁴⁵.

Por outro lado, no referente às operações realizadas entre sujeitos passivos e consumidores finais – principalmente particulares – (B2C) vem propor a generalização do sistema do balcão único, como forma de obviar a obrigação dos operadores se registarem, de apresentarem declarações e de procederem a pagamentos em todos os EM em que efectuem operações tributáveis.

A Comissão considera que a aplicação do “mecanismo do balcão único” permitiria ultrapassar as referidas dificuldades administrativas beneficiando os operadores comunitários, sugerindo que seja extensível, faseadamente, às situações em que os operadores de um EM não estão

⁴⁵ A proposta de Directiva relativa à alteração da localização das prestações de serviços B2B foi apresentada em 23 de Dezembro de 2003 (COM (2003) 822 final).

estabelecidos no outro EM onde praticam operações tributáveis^{46/47}.

Tal como salienta, o funcionamento de um “sistema de balcão único” requer um dispositivo informático de forma a assegurar que todos os EM em causa recebam as informações necessárias. No contexto da Directiva do comércio electrónico, prevê-se a instituição, até 2006, de um mecanismo electrónico apropriado para o cálculo, a declaração, a cobrança e a repartição do IVA, devendo reflectir-se sobre a respectiva aplicação a todas as operações em que um sujeito passivo é devedor de imposto num EM em que se não encontre estabelecido (no fundo, algo mais do que um simples mecanismo de câmara de compensação das receitas). A Comissão considera que o “mecanismo do balcão único” terá vantagens máximas se estiver associado a um direito à dedução transfronteiriça, que permita que um sujeito passivo deduza no seu EM de estabelecimento o IVA aplicado a despesas efectuadas nos EM onde não está estabelecido.

Note-se que, no entendimento da Comissão, a aplicação do “mecanismo do balcão único” seria exequível mesmo sem a participação de todos os EM, sendo possível, para o efeito, o recurso ao procedimento de cooperação reforçada⁴⁸.

De registar que, ainda no domínio da simplificação administrativa, a Comissão indica que irá analisar o regime específico das pequenas empresas, que permite aos Estados membros aplicarem uma isenção fiscal aos sujeitos passivos cujo volume de negócios não excede um limiar determinado (a que equivale o regime actualmente consagrado nos nossos arts 53.º e ss. do CIVA) Tal como explicita, as regras actuais da Sexta Directiva nesta matéria são vinculativas, não permitindo, nomeadamente, aplicar este regime específico a um maior número de sujeitos

⁴⁶ Dado que actualmente este mecanismo apenas está previsto na Directiva do comércio electrónico relativamente a operadores de países terceiros que não se encontram estabelecidos na Comunidade e que prestam os seus serviços a particulares da UE, i.e., a não sujeitos passivos do imposto.

⁴⁷ Foi apresentado em 29 de Outubro de 2004, um pacote com duas propostas de Directiva e uma proposta de Regulamento que pretende, entre outros aspectos, instituir de forma mais generalizada este mecanismo (COM (2004) 728 final).

⁴⁸ Note-se que a Comissão, na sua comunicação sobre as prioridades da política fiscal para os próximos anos, já tinha sugerido como meios de concretização dos objectivos traçados, um recurso ao mecanismo da cooperação reforçada na área fiscal.

passivos. O objectivo seria assegurar uma maior coerência em relação aos limiares e, simultaneamente, conceder uma maior flexibilidade aos EM na determinação do âmbito de aplicação deste regime específico.

2.5.2. Revisão das regras de localização de certas prestações de serviços

Neste domínio, a Comissão aponta como prioridade a revisão das regras relativas às prestações aos sujeitos passivos (B2B), apontando, em sintonia com o anteriormente referido, para a reflexão no sentido da mudança da tributação do local do prestador para o local do destinatário.

Relativamente às operações B2C, refere que a regra geral em vigor, tributação no local de estabelecimento do prestador, é muito simples para os operadores. Todavia, quando os serviços podem ser prestados à distância, esta regra não assegura que o imposto seja pago ao EM de consumo e conduzirá, cada vez mais, a distorções de concorrência.

A Comissão considera que importa reflectir sobre o alargamento da regra de tributação no local de consumo dos serviços prestados a todos os serviços destinados aos consumidores finais. Para esse efeito, considera que o meio para alcançar este objectivo é a aplicação do mecanismo do balcão único às prestações de serviços B2C efectuadas à distância.

2.5.3. Revisão das regras de localização das transmissões de bens

De acordo com a Comissão, o regime específico das vendas à distância é um domínio típico em que o mecanismo do balcão único poderia implicar uma simplificação substancial para os operadores estabelecidos na Comunidade.

É curioso notar a preocupação da Comissão em justificar a coerência das suas propostas com o regime definitivo.

Neste sentido, começa por admitir que a evolução do sistema comum do IVA acima exposta parece afastar-se dos princípios de um regime do IVA baseado no princípio da tributação na origem. Preocupada em manter as aparências, salienta que, *“no entanto, é necessário*

sublinhar que, num sistema de tributação na origem como o que foi apresentado pela Comissão em 1996, as regras em matéria de local de tributação das operações determinam apenas o Estado-Membro a que os sujeitos passivos devem pagar o imposto devido. O sistema de retribuição das receitas do IVA deve assegurar em seguida que todos os Estados-Membros recebam as receitas do IVA correspondente. Num tal regime, a cobrança do IVA por um dado Estado-Membro, através dos pagamentos dos sujeitos passivos à administração fiscal, é independente do consumo efectivo no território de tal Estado-Membro e, por conseguinte, do montante do IVA que esse Estado-Membro tem direito a receber em última análise. Este regime, que é fundamentalmente diferente dos princípios em que assenta o presente regime, requer um grau de harmonização das taxas do IVA muito maior do que o actualmente existente. Enquanto não houver vontade política para um regime de tributação na origem, a melhoria do funcionamento do sistema comum do IVA deve respeitar imperativamente a estrutura do regime actual. Sucede que, para assegurar que o imposto seja pago ao Estado-Membro de consumo, o local de tributação das operações deve aproximar-se tanto quanto possível do local do destinatário da operação, e não do local de origem do operador que efectua a operação. Simultaneamente, o funcionamento deste regime permite que os Estados-Membros possam continuar a beneficiar de uma certa flexibilidade na determinação das taxas” (o sublinhado é nosso).

2.6. Luta antifraude

Neste domínio, a fundamental preocupação da Comissão reside no combate à designada “fraude carrossel”⁴⁹.

Como vias de solução, a Comissão começa por afastar a cobran-

⁴⁹ Tal como explicita, a característica fundamental da “fraude carrossel” é o aproveitamento da associação de operações em que o IVA é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente nas operações dentro de um EM) e de operações sem cobrança do IVA entre os contratantes (em regra nas operações intracomunitárias). Esta associação, que é inerente ao regime actual, permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do IVA e a facturação em seguida do IVA ao abrigo de uma entrega interna destes bens. Sucede que tal sujeito passivo desaparece e não paga esse IVA à administração fiscal, enquanto que o comprador dos bens exerce o seu direito à dedução.

ça efectiva do IVA em relação a todas as operações na União Europeia, dado que a respectiva aplicação implica uma harmonização muito maior do que a do regime comum do IVA em vigor. Outra via possível consistiria em deixar de cobrar o IVA em relação a todas as operações entre sujeitos passivos no interior da Comunidade, adoptando um regime suspensivo do IVA. Todavia, conforme nota, este tipo de abordagem põe em causa um princípio fundamental do imposto, que é o mecanismo do pagamento fraccionado.

Assim, acaba por recomendar uma melhoria da cooperação administrativa. Por outro lado, considera que os EM podem melhorar os seus métodos de controlo, aproveitando a experiência dos outros EM, utilizando métodos de análise de risco, dando a prioridade necessária em termos de recursos humanos a este tipo de fraude, etc.

