

Índice

1. Nota introdutória: a Tributação Geral e Especial do Consumo
2. Contexto actual e perspectivas: o lançamento de um debate sobre o sistema de IVA
3. O Livro Verde Sobre o Futuro do IVA: razão de ordem
4. Melhoria do sistema do IVA nas operações intra-UE
5. Melhoria do sistema do IVA nas questões transversais ao sistema interno e às operações intra-UE
 - 5.1. Como assegurar a neutralidade do sistema de IVA
 - Sector público
 - Operações realizadas por sociedades gestoras de participações
 - Redução das isenções
 - Deduções
 - Serviços internacionais – dupla tributação ou não tributação
 - 5.2. Que grau de harmonização exige o mercado único
 - Processo jurídico
 - Excepções e capacidade da UE para reagir rapidamente à fraude
 - Taxas de IVA
 - 5.3. Reduzir a burocracia: um sistema de IVA mais simples
 - 5.4. Um sistema de IVA mais robusto e imune à fraude
 - 5.5. Uma gestão do sistema de IVA eficaz e moderna
6. Comentários finais

A redacção deste texto rege-se pela ortografia antiga

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Este texto corresponde ao desenvolvimento da comunicação apresentada no Colóquio “*O Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização*”, promovido pela Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal (“AMJAFP”), que teve lugar na Universidade Católica, em Lisboa, em 3 de Junho de 2011. Dirijo uma palavra de agradecimento à Senhora Juíza Conselheira Fernanda Xavier, Presidente da Direcção da AMJAFP, a quem devo a minha participação neste evento.

No período de tempo que distou entre a realização do Colóquio e o seu registo escrito, em Janeiro de 2012, foram elaboradas as conclusões da discussão pública do “Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Deste e de outros desenvolvimentos se dará devida nota ao longo do texto.

1. Nota introdutória: a Tributação Geral e Especial do Consumo

Tendo presente a classificação dos impostos feita pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”), impostos de consumo são aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos, decompondo-se em diversas subcategorias:

Classe 5000 – Impostos sobre bens e serviços

- Classe 5100 – Incidentes sobre os próprios bens e serviços**
 - Classe 5110 – Impostos gerais**
 - Classe 5120 – Impostos sobre consumos específicos**
- Classe 5200 – Cobrados pelo uso dos bens
- Classe 5300 – Outros

No sistema fiscal português os principais impostos de consumo podem subdividir-se entre aqueles que são objecto de harmonização comunitária e os impostos não harmonizados.

Estão no primeiro segmento o Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), que reveste as características de um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços¹, e os impostos especiais

¹ A disciplina comunitária do IVA foi durante quase 30 anos assegurada pela Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, JOCE L 145, de 13 de Junho de 1977, denominada Sexta Directiva, que instituiu o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. A Sexta Directiva foi substituída pela Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, JOUE L 347, de 11 de Dezembro de 2006 (“Directiva IVA”), que

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

de consumo – IEC's, *accises* ou *excises*, que incidem sobre bens ou consumos específicos: tabaco, álcool e bebidas alcoólicas, óleos minerais e electricidade².

Na vertente de impostos não harmonizados, surgem o Imposto sobre Veículos ("ISV"), o Imposto do Selo e o Imposto Único de Circulação ("IUC").

O IVA constitui, de longe, a manifestação mais eloquente do fenómeno de tributação da despesa, quer pela expressão material do respectivo contributo para as receitas dos orçamentos dos Estados, quer pela propagação do seu modelo no mundo.

Com efeito, em 2008, as receitas provenientes do IVA representaram 21,4% das receitas fiscais nacionais dos Estados-Membros da União Europeia (já incluindo as contribuições para a segurança social), registando-se um aumento de 12% desde 1995³. Aliás, segundo a OCDE, constitui uma tendência uniforme a longo prazo a passagem dos sistemas fiscais da fiscalidade directa para a fiscalidade indirecta, na perspectiva de incremento das receitas.

Assinalável é, de igual modo, o feito de, até ao presente, mais de 140 países no mundo inteiro terem adoptado um sistema de IVA⁴, nos quais se inclui, a partir de Janeiro de 2012, a China, país que está a iniciar um projecto-piloto que visa a substituição do tradicional imposto de transacções por um sistema de IVA⁵.

2. Contexto actual e perspectivas: o lançamento de um debate sobre o sistema de IVA

Apesar de ser um fenómeno de sucesso, o IVA, como qualquer formato tributário, pode e deve ser periodicamente testado e avaliado.

globalmente manteve a disciplina preexistente, procedendo, no entanto, a uma importante reformulação organizativa do respectivo texto.

² O Imposto sobre a Electricidade foi introduzido com a aprovação do Orçamento do Estado para 2012.

³ Cfr. Livro Verde sobre o Futuro do IVA, COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010, p. 3; *Taxation trends in the European Union*, Comissão Europeia, eurostat, edição de 2010, anexo A, quadros 7 e 8; e "Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States", Sept. 21, 2009, Reckon LLP (para a Comissão Europeia), disponível na internet: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.

⁴ Cfr. Livro Verde sobre o Futuro do IVA, COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010, p. 3; e *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues*, OECD, pp. 6 e 23.

⁵ Conforme referido pela KPMG, o projecto-piloto é, para já, circunscrito à província de Xangai, *China alert*, Issue 40, Novembro, 2011, disponível na internet, em www.kpmg.com/cn/en/IssuesAndInsights.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

A crise económica e financeira despoletada em Outubro de 2008 deu o mote para uma nova reflexão sobre o papel que o IVA deve desempenhar na União Europeia⁶, sem prejuízo de se tratar de um imposto com provas dadas e em fase de maturidade⁷.

Este recentrar das atenções no IVA deve-se a múltiplos os factores, destacando-se, entre outros:

- ❑ A diminuição da tributação directa e da tributação incidente sobre o património em consequência do quadro económico recessivo;
- ❑ A reconhecida eficácia dos impostos de consumo. A despesa representa uma base tributável mais ampla e estável do que os lucros e os rendimentos, permitindo taxas inferiores e com reflexos positivos no crescimento e no emprego; e
- ❑ A necessidade de adaptação dos sistemas de tributação face ao impacto do envelhecimento da população nos mercados de trabalho, na poupança e no consumo. Com a evolução demográfica o financiamento do Estado-Providência tem de se basear menos na tributação do trabalho e no rendimento do capital (poupanças) e mais na fiscalidade indirecta⁸.