Em seu entendimento, a utilização selectiva destas práticas, tendo em conta a situação específica dos EM, deveria permitir uma redução substancial da “fraude carrossel”.

Neste contexto, comunica que, em estreita colaboração com os EM, continuará a trabalhar de forma intensiva nesta questão, no âmbito do SCAC e do Fiscalis 2007. Além disso, compromete-se a apresentar o seu 4.º relatório sobre a aplicação do Regulamento n.º 218/92 em matéria de cooperação administrativa no domínio do IVA, em grande parte consagrado a este tipo de fraude.

III. LINHAS GERAIS DAS PRINCIPAIS INICIATIVAS RECENTEMENTE ADOPTADAS EM MATÉRIA DE IVA

De entre as diversas iniciativas já enunciadas e sumariamente descritas, será útil destacar, pela sua relevância, algumas directivas e propostas de directivas.

1. A Directiva do devedor do imposto

A Directiva n.º 2000/65/CE, do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, vem alterar a Sexta Directiva, no que respeita à determinação do devedor do IVA.

Tal como se explicita nos considerandos da Directiva, a Comissão já tinha recomendado, no contexto do programa de simplificação da legislação do mercado interno⁵⁰, que se procedesse a um estudo das possibilidades e meios de reformar o sistema da representação fiscal

previsto no art. 21.º da Sexta Directiva. Neste sentido, considerou-se que a única alteração susceptível de efectivamente simplificar de forma considerável o sistema comum do IVA, em geral, e a determinação do devedor do imposto, em especial, consistia na supressão de qualquer faculdade, para os EM, de tornar obrigatória a nomeação de um representante fiscal, ou seja, de passar a determinar que a nomeação de um representante fiscal só poderá ser facultativa para os sujeitos passivos não estabelecidos.

Nos termos desta Directiva, os EM poderão continuar a obrigar os sujeitos passivos não estabelecidos, nacionais de países com os quais não tenha sido negociado qualquer instrumento jurídico que institua uma assistência mútua similar à prevista no interior da Comunidade, que nomeiem um representante fiscal que, em sua substituição, assuma a condição de sujeito passivo do imposto.

Determina-se ainda que os Estados membros continuarão a dispor de inteira liberdade para designar o devedor do imposto na importação e para adoptar disposições que prevejam que outra pessoa diferente do devedor seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

Nestes termos, a Directiva em apreço vem harmonizar o leque de situações em que, em matéria de IVA, se torna devedor do imposto o adquirente das prestações de serviços e transmissões de bens, alterando, em conformidade, as regras da Sexta Directiva⁵¹.

⁵⁰ No já mencionado relatório ao Conselho e ao Parlamento sobre os resultados da segunda fase do Programa SLIM.

⁵¹ Trata-se, entre nós, das designadas situações de “*reverse charge*”, reversão da dívida tributária ou inversão do sujeito passivo do imposto, em que o adquirente dos bens e dos serviços se torna sujeito passivo do imposto (como é sabido, o legislador nacional não fez distinção, nos diplomas referentes ao IVA, entre devedor do imposto e sujeito passivo do imposto, reconduzindo todos os casos à qualificação de sujeitos passivos). Regra geral, o sujeito passivo do imposto em IVA nas prestações de serviços e nas transmissões de bens é aquele que presta o serviço ou transmite o bem. Porém, de acordo com as regras da Sexta Directiva do IVA, os adquirentes dos serviços e os transmitentes dos bens tornam-se devedores do imposto em diversas situações. Em conformidade com as regras da Sexta Directiva, o legislador nacional já prevê, no CIVA, concretamente nas alíneas a), *in fine*, e) e f) do n.º 1 do respectivo art. 2.º, diversas situações em que o adquirente dos serviços se torna sujeito passivo do IVA (por exemplo, no caso dos adquirentes de prestações de serviços de transportes intracomunitários de bens, desde que os prestadores não tenham no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado).

Desta forma, evita-se que o prestador de serviços ou o transmitente do bem se tenham que registar ou nomear um representante fiscal num Estado membro diferente do seu, aliviando-o de um considerável encargo administrativo. Tal como a Comissão salienta, aquela obrigação, bastante dispendiosa e complexa, era frequentemente sentida pelas empresas europeias como um obstáculo ao desenvolvimento de actividades tributáveis num EM que não aquele em que se encontram estabelecidas. Em sequência da transposição da referida Directiva, foram alterados, através do Decreto-Lei n.º 179/2002⁵², os arts. 2.º, 7.º, 26.º, 29.º e 70.º do CIVA e 24.º e 34.º do RITI.

2. A Directiva do comércio electrónico

A apresentação desta proposta de Directiva inseriu-se no contexto da modernização das regras aplicáveis em matéria de IVA, pretendendo constituir uma primeira etapa da estratégia apresentada pela Comissão em 2000. Se é verdade que no comércio electrónico *off line* não se suscitam especiais problemas em matéria de IVA, já o mesmo não se verifica relativamente às transacções efectuadas *on line*. Neste contexto, interessa em especial atender ao facto de, em sede de IVA, uma transmissão de bens *on line* deixar de se qualificar como tal para passar a ser tratada enquanto uma prestação de serviços⁵³.

⁵² Sobre esta questão veja-se, da autora, "Imposto sobre o Valor Acrescentado – últimas alterações introduzidas através do Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de Agosto".

⁵³ Como é sabido, no comércio electrónico *on line*, a encomenda do bem ou serviço é feita através da rede e a entrega igualmente, ou seja, a Net, nesta situação, funciona como meio de transporte. Em tal caso, aquando de uma transmissão de bens, estamos perante um bem singular, um bem digital ou virtual, que, para efeitos de IVA, perde a natureza de corpóreo. Consequentemente, este tipo de operações deixa, no âmbito deste imposto, de ser qualificada como uma transmissão de bens para se passar a qualificar como uma prestação de serviços. Este facto produz, entre outros, o efeito de, para finalidades de localização das operações, passarmos a aplicar as regras dos n.ºs 4 e seguintes do art. 6.º do CIVA, relativas, como é sabido, à localização das prestações de serviços (que representam a transposição das regras previstas no art.º 9.º da Sexta Directiva). Quanto às operações efectuadas através do comércio electrónico *off line*, trata-se, como é sabido, de casos em que a encomenda é feita através da Net e a entrega pelas vias tradicionais, isto é, por correio, empresas transportadoras, etc. Neste caso o bem não perde a sua natureza corpórea, pelo que as operações continuam, para efeitos de IVA, a qualificar-se como transmissões de bens e, consequentemente, a ser localizadas em função de tal qualificação.

De acordo com o que acabámos de referir, no comércio *on line* colocam-se, em particular, problemas relativos às distorções de concorrência verificáveis entre os fornecedores da UE e aqueles que se situam fora do espaço comunitário. Com efeito, passando tais operações a qualificar-se como prestações de serviços e não mais como exportações e importações, a receita do IVA deixaria, neste caso, de afluir à Comunidade⁵⁴, introduzindo-se discriminações indesejáveis.

A questão da alteração das regras de localização das prestações de serviços assume especial acuidade quando estamos perante transacções efectuadas por operadores situados fora da União Europeia a consumidores nela residentes. De facto, as actuais regras consagradas na Sexta Directiva não asseguram que os aludidos serviços sejam objecto de tributação em IVA na UE, nem que as prestações de serviços efectuadas para fora da União Europeia sejam aí isentas de imposto (relativamente aos bens corpóreos, tal como referimos, não se suscitam problemas novos, tratando-se as respectivas transacções como uma forma peculiar de vendas à distância).