O IVA é um imposto tendencialmente proporcional, pelo que o preconizado reforço do seu peso (relativo) no sistema fiscal não é pacífico, nem inócuo. Suscitam-se, a este respeito, os tradicionais obstáculos em torno do tema central da justiça tributária que, para muitos, está na directa dependência da progressividade redistributiva, característica de que este imposto (aleadamente) careceria⁹.

No entanto, esta crença de que um imposto, para ser justo, deve ser progressivo é hoje posta em crise. São inúmeros os autores que sustentam e demonstram que um imposto proporcional, se

⁶ E não só na União Europeia. Sob a égide da OCDE já havia sido organizada em Setembro de 2009 uma Conferência sobre o Futuro do IVA, que teve lugar em Lucerna, na Suíça, relativa ao tema “*Value Added Taxes: Looking Back – Looking Forward*”, cujo comunicado final se encontra disponível no portal de internet da OCDE: www.oecd.org/dataoecd/19/12/43669264.pdf.

⁷ Não esqueçamos que o IVA foi introduzido pela primeira vez na Europa, em França, em 1954. Em 1967, os Estados-Membros da Comunidade Económica Europeia aceitaram substituir os seus sistemas nacionais de tributação do volume de negócios por um sistema comum de IVA – *cfr.* Livro Verde sobre o Futuro do IVA, COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010, p. 3.

⁸ *Cfr.* Livro Verde sobre o Futuro do IVA, COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010, p. 3.

⁹ É a posição convencional segundo a qual apenas os impostos que comportem taxas progressivas são idóneos à prossecução da finalidade de redistribuição da riqueza. Veja-se, neste sentido, Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Mac Graw Hill, Nova Iorque, 1989.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

for eficiente, pode conduzir mais rapidamente à diminuição das desigualdades¹⁰. Acresce que a generalidade dos economistas defende que o IVA encoraja a poupança e o investimento e estudos recentes¹¹ apontam no sentido de se tratar de um imposto mais favorável ao crescimento do que os impostos sobre o rendimento.

É neste quadro que a Comissão Europeia decide lançar o debate público sobre o futuro do sistema de IVA da União Europeia¹², com o objectivo de, a partir de uma análise crítica do sistema actual, identificar sugestões de melhoria nas diversas áreas que permitam alcançar um imposto “*mais simples, mais sólido e eficaz*”.

Na sequência da consulta pública, e conforme havia anunciado, a Comissão apresentou, no final de 2011, uma Comunicação com as respectivas conclusões. Este documento labora nas características fundamentais do futuro sistema de IVA e enumera os domínios prioritários para novas acções¹³.

3. O Livro Verde Sobre o Futuro do IVA: razão de ordem

O Livro Verde sistematiza de forma consistente um conjunto de pontos-chave cuja revisão merece ser ponderada à face da experiência adquirida e da evolução verificada nos últimos anos, os quais serão adiante analisados.

¹⁰ Isabel Correia chega mesmo a demonstrar este efeito no seu estudo sobre o modelo norte-americano: “Consumption Taxes and Redistribution”, in *American Economic Review*, volume 100, n.º 4, 2010, 1673-1694. Nesta perspectiva e sem pretensões de exaustividade: J. L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010; Cláudia Braz e Jorge Correia da Cunha, “Os Efeitos Redistributivos do IVA em Portugal”, in *Boletim Económico do Banco de Portugal*, volume 15, n.º 4, 2009, 71-86; José Guilherme Xavier de Basto, “Justiça Tributária: Ontem e Hoje”, separata do Boletim de Ciências Económicas, Coimbra, Vol. XLIX, 2006, pp. 3-44; e, ainda, Charles L. Ballard; John Karl Scholz; John B. Shoven, “The Value-added Tax: A General Equilibrium Look at Its Efficiency and Incidence”, in *Taxes and Capital Formation*, Martin Feldstein (ed.), University of Chicago Press, Chicago, 1987, 105-108.

¹¹ Asa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia, “Tax and Economic Growth”, *OECD Economics Department Working Paper No. 620*, July 11, 2008, ECO/WKP(2008)28, pp. 42-45; e Zdenek Hrdlicka, Margaret Morgan, David Prusvic, William Tompson and Laura Vartia, “Further Advancing Pro-Growth Tax and Benefit Reform in the Czech Republic”, *OECD Economics Department Working Paper No. 758*, Apr. 19, 2010, ECO/WKP(2010)14, pp. 35-37, ambos disponíveis na internet: www.oecd.org/eco/working_papers.

¹² Materializado no *supra* citado Livro Verde sobre o Futuro do IVA, COM (2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC (2010) 1455, 1.12.2010.

¹³ Tal veio a acontecer em 6 de Dezembro de 2011, com a Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, COM (2011) 851, sobre o futuro do IVA, para um sistema mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único. Doravante faremos referência a este documento utilizando a expressão simplificada “Comunicação da Comissão”.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Porém, não nos enganemos. Não se trata de um aperfeiçoamento desinteressado e altruísta do sistema comum do IVA e das suas fundações que conduza a uma reforma estrutural, mas sim de reforçar a sua capacidade como fonte de receitas.

Indissociável deste debate e das conclusões que do mesmo se irão extrair é, pois, o actual ângulo de análise deste imposto como principal instrumento fiscal de eficácia e solidez económica e de consolidação orçamental e, bem assim, como forma de contribuição financeira para outras políticas da União Europeia.

Com isto queremos dizer de singelo que a perspectiva de manutenção e reforço da receita fiscal¹⁴ proveniente do IVA será uma forte condicionante das conclusões a alcançar¹⁵.

Antecipam-se, assim, recomendações marcadamente orientadas para a resolução das fragilidades do imposto relativas à cobrança, fraude e evasão fiscal e algumas medidas no sentido da diminuição da complexidade do sistema¹⁶, desde que, neste último caso, não acarretem a redução do rédito fiscal.

Não sendo pouco ... fica, porém, por fazer a reflexão sobre a verdadeira reforma do IVA, que terá de incidir sobre aspectos estruturais profundos e modeladores (isenções e direito à dedução, entre outros) dos quais não se esperam novidades a curto ou médio prazo e que, em geral, são apenas aflorados em afirmações programáticas.

O Livro Verde Sobre o Futuro do IVA está sistematizado em dois eixos: as operações transfronteiriças (“intra-UE”) e as questões-chave transversais, quer às operações internas, quer às operações intra-UE¹⁷.

¹⁴ Note-se que esta conclusão não é exclusiva do sistema europeu. Na maior parte dos países os sistemas de IVA têm sido utilizados para incrementar as receitas fiscais, ainda que, nalguns casos, acompanhados da reduções de impostos sobre o rendimento e de *accises* – Cfr. Alain Charlet e Jeffrey Owens, “An International Perspective on VAT”, *Tax Notes International*, V.59, No. 12, September, 20, 2010, 943–954.

¹⁵ Como é, aliás, salientado nas conclusões contidas na Comunicação da Comissão (*vide* nota 12) que refere expressamente que os Estados-Membros não estão dispostos a assumir quaisquer riscos desencadeados por esforços de reforma que possam ameaçar as receitas do IVA. Logo, só serão consideradas medidas com benefícios e custos claros, bem conhecidos e plenamente avaliados.

¹⁶ Tendo em vista a finalidade de reduzir os custos de cumprimento, que constituem um encargo administrativo substancial das empresas que operam no mercado europeu e um factor de desvantagem competitiva. Sobre os custos de cumprimento ou de contexto, em particular nos impostos sobre o rendimento, mas em parte transponível para o IVA, *vide* Cidália Maria da Mota Lopes, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?*, Almedina, Coimbra, 2008.

¹⁷ Sobre esta matéria veja-se o comentário de Clotilde Celorico Palma: “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, Maio de 2011, 47-80.

Passamos a analisar as duas vertentes do debate.

4. Melhoria do sistema do IVA nas operações intra-UE

A ambição de instituir um regime definitivo de IVA ancorado no princípio de tributação no Estado-Membro de origem, para as transmissões de bens e prestações de serviços intra-UE (*cross-border*), que permitisse tributar as operações da mesma forma que estas são tratadas no interior de um único país, deparou-se com múltiplas dificuldades de concretização.

Foram identificados três problemas principais na implementação do princípio da origem:

- ❑ Pressupõe a harmonização das taxas de IVA hoje inexistente. Apenas deste forma se impediria que as diferenças de taxas influenciassem as decisões relativas ao lugar de realização das aquisições, não só no que respeita aos particulares, mas, de igual modo, em relação às empresas dos sectores isentos e, de um modo geral, às demais empresas que, apesar de geralmente poderem deduzir imposto incorrido, têm de suportar o peso deste imposto nos seus fluxos de tesouraria;
- ❑ Requer um sistema de compensação para garantir o retorno das receitas de IVA do Estado-Membro da origem para o Estado-Membro de consumo; e
- ❑ Condiciona os Estados-Membros a dependerem uns dos outros para a cobrança de uma parcela substancial das suas receitas de IVA.

Se o princípio da origem perseverou, ainda que de forma muito mitigada¹⁸, nas transmissões de bens e prestações serviços realizadas a particulares, *i.é*, nas operações B2C¹⁹, nas transacções entre empresas, foi paulatinamente afastado.

Com efeito, desde 1992, que o princípio de tributação no destino rege as trocas intracomunitárias de bens, embora inicialmente estabelecido a “título transitório”²⁰.

¹⁸ Dizemos mitigada porque convive com manifestações importante do princípio do destino, como é o caso da disciplina aplicável às vendas de bens à distância constante do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (leia-se intra-UE, após o Tratado de Lisboa).

¹⁹ Acrónimo da expressão inglesa *Business to Consumer*.

²⁰ Transitoriedade prevista pela Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, JOCE L 376, de 31 de Dezembro de 1991.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

O primado do princípio do destino foi, depois, reforçado com as alterações às regras gerais de localização das prestações de serviços introduzidas pelo *Pacote IVA*²¹, a partir de 1 de Janeiro de 2010, tornando cada vez mais longínquo o propósito inicial.

A este respeito a Comissão assinala e bem que o princípio de tributação no Estado-Membro de destino apresenta a vantagem de as receitas de IVA reverterem directamente para o Estado-Membro de consumo, segundo as taxas e isenções vigentes nesse território, o que permite ultrapassar as principais objecções à tributação no lugar de origem. Contudo, não é isento de dificuldades, designadamente no que se refere à coerência de tratamento das operações intra-UE *vis-à-vis* as operações nacionais que, actualmente, segundo a Comissão, não existe.

O Livro Verde aponta três caminhos possíveis no sentido de se assegurar que, sob o amparo do princípio de tributação no destino, as operações – puramente internas e intra-UE – beneficiem de idêntico regime, podendo, assim, abandonar-se o desiderato da origem e manter, em simultâneo, o objectivo principal de um verdadeiro mercado interno.

Uma primeira alternativa consistiria na manutenção dos princípios do sistema de IVA vigente, com melhorias no domínio da segurança jurídica e dos encargos administrativos associados às operações intra-UE.

As duas opções remanescentes surgem em ruptura com o sistema actual. A igualdade de tratamento tanto poderia ser assegurada através da tributação efectiva das operações *cross-border* - com liquidação de IVA - pelo fornecedor no Estado-Membro de destino²², como pela supressão da cobrança efectiva do IVA incidente sobre as operações nacionais através de um sistema generalizado de autoliquidação²³.

No primeiro caso, entendemos que a criação de fluxos de caixa de IVA em operações internacionais – em moldes idênticos aos do princípio do pagamento fraccionado que vigora no

²¹ Em transposição da Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, JOUE L 44, de 20 de Fevereiro de 2008.

²² A solução preconizada, como salienta a Comissão, teria de ser acompanhada por um mecanismo de balcão único, caso contrário seria desproporcionadamente onerosa do ponto de vista administrativo e virtualmente impraticável para as pequenas e médias empresas (“PME”). Relembramos que hoje as operações *cross-border* são, em geral, efectuadas a um regime equivalente a “taxa zero” e não suscitam a liquidação de qualquer imposto pelo fornecedor ou prestador.