Neste contexto, a directriz n.º 3 da Comissão Europeia, prevista na sua Comunicação de 17 de Julho de 1998⁵⁵, determina que os serviços fornecidos via electrónica para consumo na UE devem aí ser tributados independentemente da sua origem. Por outro lado, estipula-se que o mesmo tipo de serviços prestados por operadores da UE a consumidores fora deste espaço, não devem aí ser sujeitos a imposto, mas este deverá ser dedutível.

É este o objectivo da Directiva IVA do comércio electrónico, que vem alterar as regras de localização dos serviços (art. 9.º da Sexta Directiva, art. 6.º do CIVA), prestados via electrónica por operadores fora da UE, i.e., não estabelecidos na Comunidade, a adquirentes da UE, não

⁵⁴ Note-se que, em termos de IVA, as exportações são isentas no país de origem, i.e., o país exportador, sendo tributadas no país importador a título de importações, ao passo que as prestações de serviços, de acordo com a regra geral contida no nosso n.º 4 do art. 6.º do CIVA (que corresponde ao n.º 1 do art.º 9.º da Sexta Directiva), são tributáveis no local onde se situa a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual são efectuadas pelo prestador.

⁵⁵ COM (98) 374 final. Esta comunicação teve como objectivo a preparação da contribuição da União Europeia e dos Estados membros, em matéria de fiscalidade indirecta, para a Conferência de Ottawa.

sujeitos passivos. Neste contexto, a Directiva vem determinar que estes serviços passam a ser localizados no EM onde os adquirentes estejam estabelecidos, tenham o seu domicílio ou a sua residência habitual⁵⁶.

De notar que esta Directiva prevê que o prestador de serviços não estabelecido na EU poderá optar por um regime especial (sistema do balcão único). Este regime especial é regulamentado no Regulamento n.º 792/2002, do Conselho, de 7 de Maio de 2002⁵⁷. De acordo com o regime, o prestador de serviços não estabelecido na UE escolhe um EM de identificação. Este EM procederá à redistribuição das receitas do IVA pelos EM de consumo para uma conta por estes indicada.

O regime especial para operadores de países terceiros não estabelecidos na UE apenas pretende “simplificar a vida” a estes operadores, evitando a sua inscrição como sujeitos passivos em todos os EM onde se localizem as suas operações, em nada interferindo com a respectiva tributação, ou seja, as operações continuam a ser tributáveis no EM onde se localiza o adquirente não sujeito passivo. Em tais circunstâncias ocorre, consequentemente, uma tributação no local do EM de consumo do serviço, sujeita à taxa nele aplicada, embora o operador não estabelecido satisfaça as suas obrigações declarativas e pague o imposto relativo ao conjunto das operações na Comunidade no EM de registo.

O Conselho determinou que estas disposições são aplicáveis durante um período de três anos, a contar de 1 de Julho de 2003. Prevê-se, ainda, que, antes de 30 de Junho de 2006, o Conselho aprove um mecanismo electrónico apropriado, não discriminatório, para calcular, declarar, cobrar e repartir as receitas fiscais ligadas aos serviços prestados por via electrónica tributados no lugar de consumo. De acordo com o previsto, se tal se afigurar necessário por razões de ordem prática,

⁵⁶ Sobre esta matéria veja-se, da autora, “*A proposta de Directiva IVA aplicável a serviços prestados via electrónica*”, “*O comércio electrónico – algumas questões fiscais*”, “*As operações realizadas via electrónica – alterações introduzidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado pelo Decreto-Lei n.º 130/2003*”, e “*O IVA e as vantagens de localização dos operadores de comércio electrónico na Madeira*”, Revista TOC n.º 43, Outubro de 2003.

⁵⁷ Este Regulamento “... altera, a título temporário, o Regulamento (CEE) 218/92, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) no que se refere a medidas adicionais relativas ao comércio electrónico”, tendo sido publicado no JO n.º L 128, de 15.5.2003.

poder-se-á optar por prorrogar este período por mais três anos.

Por outro lado, determina-se (a título definitivo) que, a partir de 1 de Julho de 2003, todos os sujeitos passivos (estabelecidos ou não) poderão passar a cumprir as suas obrigações fiscais em termos de registo e declaração por via electrónica, facto que representa, inequivocamente, uma considerável simplificação.

Entre nós, esta Directiva foi transposta através do Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho, tendo sido alterado, principalmente, o art.º 6.º do CIVA.

Conforme a Comissão faz notar, ao adoptar esta directiva, deu-se um relevante passo no tocante ao funcionamento do sistema comum do IVA, dado que os EM abandonaram o princípio de que o local de tributação de uma operação tributável determina o EM em que devem ser preenchidas as obrigações fiscais declarativas e de pagamento de tal operação.

Tal como iremos concluir, cremos que este “mecanismo do balcão único” conjugado com o mecanismo electrónico de redistribuição das receitas, se traduz, uma vez mais, numa tentativa de fazer germinar um embrião de um novo sistema comum do IVA, com o funcionamento de uma espécie de câmara de compensação.

3. A Directiva da facturação

A Directiva n.º 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro⁵⁸, vem alterar a Sexta Directiva, tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.

O fundamento desta Directiva assenta, basicamente, no facto de, à data, as regras relativas à facturação serem bastante divergentes no espaço da União Europeia e de não existir na Sexta Directiva a noção de facturação electrónica, sendo diversos os procedimentos adoptados nos Estados membros a este propósito⁵⁹.

⁵⁸ Sobre a Directiva n.º 2001/115/CE veja-se, da autora, “*A facturação em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado – linhas gerais da Directiva 2001/115/CE, de 20 de Dezembro*”.

⁵⁹ Sobre esta matéria, veja-se, da autora, “*A facturação em sede de IVA- Principais alterações do DL n.º 256/2003*”.

Neste contexto, a Directiva, no seu essencial, dispõe sobre três matérias:

– Consagração do princípio da aceitação da facturação electrónica e respectiva regulamentação obedecendo ao princípio da equiparação entre a factura em suporte papel.

– Harmonização dos elementos que obrigatoriamente devem constar das facturas nos diversos EM.

– Consagração da possibilidade da emissão de facturas pelos adquirentes dos bens ou dos serviços e por terceiros e respectiva regulamentação.

Conforme salienta a Comissão, a harmonização do conteúdo das facturas é indispensável, tendo em vista a internacionalização crescente das economias e o desenvolvimento do comércio electrónico. Neste sentido, salienta que, cada vez mais, se verifica que uma entidade estabelecida num EM emite facturas por conta de diversos sujeitos passivos estabelecidos em vários EM ou que um sujeito passivo estabelecido num EM exerce actividades tributáveis em vários EM, sendo obrigados a emitir a facturação em conformidade com as respectivas legislações. Tal facto consubstancia um entrave ao bom funcionamento do mercado interno, contrário à filosofia da livre circulação.

Esta Directiva foi transposta entre nós, através do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004⁶⁰.

Trata-se, inquestionavelmente, de um importante passo no sentido da consecução da livre circulação de mercadorias no espaço comunitário, que vem facilitar as obrigações dos sujeitos passivos. Um pequeno passo de harmonização no sentido de uma maior integração, um grande passo para os contribuintes, sobretudo para aqueles que operam em diversos EM.

4. A Directiva das taxas do IVA

Para evitar que a diferença crescente entre as taxas normais aplicadas pelos EM conduza a desequilíbrios estruturais na União Europeia e a distorções da concorrência em certos sectores de actividade,

⁶⁰ Directiva n.º 2001/4/CE, do Conselho, de 19 de Janeiro de 2001, JO n.º L 22, de 24.1.2001, rectificativo JO n.º L 26, de 27.1.2001.

assegurou-se que, até 31 de Dezembro de 2005, a taxa normal não possa ser inferior a 15%⁶¹.

5. Matérias em discussão

5.1 O “Pacote” de Outubro de 2004

Em 29 de Outubro de 2005, foi apresentado um “Pacote” composto por duas propostas de Directiva e uma proposta de Regulamento.

Tal como a Comissão elucida na exposição de motivos deste “Pacote”, o seu principal objectivo consiste em introduzir medidas de simplificação das formalidades a cumprir no que respeita às obrigações em sede de IVA pelos sujeitos passivos que não dispõem de nenhum estabelecimento estável no EM onde exercem uma actividade. Para atingir tal objectivo são propostas seis medidas em concreto, a saber:

- Um regime de “balcão único” para os sujeitos passivos não estabelecidos”;
- Um regime de “balcão único” tendo em vista modernizar o procedimento de reembolso instituído no contexto da Oitava Directiva;
- A harmonização das regras respeitantes aos bens e serviços relativamente aos quais os EM podem aplicar restrições do direito à dedução do imposto;

⁶¹ Sobre as regras de localização das prestações de serviços *vide*, da autora, “*As regras do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a localização das prestações de serviços*” e “*As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado*”. Sobre esta matéria vejam-se ainda, ente nós, António Nunes dos Reis, “*1993 e o Regime Transitório do IVA na perspectiva das prestações de serviços*”, comunicação apresentada nas Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade em Lisboa, Secção Regional de Lisboa da APOTEC, 27 e 28 de Novembro de 1992, A. Xavier de Basto, *A tributação do consumo ...*, pp. 186 a 196, Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado*, pp. 83 a 108, O IVA e o mercado interno ..., pp. 193 a 225, Diogo Ortigão Ramos, *IVA nas prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, serviços acessórios e serviços de intermediação – alguns casos*, Fisco n.º 78/79, Set-Out. 1996, pp. 119 a 125, Maria Teresa da Graça Lemos, *A tributação dos transportes no âmbito da Sexta Directiva* (comentário a dois acórdãos do Tribunal das Comunidades), Fisco n.º 32, Junho 1991, pp. 41 a 44 e *Alterações na aplicação do IVA a algumas prestações de serviços*, Fisco n.º 50, Janeiro de 1993, pp. 13 a 22 e Miguel Silva Pinto, *As novas regras de localização dos serviços no Código do IVA- casos práticos*, Fisco n.º 50, pp 33 a 40.

- Um alargamento do recurso ao mecanismo da auto liquidação (*reverse charge*) para determinadas operações entre empresas realizadas por sujeitos passivos não estabelecidos;

- Uma revisão do regime especial para as pequenas empresas (a que corresponde o regime previsto no nosso art. 53.º do CIVA);

- Uma simplificação do regime especial das vendas à distância (entre nós previsto nos arts. 10.º e 11.º do RITI).

Para o efeito, são elaboradas três propostas distintas: uma alteração da Sexta Directiva, a substituição da Oitava Directiva IVA e uma alteração do Regulamento n.º 1798/2003, do Conselho, relativo à cooperação administrativa no contexto do IVA.

5.2. Proposta de Directiva sobre os serviços B2B

De acordo com esta proposta, apenas aplicável aos serviços efectuados entre sujeitos passivos do imposto, pretende-se alterar a regra geral de localização das prestações de serviços da origem para o destino. Ou seja, para operações efectuadas entre sujeitos passivos do imposto a regra geral de localização passará a ser o local do consumo, i.e, o local onde o adquirente dos serviços estabeleceu a sua actividade económica e não a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador. Nestas circunstâncias, o imposto será liquidado através do mecanismo da auto liquidação (*reverse charge*), podendo o sujeito passivo, consoante a natureza da actividade económica em causa, ter direito ao correspondente direito de dedução do IVA. Evita-se, desta forma, que os sujeitos passivos se tenham que registar em EM onde não se encontram inscritos e que tenham que solicitar o reembolso do IVA ao abrigo da Oitava Directiva.

Apesar de se alterar a regra geral de localização, prevê-se que se mantenham numerosas excepções que pretendem manter a tributação no EM de consumo, tal como actualmente se verifica, nomeadamente para as seguintes operações⁶²:

- Serviços relacionados com imóveis, em que o local de tributação permanecerá a ser o da respectiva localização;

- Serviços de transporte de passageiros, que mantêm a regra de

⁶² COM(2003) 397 final, de 23.7.2003.

localização no local onde é materialmente executado, tendo em consideração as distâncias percorridas em cada país;

- Actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares, como feiras e exposições, em que o local de tributação se mantém no local onde são realizados;

- Serviços de *leasing* automóvel de curta duração (até 30 dias), efectuadas a sujeitos passivos, cujo local de tributação passará a ser o lugar onde o meio de transporte é efectivamente colocado à disposição do sujeito passivo;

- Serviços de restauração efectuados a sujeitos passivos, em que o lugar de tributação passará a ser o local onde são materialmente executados.

Tal como a Comissão faz questão de salientar, com esta proposta pretende dar início a uma primeira parte da reforma das regras aplicáveis à localização das prestações de serviços, tratando apenas, nesta primeira abordagem, das prestações de serviços entre sujeitos passivos. As prestações de serviços efectuadas a adquirentes que não sejam sujeitos passivos do imposto serão tratadas posteriormente.

5.3. Reformulação da Sexta Directiva e demais legislação

No contexto da reformulação das regras da Sexta Directiva e demais legislação relativa a este imposto, a Comissão pretende proceder a uma simplificação das regras aplicáveis em sede de IVA, reunindo num único diploma todas as directivas IVA.

Tal como se explicita na exposição de motivos, trata-se de uma questão de clareza (racionalidade legislativa), relacionada com as inúmeras alterações de que este imposto foi objecto desde 1967, não se afectando o seu conteúdo. De acordo com esta proposta, dos actuais 53 artigos da Sexta Directiva passamos para um único diploma com 402 artigos...

5.4. Proposta de Directiva sobre as taxas reduzidas

A Comissão apresentou uma proposta⁶³ sobre o âmbito de aplicação

⁶³ O anexo H da Sexta Directiva prevê a lista dos bens e serviços aos quais os EM podem aplicar taxas reduzidas do IVA.

das taxas reduzidas com vista à simplificação das regras nesta matéria e à aplicação mais uniforme deste imposto.

A proposta destina-se a proporcionar aos EM as mesmas oportunidades de aplicação de taxas reduzidas em certos domínios (como em restaurantes, no alojamento, no fornecimento de gás e electricidade e nos serviços de cuidados ao domicílio). Destina-se igualmente a racionalizar as múltiplas derrogações actualmente em vigor em matéria de taxas reservadas a certos EM. Para esse efeito, propõe-se transformar o anexo II da Sexta Directiva⁶⁴ na lista de referência única de todas as derrogações à aplicação da taxa normal do IVA. O objectivo é melhorar o funcionamento do mercado interno e evitar potenciais distorções da concorrência.

5.5 Proposta de Directiva das agências de viagem

Esta proposta de Directiva visa alterar o regime vigente das agências de viagens, modernizando-o e tornando mais uniforme a respectiva aplicação nos diversos EM. Simultaneamente, deverá suprimir distorções da concorrência entre os operadores comunitários e os operadores de países terceiros.

De facto, a evolução comercial neste sector conduziu a que um objectivo primordial do regime especial, a distribuição das receitas do IVA pelos EM em que a viagem decorre e pelo EM em que a agência de viagens está estabelecida, deixasse de ser alcançado. De salientar que, na sequência de um parecer do Parlamento Europeu, a Comissão alterou a sua proposta inicial em relação ao regime especial das agências de viagens, a fim de nele incluir o “mecanismo do balcão único” para os operadores de países terceiros abrangidos pelo âmbito de aplicação deste regime especial.