²³ A ideia não é nova e já foi objecto de propostas concretas por parte de Estados-Membros [Alemanha e Áustria] que a consideraram condição indispensável para combater a fraude ao IVA, em particular a fraude carrossel. Porém, para além de outras desvantagens, o fenómeno da fraude deslocar-se-ia para o nível retalhista e o ónus do efectivo pagamento do IVA ao Estado passaria a incidir sobre o elo mais fraco da cadeia, o comércio a retalho. Veja-se, a propósito, José João Amaral Tomaz, “O mecanismo de autoliquidação do IVA (“reverse charge”) e o combate à fraude ao IVA”, in *Estudos em memória de Teresa Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 202, Lisboa, 2005, 123-154.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

regime interno – causaria uma desestabilização sem paralelo nas trocas intra-UE, para além de, em especial no caso dos serviços, incentivar e promover as transacções com países terceiros em prejuízo das empresas comunitárias e da economia da UE. Acresceriam, também, numa fase inicial as dificuldades naturais associadas à introdução em larga escala de um mecanismo de balcão único.

Considerando a importância crescente dos serviços, que representam hoje cerca de 70% da actividade económica, e da globalização da economia, esta opção produziria, a nosso ver, consequências, no mínimo, prejudiciais e imprevisíveis.

No segundo caso, a introdução de um sistema de *reverse charge* generalizado representaria a eliminação das principais vantagens do IVA, não só as referentes ao princípio do pagamento fraccionado, como assinala a Comissão, mas da própria repercussão do imposto²⁴. Qualquer semelhança com o IVA, tal como o conhecemos, seria mera coincidência ...

Perder-se-ia de antemão o efeito disciplinador fundamental²⁵, que constitui, para nós, uma das principais razões do fenómeno de sucesso do IVA no sistema interno, derivado da necessidade de o adquirente dos bens ter na sua posse uma factura devidamente emitida pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços, para poder deduzir o imposto liquidado (e repercutido) por este.

Posto isto, afigura-se que a manutenção do actual sistema de tributação das operações transfronteiriças, conquanto aperfeiçoado, constitui a melhor opção, com méritos e operatividade amplamente comprovados.

As conclusões expressas na Comunicação da Comissão²⁶ que se seguiu ao debate público do Livro Verde vieram confirmar esta posição, adoptando-se a via da modelação e melhoria²⁷ do sistema actual, sem soluções de ruptura cujos inconvenientes acima sumariámos. Anuncia-se o abandono definitivo do princípio da origem, já pressagiado pelo *Pacote IVA*.

²⁴ Sobre a temática da repercussão no IVA veja-se a monografia de Bruno Botelho Antunes, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008 e Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, 343-348.

²⁵ "VAT is relatively secure from serious fraud in a domestic market. The tax relies on a staged collection mechanism in which successive taxpayers are entitled to deduct input tax on purchases and have to account for output tax on sales" - Alain Charlet e Jeffrey Owens, "An International Perspective on VAT", *Tax Notes International*, V.59, No. 12, September, 20, 2010, p. 944.

²⁶ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, COM (2011) 851, de 6 de Dezembro de 2011.

²⁷ A Comissão recomenda o desenvolvimento de conceitos alternativos para um sistema de IVA à escala da UE que funcione de forma adequada com o princípio de tributação no destino.

Em resumo, a preconizada melhoria do sistema do IVA nas operações intra-UE limita-se à morte [há muito] anunciada do princípio da origem e à recomendação do desenvolvimento de conceitos alternativos dentro do espírito do sistema de tributação no destino. A Comissão compromete-se a apresentar no primeiro semestre de 2014 uma proposta legislativa que estabeleça o regime definitivo de tributação do comércio intra-UE.

5. Melhoria do sistema do IVA nas questões transversais ao sistema interno e às operações intra-UE

5.1. Como assegurar a neutralidade do sistema de IVA

O principal atributo do IVA é a sua neutralidade²⁸. O sistema comum do IVA deve “*conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição*”²⁹.

O Livro Verde põe em evidência os principais entorses do sistema actual neste capítulo: o âmbito de aplicação do IVA, em particular no que se refere ao sector público e às sociedades *holding*; as isenções incompletas; o regime das deduções e a dupla tributação ou não tributação dos serviços internacionais. Vejamos, pois, pela ordem apresentada.

Sector público

O actual tratamento diferenciado das (mesmas) operações quando realizadas por entidades públicas e privadas, num contexto de privatização e desregulação de actividades e de surgimento de figuras híbridas, como sejam as parcerias público privadas, gera distorções e complexidade.

²⁸ Sobre o princípio da neutralidade e o IVA veja-se a interessante análise de Fraus Vanistendael, “Neutrality and the Limits of VAT”, in *Selected Issues in European Tax Law*, Kluwer Law International, 1999, 13-16, e as 6 orientações da OCDE, *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*, aprovadas em 28 de Junho de 2011, disponíveis na internet (www.oecd.org). Ainda neste domínio, Afonso Arnaldo, “Justiça fiscal e o IVA”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume IV, Coimbra Editora, 2011, 9-50 (em particular pp. 27 a 29). Para uma análise mais genérica do princípio da neutralidade, *cf.* Albano Santos, “Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Out-Dez 1997, 7-92.

²⁹ Considerando 7 da Directiva IVA.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Distorções no que toca à dicotomia de regime “público e privado”, quando essa distinção é, quantas vezes, difusa e criticável³⁰ e, também, nos entraves (artificiais) que coloca à externalização dos organismos públicos, para evitarem o pagamento do IVA que não podem deduzir. O IVA acaba, assim, por influir nas decisões de investimento e de despesa das entidades públicas.

Complexidade decorrente da concorrência dos múltiplos regimes de IVA que, em simultâneo, podem ser aplicados aos entes públicos, geradores de problemas de qualificação e de situações de dedução mista.

Como pista de solução o Livro Verde propõe a inclusão de todas as actividades económicas dos organismos públicos no âmbito de aplicação do IVA, com a elaboração de uma lista de actividades a excluir, em sincronia com o objectivo de maior eficácia do sistema através do alargamento da base de incidência do imposto.

Outra hipótese, menos ambiciosa, circunscreve-se a um trabalho de clarificação e actualização das condições em que os organismos públicos deixam de poder ser considerados fora do âmbito de aplicação do IVA.

Sem pôr em causa a bondade da primeira alternativa, para a qual propendemos, e que se inspira no exemplar regime neo-zelandês³¹, estamos convencidos de que a mesma está à frente do seu tempo.