⁶⁴ Conforme refere António Carlos dos Santos, *Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais...*, p. 47, nota de rodapé 109, de acordo com um estudo da Comissão de 25 de Agosto de 1987, os EM importadores líquidos seriam, ainda em milhões de ECUS, a Dinamarca (+680), a Espanha (+132), a França (+1241), a Grécia (+437), a Irlanda (+52), a Itália (+147), Portugal (+77) e o Reino Unido (+1845). Os exportadores seriam a Alemanha (-3524), a Holanda (-1509) e a União Económica entre a Bélgica e o Luxemburgo (-747).

IV. CONCLUSÕES: RUMO A UM TERCEIRO SISTEMA COMUM DO IMPOSTO?

As principais conclusões que a presente análise nos permite retirar são as seguintes:

1. Estamos perante um processo de harmonização inacabado, com diversas insuficiências que urge corrigir.
2. O programa da Comissão de 2000 apresentou-se como a estratégia mais realista para a evolução do sistema comum a curto prazo.
3. Foram alcançados recentemente progressos pontuais de harmonização deste tributo que permitem a eliminação de relevantes obstáculos fiscais no mercado interno.
4. A actuação da Comissão poderá ser interpretada como uma progressão rumo a um novo modelo de sistema comum do imposto, baseado na experiência do “sistema do balcão único”, na alteração da regra geral de localização das prestações de serviços e no mecanismo electrónico de distribuição das receitas. Em suma, não se sabe bem qual o modelo proposto para regime definitivo.

1. Um processo de harmonização inacabado

1.1. Na senda de um regime perfeito

O regime definitivo de tributação na origem foi, desde sempre, defendido pela Comissão com fundamento no facto de não deverem existir discriminações no tratamento fiscal das mercadorias transaccionadas no interior de um EM ou de um EM para outro. Este facto tem subjacente o princípio básico de que a harmonização fiscal se faz na medida das necessidades da construção europeia. Na realidade, em termos puramente teóricos, num espaço económico integrado, faz todo o sentido a concessão de igual tratamento entre operações realizadas no interior de um EM e transacções intracomunitárias, respeitando-se, desta forma, o princípio da não discriminação. Para efeitos de delimitação do modelo de um regime definitivo é condição prévia sabermos para qual modelo político caminhamos na UE. Num modelo federalista com unificação dos IVAs nacionais, fará todo o sentido adoptar um princípio puro de tributação na origem, de acordo com o qual o IVA é liquidado

no EM de origem, nas condições nele vigentes, concedendo-se o direito à dedução no EM de destino. Este modelo puro pressupõe, obviamente, uma grande harmonização das taxas do imposto, pelo que se dispensa a existência de uma câmara de compensação. Mas há que ser realista. Estamos longe de tal modelo político, pelo que será impossível, por ora, a adopção de um princípio da origem puro. Por esse facto, a Comissão propôs modelos híbridos de um regime definitivo de tributação na origem com liquidação na origem e afectação das receitas aos EM de consumo. Os diversos modelos de câmara de compensação propostos, em boa verdade, nunca conseguiram angariar a confiança suficiente dos EM, de forma a se poder avançar, sem grandes receios, para tal sistema. Muito pragmaticamente, temos que constatar que o nível máximo de harmonização das taxas normais deste imposto até hoje conseguido deixa ainda subsistir um intervalo de 15% a 25%. A passagem a um regime de tributação na origem com um mecanismo de câmara de compensação nos termos propostos pela Comissão, não agrada, naturalmente, aos EM “importadores líquidos”⁶⁵.

Tendo em consideração o impasse a que se chegou neste domínio, importará atender, antes de mais, às diversas insuficiências do sistema comum que temos e tentar supri-las. É esta visão pragmática de correcção que a Comissão apresentou em 1996, embora ainda, renitentemente, a par da ideia da instituição de um regime híbrido de tributação na origem. É esta visão pragmática de simplificação e modernização do imposto que é assumida como principal, a curto médio prazo, no seu programa de 2000.

A evolução da posição da Comissão quanto ao modelo de um regime definitivo tem sido significativa e cada vez mais pragmática. Façamos, a este propósito, uma pequena incursão sobre os principais objectivos enunciados, de foram a podermos retirar as nossas conclusões:

a) As primeiras Directivas IVA adoptaram o princípio de tributação no país de destino no contexto das transacções intracomunitárias de forma transitória. Com efeito, no art. 4.º da Primeira Directiva já se

⁶⁵ Apresentadas na Comunicação global da Comissão *Achèvement du marché intérieur – rapprochement des taux et harmonization des structures des impôts indirects*, COM (87) 320 final, de 10.9.1987.

admitia implicitamente a adopção do princípio de tributação na origem, ao se referir ao “*objectivo de supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais*”;

b) Na Sexta Directiva mantém-se a tributação no destino a título transitório. De facto, refere-se expressamente, no respectivo art. 28.º, que, no tocante às transacções intracomunitárias, a taxa zero se manterá unicamente até à supressão da tributação nas importações e do agravamento das exportações;

c) No Livro branco da Comissão de 1985, fala-se na adopção de um procedimento comunitário que trate as transacções intracomunitárias da mesma forma que as compras e vendas semelhantes efectuadas no interior dos EM. Para esse efeito, salienta-se que as vendas deveriam ser tributadas junto do vendedor, permitindo-se a dedução do IVA suportado pelo adquirente e prevê-se a existência de uma câmara de compensação para garantir que o IVA cobrado ao EM de exportação e deduzido no EM de importação fosse reembolsado a este último;

d) Em 1987, nas chamadas Propostas Cockfield⁶⁶, voltam-se a apresentar propostas híbridas de passagem à origem, com instituição de câmaras de compensação. Estas propostas impulsionaram a apresentação de formulações similares posteriores por parte da Comissão⁶⁷;

e) Não se tendo reunido o consenso necessário a um acordo quanto aos mecanismos de câmara de compensação, entra em vigor em 1993 o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, com características de transitoriedade, até à adopção de um regime definitivo;

f) Em 1996, no seu novo programa de passagem ao regime definitivo de tributação, a Comissão passa a falar, a propósito, nas linhas gerais de um novo sistema comum do IVA. Para esse efeito propõe a definição de um lugar único para a tributação de todas as operações

⁶⁶ Referimo-nos, nomeadamente, às propostas 8 de Maio de 1990, constantes do doc COM (90) 182 e 183 final.

⁶⁷ Sobre as diversas alternativas ao actual regime transitório, vide, Santos, António Carlos dos e Mário Alberto Alexandre - *O IVA comunitário na encruzilhada...*. Tal como referem os autores, esta questão foi objecto de debate em Trèves, num seminário que deu origem à publicação do livro *Le système TVA dans le Marché Unique*, vol. 17, de l'Académie de Droit Européen de Trèves, ERA, livro editado por M. Aujean, no qual estão incluídos os referidos entendimentos sufragados por Arnold, von Wallis, Boucharde e Terra.

praticadas pelos sujeitos passivos no interior da Comunidade, a saber, o EM onde o sujeito passivo se encontre registado para efeitos de IVA, independentemente do local da prática das transacções, com exercício do direito à dedução naquele EM, bem como a instauração de uma câmara de compensação. A par do novo sistema, salienta a necessidade de se adoptarem medidas de aperfeiçoamento ou modernização do sistema actual;

g) Na sua Comunicação de 2000, decididamente, a Comissão dá prioridade, a curto médio/prazo, à simplificação e modernização do actual sistema, sem pôr, no entanto, em causa, a “...*ideia de um regime definitivo de tributação no Estado-membro de origem das operações que dão lugar a um consumo na Comunidade como objectivo a longo prazo*” (sem fazer referências a qualquer modelo, puro ou híbrido);

h) Na sua Comunicação de 2003, a Comissão passa a falar expressamente na não incompatibilidade entre o sistema definitivo de tributação na origem proposto em 1996 e a generalização da aplicação de um “sistema de balcão único” e da localização das prestações de serviços no destino, com instituição de um mecanismo de transferência de receitas.

1.2. Alternativas ao regime transitório

Importa fazer opções realistas. É certo que o regime transitório tem diversos aspectos negativos, revestindo-se de grande complexidade em determinados aspectos, como, por exemplo, os regimes especiais, aumentando as obrigações administrativas dos contribuintes. Um dos aspectos mais problemáticos reside no facto de ser um regime permeável à fraude e à evasão fiscais, mas trata-se de um custo da abolição das fronteiras fiscais... Ninguém gosta do regime transitório, as empresas, as instituições comunitárias, diversas organizações representativas de interesses económicos, os fiscalistas, os tribunais... Várias têm sido as alternativas apresentadas, mais de um ponto de vista teórico do que prático, tendo em vista alterar o sistema comum do IVA⁶⁸. Entre elas, poderemos enunciar:

⁶⁸ Denis Badré, *Pour ou Contre le Futur Système de TVA en Europe*, Les rapports du Sénat, n.º 264, Paris, 1996-1997.

a) A proposta apresentada em 1995 por Vanistendael, de tributação no país de origem às taxas do país de destino, que vem corroborar a tese defendida por Maurice Lauré. Com efeito, de acordo com Lauré, o IVA devia ser calculado na origem com as taxas em vigor no país de destino. Os expedidores calculariam os montantes do IVA do país de destino, mencioná-lo-iam à parte nas suas declarações fiscais e as administrações fiscais do país de origem transferi-lo-iam para os países de destino;

b) A proposta apresentada em 1996 por Keen e Smith, de introdução do sistema VIVAT, de acordo com o qual as transacções entre sujeitos passivos, incluindo as intracomunitárias, seriam submetidas a uma taxa europeia uniforme mantendo os EM a possibilidade de fixarem as taxas aplicáveis aos consumidores finais;

c) A tese defendida por John Arnold em 1997, no sentido de conservar por tempo indeterminado o regime transitório, procedendo-se, todavia, ao respectivo aperfeiçoamento, ideia corroborada no designado Relatório Badré apresentado junto do Senado francês⁶⁹;

d) Passar ao regime de tributação na origem apresentado por Lord Cockfield em 1987, introduzindo-lhe pequenas alterações, conforme o defendido por George von Wallis;

e) Adoptar o novo sistema comum do IVA proposto pela Comissão em 1996, i.e, um regime baseado na tributação no EM do estabelecimento, tal como o proposto por Jean-Claude Bouchard;

f) Cobrar o IVA a nível comunitário, transformando-o num verdadeiro tributo comunitário, com fusão dos IVA nacionais, tal como o proposto por Ben Terra.

2. A pragmática estratégia da Comissão de 2000

Da análise à evolução levada a efeito supra, concluímos que a Comissão, faseadamente, tem vindo a recolher vários ensinamentos. Um deles o de que, mais relevante do que cogitar em modelos definitivos de tributação na origem, importa actuar de forma pragmática sobre o modelo existente.

⁶⁹ De acordo com este modelo, Lord Cockfield propunha aplicar o IVA nas transacções intracomunitárias de acordo com as mesmas regras das operações internas, associando-lhe, para efeitos da dedução num Estado membro diferente do Estado de facturação, um mecanismo de redistribuição da receita fiscal, género câmara de compensação

Importa atender a aspectos de ordem prática e a experiência demonstrou-nos, nos diversos modelos sucessivamente apresentados de passagem à origem, que os custos da instituição de um regime como este são, pelo menos a curto médio prazo, avultados e politicamente inviáveis. Com efeito, embora este sistema seja mais compatível com a ideia de mercado interno, o certo é que restam por resolver questões complexas, tais como as transacções em cadeia e a magna questão da distribuição das receitas.

Ou seja, o certo é que não se vislumbrou, até agora, nenhuma alternativa eficaz relativamente ao regime transitório, pelo que temos, por enquanto, que viver com tal “mal menor”. A própria Comissão, defensora acérrima da passagem a um regime de tributação no país de origem tem, actualmente, uma posição cada vez mais flexível. Independentemente de nos podermos questionar de qual será a verdadeira estratégia subjacente a tal flexibilidade uma coisa é certa: tal como a Comissão acabou por reconhecer na sua estratégia de 2000, actualmente não se encontram reunidas as condições para passarmos a um regime definitivo de tributação na origem e temos um sistema comum do IVA repleto de lacunas e aspectos que importa corrigir.

3. As recentes alterações em sede de IVA

Vimos que, de acordo com a proposta da Comissão de 2000, foram alcançados vários progressos de simplificação e modernização do sistema comum, que, em nosso entendimento, vão no bom sentido, tendo sido eliminados importantes obstáculos fiscais ao funcionamento do mercado interno.

A história do IVA é longa e, como todas as histórias, com momentos mais ou menos felizes.

Cada vez mais há mais escolhos a um aprofundamento da harmonização fiscal em geral. Não é por mero acaso que, nos últimos tempos, assistimos a um grande labor da Comissão e do Conselho nesta matéria. A regra da unanimidade ainda perdura, não obstante diversas tentativas de passagem, em certos domínios, ao voto por maioria qualificada. Trata-se de uma área particularmente delicada, estreitamente ligada à soberania nacional, cada vez mais delimitada com a evolução da construção europeia. A área da política financeira, com a perda da autonomia das

políticas monetárias e cambial, torna-se um reduto de soberania mais apetecível. E os problemas do alargamento com decisões a vinte e cinco tornam cada vez mais complexa a adopção de decisões melindrosas na área fiscal.

4. Rumo a um novo modelo comum?

Não nos restam quaisquer dúvidas, depois do que acabámos de analisar, que não será a curto prazo que iremos adoptar um regime definitivo do IVA.

O processo de harmonização do IVA encontra-se em plena evolução, procurando-se, sobretudo, corrigir determinados aspectos mais negativos tendo em vista o objectivo da construção europeia.

Várias questões se poderão colocar. Será tal evolução positiva? Caminharemos no sentido certo? Alcançaremos, porventura, alguma vez, um regime definitivo do IVA nas transacções intracomunitárias? Será que tal desiderato, nunca atingido numa Comunidade a seis, nove, dez, doze ou quinze, poderá ser concretizado numa Comunidade a vinte e cinco, a vinte e sete e porventura mais Estados membros? Estará apenas em causa na nova estratégia da Comissão um simples aperfeiçoamento do sistema actual?

Afigura-se-nos muito difícil ultrapassar a encruzilhada em que nos encontramos neste domínio. Mas será negativo? Seria o regime definitivo, efectivamente, a solução mais perfeita na prática? E qual o modelo de regime definitivo a adoptar? Cada vez mais o regime definitivo do IVA nos aparece num horizonte mais longínquo, menos exequível, sobretudo com os sucessivos alargamentos e a sobrevivência da regra da votação por unanimidade.

Todavia, três aspectos em particular merecem toda a nossa atenção na nova Comunicação da Comissão: *i)* o mecanismo de cooperação instituído através do Regulamento para as prestações de serviços efectuadas através do comércio electrónico; *ii)* a pretensão de vir alterar as regras de localização das prestações de serviços para o país de destino; *iii)* a previsão, também no contexto da Directiva do comércio electrónico, de um mecanismo electrónico apropriado para o cálculo, a declaração, a cobrança e a repartição do IVA.