Com efeito, apesar de o recente estudo sobre o IVA no sector público efectuado para a Comissão Europeia³² concluir que a melhor solução para eliminar as distorções do regime vigente passa pela implementação de um modelo de tributação integral - *full taxation model* -, certo é que a Comissão, na Comunicação sobre o Futuro do IVA, acaba por sufragar uma abordagem em linha com a segunda alternativa, gradual e progressiva, cujo próximo passo consistirá na apresentação de uma proposta que “*incidirá em actividades com um maior grau de participação do sector privado e um risco acrescido de distorção da concorrência*”.

³⁰ Tem sido realçado pela doutrina administrativista o fenómeno de “fuga para o Direito Privado”, expressão que se deve a Fritz Fleiner *apud* Maria João Estorninho, *A Fuga para o Direito Privado, Contributo para o Estudo da Actividade de Direito Privado da Administração Pública*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra 1999, p.12.

³¹ A este respeito, Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2011.

³² *VAT in the Public Sector and the Exemptions in the Public Interest*, Copenhagen Economics, Final Report for TAXUD/2009/DE/316, de 1 de Março de 2011, disponível na internet: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Operações realizadas por sociedades gestoras de participações

As dificuldades interpretativas e de aplicação do regime de IVA no caso das sociedades *holding*, nomeadamente no que se refere às operações relacionadas com a gestão de participações sociais e/ou com funções de tesouraria têm-se revelado insuperáveis³³.

Fonte de litígios contínuos entre os sujeitos passivos e as Administrações Tributárias, conduziram a variados processos de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça Europeu o qual, apesar do desenvolvimento de critérios orientadores, está longe de pôr termo à discussão³⁴. A copiosa doutrina³⁵ que sobre o tema se tem debruçado é elucidativa deste estado de coisas, impondo-se uma definição que, para além de atender ao princípio da neutralidade, permita estabilização e segurança jurídica.

O Livro Verde alude à clarificação da abordagem jurídica da Directiva IVA. A sugestão é demasiado vaga e não parece revestir grande alcance prático.

Entendemos, não obstante, que se trata de uma questão que deve ser encarada com carácter preferencial. Basta, para o efeito, considerar que qualquer grupo empresarial, mesmo de média dimensão ou até familiar, integra uma ou mais sociedades *holding* e *subholding*, o que permite compreender a magnitude da questão.

Apesar do repto lançado pelo Livro Verde, a ulterior Comunicação da Comissão é totalmente omissa neste domínio.

³³ A este respeito, da autora, "As Operações Relativas a Participações Sociais e o Direito à Dedução do IVA. A Jurisprudência SKF", in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume IV, Coimbra Editora, 2011, 51-91.

³⁴ Ousamos até dizer que, eventualmente, a tem alimentado.

³⁵ A título ilustrativo, vejam-se Maria Teresa Lemos, "IVA: direito à dedução dos holdings - a jurisprudência comunitária", *Fisco*, n.º 61, 1994, 47-54; J. L. Saldanha Sanches, "O Direito ao reembolso do IVA: o caso da detenção de participações sociais", *Estudos jurídicos e económicos em memória do Prof. Doutor João Lumbrales*, Coimbra, 2000, 395-409; Christian Amand, "VAT : deductibility of the costs of issuing new shares : the "direct and immediate link" tests", *The EC tax journal*, London, Vol. 5, 2001, n.º 3, 203-230; José Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, "O Direito à Dedução do IVA nas Sociedades Holding", *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, 5-31; Patrícia Noiret Cunha, "O direito à dedução do IVA nas sociedades holding - a propósito do Acórdão Empresa de Desenvolvimento Mineiro, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias", *Fiscalidade*, n.º 18, 2004, 67-93; Christophe Tracaneli, "Les holdings et le système commun de TVA", *Revue fiscalité Européenne et droit international des affaires*, Bruxelles, Nice, Vol. 35, 2005, n.º 140 ,15-43; Joachim Englisch, "Input VAT deduction by holding companies - German practice and Community law", *International VAT monitor*, Amsterdam, Vol. 18, 2007, n.º 3, 172-179; Rita de la Féria, "When do dealings in shares fall within the scope of VAT?", *EC tax review*, London, Vol. 17, 2008, n.º 1, 24-40; Dominique Villemot, "Holding companies and the right to deduct input VAT", *Derivatives and financial instruments*, Amsterdam, Vol. 10, 2008, n.º 2, 31-38; Ad van Doesum, Herman van Kesteren e Gert-Jan van Nordem, "Share disposals and the right of deduction of input VAT", *EC tax review*, London, Vol. 19, 2010, n.º 2, 62-73; e Rita de la Féria, "A Natureza das Actividades e Direito à Dedução das Holdings em Sede de IVA", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 3, Janeiro de 2012, 171-198.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Continuaremos, pois, a assistir à sequela do IVA nas *holdings* cujo fenómeno de popularidade promete manter as audiências (referimo-nos ao incremento dos litígios), mais de 20 anos após o seu início marcado com o emblemático processo Polysar, C-60/90, do Tribunal de Justiça Europeu.

Redução das isenções

*“Um sistema de IVA com uma base de incidência ampla, de preferência com uma taxa única, aproximar-se-ia do ideal de um imposto de consumo que permite minimizar os custos de conformidade”*³⁶.

A generalidade dos autores reconhece que as isenções são contrárias ao princípio do IVA, configurado como um imposto de ampla base de incidência (*broad based tax*) e que devem ser abolidas³⁷.

Como refere Sijbren Cnossen *“Exemptions violate the logic and functionality of the VAT. They distort input choices and harm exports. It is widely agreed that exemptions should be limited to those dictated by strict administrative cost–benefit considerations. If externalities are prevalent, zero-rating rather than exemption is the appropriate recipe”*³⁸.

Assim, quer se trate de isenções completas ou incompletas; verdadeiras ou falsas, no dizer de Saldanha Sanches³⁹; estabelecidas por razões técnicas, sociais, económicas ou até pela interferência com outros impostos, como sucede com as operações imobiliárias, as mesmas contrariam a essência e eficiência do imposto.

O Livro Verde preconiza de forma genérica a revisão das isenções. O carácter genérico da recomendação mantém-se na Comunicação final da Comissão que, em Dezembro último, se limita a reforçar a necessidade de aferir a validade das razões de ser das isenções actuais, sem, porém, indicar um calendário ou acções mais concretas.

³⁶ *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Copenhagen Economics, Final Report, de 21 de Junho de 2007.

³⁷ Para uma descrição dos tipos de isenções, razões justificativas e seus efeitos veja-se Afonso Arnaldo, “Justiça fiscal e o IVA”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume IV, Coimbra Editora, 2011, 9-50 (em particular pp. 39 a 46).

³⁸ “Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options”, *Cesifo Working Paper no. 758*, Category 1: Public Finance, August 2002, p. 21, disponível on-line em www.CESifo.de.

³⁹ No seu *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007, p. 421.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

A falta de consenso político que tem presidido à discussão e (falta de) aprovação das propostas da Comissão sobre a isenção dos serviços postais e sobre as isenções dos serviços financeiros e dos serviços de seguros pode estar na origem do *self-restraint* da Comissão nesta matéria⁴⁰.

Apesar de o problema estar identificado, não se encontram ainda reunidas as condições que tornem viáveis e exequíveis soluções neste domínio, as quais passam, sem sombra de dúvida, pela redução substancial do número de isenções, pelo menos das isenções incompletas. Tal como em qualquer sistema de vasos comunicantes, esta temática deve ser articulada com outros tópicos de análise (interdependentes). Referimo-nos, designadamente, às taxas.

Na verdade, a redução de isenções e o inerente alargamento da base de incidência do IVA permitiria reforçar a eficácia e a neutralidade do imposto, constituindo uma alternativa válida ao aumento das taxas de IVA⁴¹ e, eventualmente, possibilitando algures a sua redução.

Deduções

O mecanismo do crédito de imposto constitui a principal característica do IVA, gizado como um imposto sobre o consumo, cuja neutralidade na esfera das empresas é garantida pelo funcionamento do método substractivo indirecto, ou seja, pelo exercício do direito à dedução.

Uma das desvantagens das isenções incompletas reside precisamente no facto de não possibilitarem aos sujeitos passivos o direito à dedução, pelo que ambas as matérias – isenções e deduções – têm intersecções evidentes.

Por outro lado, empresas que realizem simultaneamente operações com e sem direito à dedução confrontam-se com métodos de dedução “mista” para recursos comuns que podem não ser de fácil aplicação, como sucede com a afectação real, e que apresentam diferenças nos diversos Estados-Membros.

⁴⁰ Notamos que a primeira proposta, relativa aos serviços postais, remonta a 2003 – COM (2003) 234, de 5 de Maio de 2003 – e que a proposta dos serviços financeiros e de seguros data de 2007 – COM (2007) 746, de 28 de Novembro de 2007.

⁴¹ A que se tem assistido em diversos Estados, incluindo Portugal. Em declarações públicas, no passado dia 29 de Janeiro, o presidente francês anunciou a subida da taxa normal de IVA de 19,6 para 21,2%, com efeitos a partir de 1 de Outubro de 2012. O governo da Croácia também acabou de submeter uma proposta de aumento da taxa de normal de IVA de 23, para 25%, com efeitos reportados a 1 de Março de 2012.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Acresce que as excepções ao direito à dedução permitidas pela cláusula de *stand-still* prevista no artigo 176.º, II parte da Directiva IVA⁴² representam uma relevante restrição à dedutibilidade do imposto, variando de Estado-Membro para Estado-Membro.

O Livro Verde começa por estabelecer o princípio de que o IVA incorrido em recursos utilizados em actividades económicas deve ser integralmente dedutível⁴³, defendendo o alargamento da dedutibilidade, sem prejuízo da previsão de restrições para os casos em que existam utilizações para fins não profissionais e de consumo privado, que, em qualquer circunstância, devem traduzir a realidade económica e não constituir um meio para gerar receitas adicionais.

Considera que um sistema de IVA baseado nos fluxos de caixa, transportando a exigibilidade e da dedução para o momento pagamento efectivo, seria mais neutral na perspectiva de fluxos de tesouraria⁴⁴.

Adicionalmente, apela-se a um conjunto de aspectos que afectam o actual regime de deduções:

- ❑ O risco de fraude no caso de reembolsos não deve ser utilizado como justificação para adiar o direito à dedução (princípio da dedução imediata); e
- ❑ Os regimes de reembolso para empresas estabelecidas num outro Estado-Membro são complexos e atrasam a dedução efectiva do IVA, situação que seria superada pela adopção de um mecanismo de balcão único em que *“as empresas pudessem pagar o IVA a montante através da compensação com o IVA em dívida nesse Estado-Membro”*.

As conclusões expressas na Comunicação da Comissão sobre esta matéria das deduções são, para nós, algo desapontantes, limitando-se a remeter a melhoria das regras, complexas e divergentes, sobre o direito à dedução para um distante objectivo de médio prazo, sem qualquer elemento densificador adicional.

⁴² Que permite a subsistência do artigo 21.º do Código do IVA português.

⁴³ Princípio que cai logo por terra no caso de isenções incompletas...

⁴⁴ Não cabe aqui o aprofundamento desta matéria que, por si, merecerá uma análise autónoma. No entanto, não queremos deixar de manifestar o nosso cepticismo quanto aos benefícios de um regime geral de exigibilidade e dedução fundados nos fluxos de tesouraria, mesmo no contexto de um modelo híbrido que combine a “contabilidade de caixa” com a simultânea aplicação do regime vigente. Esta última hipótese encontra-se já prevista no Orçamento do Estado para o ano 2012, que anuncia que o Governo irá desenvolver as consultas e estudos preparatórios tendo em vista a apresentação, no decorrer deste ano, de uma proposta de introdução de um regime de «exigibilidade de caixa» do IVA, simplificado e facultativo, destinado às microempresas que não beneficiem de isenção do imposto, permitindo que estas exerçam o direito à dedução do IVA e paguem o imposto devido quando do efectivo pagamento ou recebimento. Esta possibilidade encontra-se prevista na Directiva 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de Julho de 2010, JOUE L 189, de 22.7.2010, que altera a Directiva de IVA no que respeita às regras em matéria de facturação.