Se, relativamente à primeira situação, se verifica uma forte insis-

tência da Comissão em, cada vez mais, pretender instituir “sistemas de balcão único”, no tocante ao mecanismo electrónico de redistribuição de receitas, a Comissão salienta que se deverá reflectir sobre a respectiva aplicação a todas as operações em que um sujeito passivo é devedor de imposto num EM em que se não encontre estabelecido. Por outro lado, pretende-se retornar ao sistema das Primeiras Directivas IVA, alterando a localização de certas prestações de serviços para o EM onde se verifica o consumo (note-se que, quando a Sexta Directiva alterou a regra geral de localização das prestações de serviços para a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, esta mudança foi vista como uma conquista no sentido da adopção do princípio da origem).

Estarão, discretamente, lançadas as sementes para um futuro regime alternativo ao clássico regime definitivo do IVA que se poderá vir a configurar como um terceiro sistema comum deste imposto e que, no fundo, acolhe, no essencial, a proposta de Maurice Lauré e de Vanistendael? Ou pretender-se-á fazer do regime transitório um regime definitivo, introduzindo-lhe, apenas, alguns aperfeiçoamentos?

Reconhecemos que uma das intenções da Comissão ao instituir o sistema VIES era, precisamente, a de que tal sistema pudesse vir a transformar-se numa câmara de compensação caso a experiência fivesse êxito de forma a angariar a confiança necessária dos EM. Infelizmente (temos um sistema muito permeável à fraude e evasão fiscal), o sistema VIES não funciona a 100%, facto suficiente para não poder merecer a total confiança dos EM, pelo que o objectivo da Comissão não se pode vir a concretizar. O princípio fundamental do IVA é o de que se trata de um imposto geral sobre o consumo cujas receitas devem ser entregues ao Estado membro em que decorre o consumo efectivo, mas este princípio deve obedecer a uma regra de ouro: o igual tratamento fiscal entre as mercadorias vendidas no interior de um EM e as transaccionadas para outro EM. Por outro lado, procura-se simplificar a vida aos operadores. Mas estes objectivos são conflituantes, devendo coordenar-se tendo em vista os objectivos políticos da construção europeia.

Entendemos que a nova abordagem da Comissão é, inquestionavelmente, uma abordagem pragmática quando se preocupa com a simplificação e a modernização do imposto relativamente aos aspectos mais práticos que colidem com a livre circulação, tais como as questões relativas à facturação e ao comércio electrónico.

Tais alterações pontuais estão inseridas numa estratégia de passagem ao regime definitivo de tributação para as transacções intracomunitárias. O objectivo não foi afastado, como a própria Comissão o reconhece. Antes pelo contrário, permanece, qual D. Sebastião, envolto em espesso nevoeiro.

Passo a passo, a Comissão tem vindo a preparar o caminho para, de forma mais ou menos astuta, concretizar esse objectivo. A estratégia de concretização deste objectivo não nos é, desta vez, apresentada de uma forma directa, como nos seus programas anteriores, nomeadamente o de 1996, mas indirectamente, preparando cautelosa e pragmaticamente o terreno, procurando limar arestas e criar condições para o efeito.

Poderemos ter várias indicações no sentido de a Comissão estar a preparar um regime para as transacções intracomunitárias baseado no “mecanismo do balcão único”, que tem vindo a pretender introduzir em diversos domínios. A este propósito saliente-se, uma vez mais, a não inocente referência, aquando da alusão à reformulação da Sexta Directiva na Comunicação de 2003, ao facto de “... *por conseguinte, a reformulação não implica de modo algum o abandono do objectivo final* (um regime do IVA baseado no princípio de um local único de tributação) *e destina-se antes a criar um instrumento adequado para o período durante o qual o regime actual permanecerá em vigor*” (o sublinhado é nosso).

Será a forma mais correcta de atingirmos o regime definitivo? Não se correrá o risco de desvirtuar as suas características?

Parece-nos que a Comissão nos apresenta de forma algo confusa os seus objectivos. Senão vejamos:

a) Não é afastado o princípio da origem. Mas resta saber qual. Tal como salienta, a ideia de um local único de tributação é o “*objectivo final*”;

b) A Comissão, parece, desta forma, querer ultrapassar os problemas de instituição de um regime definitivo de tributação na origem híbrido, parecendo, por sua vez, apresentar propostas igualmente híbridas que conjugam origem e destino, com maior predominância deste último. Dadas as diferenças das taxas e a dificuldade em harmonizá-las, sustenta a alteração das regras de localização de certas prestações de serviços no país de destino. Com tal alteração, colocam-se, naturalmente, maiores problemas de controlo, dando-se a primazia ao factor arrecadação directa de receitas por esses EM;

c) Dados os problemas administrativos decorrentes da actuação como sujeito passivo em diferentes EM, sugere o alargamento do “sistema de balcão único”. Mas este sistema pressupõe uma tributação na origem nas condições do destino e, conseqüentemente, uma redistribuição de receitas. Ora, a redistribuição de receitas comporta riscos idênticos aos de uma câmara de compensação...

Em suma, afigura-se-nos que vivemos numa época em que estão lançadas, a título experimental, diversas propostas pela Comissão que, dada a sua indefinição, deixam no ar a seguinte questão: qual será o rumo do actual sistema comum do IVA? Um novo sistema comum com mistura de todos estes ingredientes? Provavelmente sim, diria, mas, como em tudo na vida, só o tempo o dirá.

ANEXO I**Propostas apresentadas ao Conselho aquando do lançamento da nova estratégia**

Objecto da proposta	Situação no Conselho
Alteração do estatuto do Comité do IVA [COM (1997) 325]	Inexistência de progressos
Melhoria da assistência mútua em matéria de cobrança [COM (1998) 364]	Adoptada através da Directiva 2001/44/CE, de 15.06.2001 (JO n.º L 175, de 28.6.2001)
Direito à dedução [COM (1998) 377]	Ainda em discussão ao Conselho
Determinação do devedor [COM (1998) 660]	Adoptada através da Directiva 2000/65/CE, de 17.10.2000 (JO n.º L 269, de 21.10.2000)

Propostas apresentadas após o lançamento da nova estratégia em Junho de 2000

Objecto da proposta	Situação no Conselho
Serviços prestados por via electrónica [COM (2000) 349]	Adoptada através da Directiva 2002/38/CE e do Regulamento n.º 792/2002, de 7.5.2002 (JO n.º L 128, de 15.5.2002)
Fixação da taxa normal mínima do IVA [COM (2000) 537]	Adoptada através da Directiva 2001/41/CE, de 19.1.2001 (JO n.º L 22, de 24.1.2001)
Facturação [COM (2000) 650]	Adoptada através da Directiva 2001/115/CE, de 20.12.2001 (JO n.º L 15, de 17.1.2002)
Cooperação administrativa no domínio do IVA [COM (2001) 294]	Adoptada através do Regulamento (CE) n.º 1798/2003, de 7.10.2003 (JO n.º L 264, de 15.10.2003)

Prorrogação do programa Fiscalis [COM (2002) 10]	Adoptada através da Decisão 2235/2002/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3.12.2002 (JO n.º L 341, de 17.12.2002)
Regime especial das agências de viagens [COM (2002) 64]	Ainda em discussão no Conselho
Prorrogação da faculdade que autoriza os Estados membros a aplicarem uma taxa reduzida de IVA a certos serviços de grande intensidade de factor trabalho [COM (2002) 525]	Adoptada através da Directiva 2002/93/CE, de 3.12.2002 (JO n.º L 334, de 7.12.2002 e rectificativo de 23.1.2003, JO n.º L 18, de 23.1.2003)
Lugar de entrega do gás e da electricidade [COM (2002) 688]	Adoptada através da Directiva 2003/92/CE, de 7.10.2003 (JO n.º L 260, de 11.10.2003).
Serviços postais [COM (2003) 234]	Ainda em discussão no Conselho
Processo de aprovação de medidas derogatórias e à competência de execução [COM (2003) 335]	Ainda em discussão no Conselho
Âmbito de aplicação das taxas reduzidas [COM (2003) 397]	Ainda em discussão no Conselho
Local de tributação das prestações de serviços (B2B) [COM (2003) 822]	Ainda em discussão no Conselho
Reformulação da Sexta Directiva [COM (2004) 641]	Ainda em discussão no Conselho
Localização de certas prestações de serviços, direito à dedução, balcão único e cooperação administrativa [COM (2004) 728]	Ainda em discussão no Conselho
Nacionalização das medidas derogatórias [COM (2005) 89]	Ainda em discussão no Conselho