Serviços internacionais – dupla tributação ou não tributação

As duas preocupações em matéria de prestações de serviços transfronteiriças prendem-se, por um lado, com os prestadores estabelecidos fora do território da UE, no caso de serviços realizados a particulares, em que a aplicação do regime de IVA depende do cumprimento voluntário dos prestadores e o défice (“GAP”) de IVA pode apresentar uma dimensão significativa nos serviços electrónicos; e, por outro lado, com as prestações de serviços intra-grupo em empresas internacionais, cujo tratamento pode revestir diferenças substantivas em função da estrutura formal escolhida, sucursal/sede⁴⁵ ou empresa-mãe/subsidiária, com distorções importantes nos sectores total ou parcialmente isentos.

As pistas traçadas pelo Livro Verde apontam no sentido do reforço da cooperação internacional e da identificação de novas formas de cobrar o IVA junto de particulares - por exemplo, mediante verificação dos pagamentos *on line* -, e na situação específica dos serviços intra-grupo, para a definição de abordagens acordadas internacionalmente para evitar a dupla tributação ou a não tributação destes serviços, numa remissão implícita, julgamos nós, para o trabalho que está a ser liderado pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE neste domínio.

As conclusões alcançadas são semelhantes às que referimos a propósito das deduções. O estudo sobre a adopção de mecanismos de resolução de problemas de dupla tributação é adiado, integrando os objectivos de médio prazo, pelo que lamentavelmente não faz parte das acções prioritárias.

5.2. Que grau de harmonização exige o mercado único

A harmonização é abordada em três frentes: processo jurídico, excepções e taxas.

Processo jurídico

O processo jurídico, sujeito ao requisito da unanimidade⁴⁶, permite a opção entre duas categorias de instrumentos normativos – Directivas ou Regulamentos. Estes últimos, em virtude do atributo de aplicabilidade directa que lhes assiste e que dispensa a recepção interna pelos

⁴⁵ Seguindo a jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu, no Acórdão proferido no processo FCE, C-210/04, de 23 de Março de 2006.

⁴⁶ O que dificulta de forma extraordinária a tomada de decisão.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Estados-Membros através de actos legislativos nacionais, permitem conformar um grau de harmonização superior.

Recomenda-se mais e melhor informação relativa à clarificação e a interpretação das novas regras adoptadas em Directivas ou Regulamentos, bem como às orientações para a sua aplicação prática pelos sujeitos passivos.

Na Comunicação sequente ao debate público a Comissão assume como tarefa prioritária a melhoria da governação em matéria de IVA ao nível da UE, com a publicação das orientações adoptadas pelo Comité do IVA, ainda que estas não sejam vinculativas, e a elaboração de notas explicativas sobre a nova legislação antes da sua entrada em vigor. Propõe-se promover a criação, no decurso de 2012, de um fórum tripartido – Comissão, Autoridades Fiscais dos Estados-Membros e partes interessadas (empresas, associações?) – onde possam ser discutidas questões sobre o IVA ao nível da UE.

Trata-se de medidas procedimentais e adjectivas, que não têm propriamente a ver com a estrutura do IVA, mas que podem significar uma melhoria importante na abordagem à resolução prática dos problemas que os sujeitos passivos enfrentam na interpretação e aplicação das regras do imposto.

Excepções e capacidade da UE para reagir rapidamente à fraude

As conhecidas “derrogações” originariamente previstas no artigo 27.º da Sexta Directiva, com correspondência contemporânea no artigo 395.º da Directiva IVA, criaram um mosaico de regras específicas nos Estados-Membros⁴⁷.

A referida possibilidade de implementação de regimes de excepção específicos, em desvio às regras gerais do IVA, assenta em dois pilares: a simplificação do procedimento de cobrança do IVA e a prevenção e combate à fraude ou evasão fiscal. Porém, tem-se revelado pouco flexível para garantir uma reacção imediata e adequada à fraude organizada.

Na Comunicação da Comissão conclui-se que a fragmentação do sistema comum de IVA em 27 sistemas de IVA nacionais constitui o principal obstáculo à eficácia do comércio intra-UE, impedindo os benefícios de um verdadeiro mercado único e introduzindo complexidade, custos

⁴⁷ Mosaico que, dizemos nós, não deriva apenas dos regimes de excepção aplicados a cada Estado-Membro, mas da própria margem de livre conformação e porosidade da Directiva, de que constituem exemplos ilustrativos o tratamento em IVA das operações imobiliárias, o regime intra-UE aplicável à detenção de bens noutros Estados-Membros (*consignment stock, call-off stock*); o regime de IVA nas reestruturações (*TOGC*), entre muitos outros.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

de cumprimento extraordinários (as PME que não dispõem de recursos desta dimensão, renunciam a actividades transfronteiras) e incerteza jurídica.

Esta fragmentação tem origem não apenas nas diferenças do quadro legislativo, mas também nas práticas administrativas divergentes a nível nacional que devem ser, desse modo, objecto de “harmonização possível”, visto tratar-se de um domínio da competência exclusiva dos Estados-Membros.

Taxas de IVA

Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal, cujo valor mínimo é de 15%, e podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, que não podem ser inferiores a 5%. As taxas reduzidas apenas são permitidas relativamente a categorias de bens e de prestações de serviços taxativamente enumeradas na Directiva IVA (Anexo III)⁴⁸.

Nos últimos anos, diversos Estados-Membros aumentaram as taxas (normais) de IVA para responder às necessidades orçamentais não existindo qualquer limite máximo fixado pela legislação comunitária.

Dos três países que no final de 2011 registavam a taxa máxima, de 25%, Dinamarca, Suécia e Hungria, constata-se que esta última ultrapassou a barreira - não escrita - dos 25 pontos percentuais e tem em vigor, desde o início de Janeiro de 2012, uma taxa normal de 27%.

A aplicação de uma taxa de IVA única a todos os bens ou serviços seria uma solução ideal de um ponto de vista de eficácia económica⁴⁹. Contudo, na UE, a taxa normal apenas abrange dois terços do consumo total, beneficiando o terço restante de diferentes isenções ou de taxas reduzidas⁵⁰.

⁴⁸ Conforme vertido nos artigos 96.º a 97.º da Directiva IVA.

⁴⁹ Neste sentido, Robert P. Hagemman, Brian R. Jones, and Robert Bruce Montador, “Tax Reform in OECD Countries: Economic Rationale and Consequences”, *OECD Economics Department Working Paper No. 40*, Aug. 1987, OECD Publishing, pp.34-37. Estudos mais recentes reafirmam esta conclusão: *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report for DG TAXUD, Copenhagen Economics, de 21 de Junho de 2007, disponível na internet (www.copenhageneconomics.com/Publications/Public-Finance---Tax.aspx).