ANEXO 2**Propostas legislativas que a Comissão pretende apresentar a curto prazo**

Objecto	Calendário previsto
Sistemas de promoção e cartões de pagamento	2.º trimestre de 2004
Simplificação das obrigações (incluindo a revisão do local de tributação dos bens e o regime das PME)	3.º trimestre de 2004
Supressão da tributação dupla em casos individuais	3.º trimestre de 2004
Regime do IVA das autoridades públicas	4.º trimestre de 2004
Local de tributação das prestações de serviços (B2C)	2005
Análise de várias opções, faculdades e disposições transitórias	2005
Tributação dos serviços financeiros	2005
Revisão do sistema VIES	p. m.

PRINCIPAIS ABREVIATURAS UTILIZADAS

CCTF – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CTF – Ciência e Técnica Fiscal

Ed – edição ou editado (a) ou editor (a)

EM – Estado membro ou Estados membros

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

JO – Jornal Oficial das Comunidades

Op. cit – obra citada

p. – página

p. ex. – por exemplo

pp. – páginas

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

RMC – Revue du Marché Commun

RMUE – Revue du Marché Unique Européen

TJC – Tribunal de Justiça das Comunidades

UE – União Europeia

VT – VAT Monitor

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Mário – “*As novas obrigações fiscais e estatísticas decorrentes da harmonização da tributação indirecta (IVA)*”, Fisco n.º 46, Setembro 1992.

– “*Desafios e tendências da fiscalidade (tributação indirecta)*”, comunicação apresentada no Seminário A Fiscalidade portuguesa face às reformas em curso, ocorrido em Lisboa em 28 de Janeiro de 1998.

BASTO, Xavier de – “*Problemas fiscais da realização do mercado interno*”, DGCI, 1988.

– A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, CTF n.º 361, Janeiro/Março 1991 e n.º 362, Abril/Junho 1991.

– “*1993 e a abolição das fronteiras fiscais*”, Conferência IVA 1993, Março 1992.

CORREIA, Arlindo – “*Notas sobre a situação actual da harmonização fiscal na CEE no domínio dos impostos indirectos*”, CTF n.º 354.

– Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, APOTEC, 3.ª edição, 1981.

– “*As consequências globais do mercado único na fiscalidade portuguesa*”, Fisco n.º 26, Dezembro 1990.

– “*IVA – A cooperação administrativa como instrumento de controlo, substituindo as fronteiras fiscais. As novas obrigações dos sujeitos passivos de IVA em 1993*”, Fisco n.º 48/49, Novembro/Dezembro 1992.

DEROUIN, Philippe – La Taxe sur la Valeur Ajouté dans la Communauté Économique Européenne, Editions Jupiter, Paris, s/ edição.

GUIEU, P. – “*L'élimination des barrières fiscales et l'harmonisation de la TVA*”, RMUE, n.º 1/91.

LAURÉ, Maurice – La Taxe sur la Valeur Ajouté, Sirey, 1953.

– “*Equívoco sobre o Mercado único, ilusões e perigos da eliminação dos controlos efectuados a partir das fronteiras*”, Câmara dos Despachantes Oficiais, IV Seminário Internacional de Estudos da Confiad, 1990.

– “*Une TVA européenne : problèmes généraux*”, RMC n.º 363, Décembre 1992.

LEMOS, Maria Teresa -- “*Algumas observações sobre a eventual introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal*”, CTF n.º 156.

-- “*Harmonização das legislações dos Estados Membros da CEE no âmbito do Imposto de Transacções*”, CTF n.º 193/195.

-- “*Alguns aspectos da substituição do Imposto de Transacções pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Comemoração do XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 1984.

-- “*Algumas considerações sobre a adopção do IVA comunitário*”, CTF, n.ºs 247/249.

-- “*Linhas gerais do novo sistema comum do IVA*”, CTF n.º 382, Junho/Setembro 1996.

LOURENÇO, Paulo -- “*A tributação do consumo: Breves notas sobre a sua evolução*”, Boletim da BDO, Janeiro de 1998.

MICONI, Pascale -- “*Notas à Sexta directiva do IVA*”, DGCI, Serviços de Administração do IVA, 1986.

-- “*Razões justificativas da introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, CTF n.ºs 244/246.

PALMA, Clotilde Celorico -- “*Introdução ao Imposto sobre o valor acrescentado*”, Almedina, Fevereiro de 2005 -- O IVA e o mercado interno -- Reflexões sobre o regime transitório, CCTF n.º 178, 1998.

-- “*Regime transitório do IVA nas Transacções Intracomunitárias -- casos mais relevantes de fraude e evasão fiscais*” -- Boletim da APECA n.º 93, Junho de 1999.

-- “*O comércio electrónico -- Algumas questões fiscais*”, Revista TOC n.º 1, Março de 2000.

-- “*A proposta de Directiva de tributação em IVA dos serviços prestados via electrónica*”, Revista TOC n.º 8, Novembro de 2000.

-- “*A facturação em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado -- linhas gerais da Directiva n.º 2001/115/CE, de 20 de Dezembro*”, Revista TOC n.º 25, Abril de 2002.

-- “*As regras do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a localização das prestações de serviços*”, Revista TOC n.º 29, Agosto de 2002.

-- “*Imposto sobre o Valor Acrescentado- últimas alterações introduzidas através do Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de Agosto*”, Revista TOC n.º 31, Outubro de 2002.

– “As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, CTF n.ºs 409-410, Janeiro-Junho de 2003.

– “As operações realizadas via electrónica – alterações introduzidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado pelo Decreto-Lei n.º 130/2003”, Revista TOC n.º 41, Agosto de 2003.

– “O IVA e as vantagens de localização dos operadores de comércio electrónico na Madeira”, Revista TOC n.º 43, Outubro de 2003.

– “A facturação em sede de IVA – principais alterações do DL n.º 256/2003”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 44, Novembro de 2003.

– “A facturação em sede de IVA – principais alterações do DL n.º 256/2003”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 45, Dezembro de 2003.

PITTA E CUNHA, Paulo de – “O Imposto sobre o Valor Acrescentado e o sistema de deduções financeiras”, CTF n.º 443.

REIS, António Nunes dos – “O imposto sobre o Valor Acrescentado em 1993, alterações decorrentes da criação do mercado interno”, Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade em Lisboa, Secção Regional de Lisboa da APOTEC, 27 e 28 de Novembro de 1992.

– “A harmonização da fiscalidade indirecta – O sistema comum do IVA”, Comunicação apresentada na Conferência O novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, organizada pela MGI em 27 de Janeiro de 2000.

SANTOS, António Carlos dos – “Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais. Do princípio do destino ao princípio da origem?” Separata da CTF n.º 372, Out./Dez. 1993.

SANTOS, António Carlos dos e Mário Alberto Alexandre – “O IVA comunitário na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?”, CTF n.º 397, Jan./Mar. 2000.

TAIT, Alain A. - *Value Added Tax*, McGraw Hill, London, 1972.

TERRA, Ben – “Systems of levying a sales tax”, VM, n.º 6-1990, June.

– “A eliminação das fronteiras fiscais, nova directiva, adicional à Sexta Directiva na qual introduz algumas alterações”, Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade em Lisboa, Secção Regional da APOTEC, 27 e 28 de Novembro de 1992.