⁵⁰ Justificadas, entre outros, pela redução da suposta regressividade do IVA e pelo efeito redistributivo daí resultante. Ambos os argumentos têm sido postos em causa, nomeadamente:

- ✓ Por não ser consensual que o IVA seja um imposto regressivo – alguns autores entendem que o impacto do IVA deve ser avaliado ao longo da vida do indivíduo e não numa base anual – Neil Warren, “A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries”, *OECD Social, Employment, and Migration Working Paper No. 64*, June 26, 2008, p. 24;

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Mesmo quando a diferença de taxas não é de molde a perturbar o mercado único, aumenta substancialmente a complexidade do imposto, com custos de gestão e de cumprimento acrescidos⁵¹. É onerosa (as taxas reduzidas consubstanciam verdadeiras subvenções), relativamente ineficiente para redistribuir a riqueza na economia e nem sempre constitui o instrumento mais adequado para prosseguir objectivos políticos.

Além do mais, geram-se incoerências derivadas da aplicação de taxas distintas a bens e serviços comparáveis, conforme ocorre com os livros e jornais em suporte papel ou em formato digital, devendo caminhar-se para a convergência (igualdade de tratamento para produtos nos formatos tradicionais e *on line*).

A Comissão elege as taxas como um domínio prioritário de actuação no curto prazo e na sua Comunicação definitiva propõe-se rever a estrutura de taxas e apresentar uma proposta até ao final de 2013, sem deixar, todavia, de salientar que a Directiva IVA não obriga os Estados-Membros a utilizarem taxas reduzidas.

De acordo com a Comissão, a revisão das taxas deve ser orientada pelos seguintes princípios:

- a) Abolição das taxas reduzidas que sejam um obstáculo ao funcionamento do mercado interno;
- b) Abolição das taxas reduzidas sobre produtos e serviços para os quais o consumo é desencorajado por outras políticas da UE, designadamente nocivos para o ambiente, para a saúde ou o bem-estar; e
- c) Bens e serviços similares devem ser objecto da mesma taxa de IVA, tendo em conta os progressos da tecnologia, no sentido da convergência entre o ambiente físico e o ambiente *on line*.

A Comissão vai também propor a inclusão no portal da UE de informações claras e vinculativas sobre a lista dos produtos e serviços que não são abrangidos pelas taxas normais em cada Estado-Membro, podendo para o efeito ser utilizada a Nomenclatura Combinada.

-
- ✓ Em virtude de o consumo das pessoas mais abastadas ser muito superior ao das pessoas financeiramente mais desfavorecidas, pelo que as reduções de taxas também favorecem as primeiras – *cfr.* Sijbren Cnossen, *Three VAT Studies*, CPB (Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis), No. 90, The Hague, 2010;
 - ✓ Por condicionar as escolhas dos consumidores que deixam de ser neutrais, passando a ser distorcidas pelas diferenças de taxas; e
 - ✓ Por gerarem [as diferenças de taxas] problemas de qualificação e de incerteza jurídica.

⁵¹ Alain Charlet e Jeffrey Owens, "An International Perspective on VAT", *Tax Notes International*, V.59, No. 12, September, 20, 2010, 943–954.

5.3. Reduzir a burocracia: um sistema de IVA mais simples

Os encargos administrativos de gestão do IVA pelas autoridades tributárias e os custos de cumprimento que recaem sobre os sujeitos passivos são elevados⁵².

Em particular nas operações *cross-border* as divergências, quer legislativas, quer das práticas dos órgãos administrativos nacionais, originam o acima referido “mosaico de obrigações nacionais” que, no domínio das obrigações acessórias, especialmente declarativas, pressupõem a disponibilização de diferentes tipos e quantidades de informação.

O Livro Verde preconiza a adopção de declarações de IVA em formato normalizado, vinculativo à escala da UE e disponível em todas as línguas, e, bem assim, uma abordagem mais uniforme que facilite o desenvolvimento de instrumentos informáticos para cumprimento das obrigações em matéria de IVA em toda a UE, incluindo uma abordagem comum sobre o SAFT, a fim de simplificar a sua aplicação.

Na sequência do debate público, a Comissão consagra como domínio de acção prioritário a normalização das obrigações em matéria de IVA e vai propor que em 2013 esteja disponível uma declaração de IVA normalizada em todas as línguas e de utilização facultativa para as empresas na UE, abordagem que pode (e em nosso entender deve) ser ulteriormente adoptada no âmbito de outras obrigações acessórias, como sejam as relativas ao registo, aos requisitos de facturação, aos elementos de prova para justificar isenções ou ao mecanismo de autoliquidação.

A qualidade, transparência e acessibilidade da informação sobre as particularidades do regime de IVA em vigor nos Estados-Membros remete-nos para outra importante vertente de acção, em que fica proposta a disponibilização de informações sobre os “regimes de IVA” dos diversos Estados-Membros, através da criação de um portal na Internet com informações actualizadas sobre registo, facturação, declarações de IVA, taxas aplicáveis, obrigações especiais e limitações ao direito à dedução.

Um outro ângulo de simplificação prioritário passa pela criação de um mecanismo generalizado de balcão único para as operações B2C sujeitas ao princípio do destino, como é o caso das

⁵² Nesta perspectiva, Sijbren Cnossen, “Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence”, *Tax Notes International*, 63, June 20, 1994, 1649-68.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

vendas de bens à distância, favorecendo o cumprimento das regras do IVA e o comércio transfronteiras⁵³.

Relegados para uma perspectiva de concretização a médio prazo ficam:

- ❑ A definição de um regime adaptado às pequenas empresas⁵⁴ (*Think Small First*), que lhes permita beneficiar de forma cabal das oportunidades oferecidas pelo mercado único, uma vez que os custos de conformidade são proporcionalmente mais elevados quando desenvolvem a sua actividade económica na UE; e
- ❑ A adaptação do sistema de IVA às grandes empresas e às empresas pan-europeias, por forma a torná-lo neutral e adequado às estruturas empresariais existentes, seja através de um regime (obrigatório para os Estados-Membros) de grupos de IVA, ou do alargamento do âmbito de aplicação territorial dos agrupamentos para efeitos de IVA.

5.4. Um sistema de IVA mais robusto e imune à fraude

A Comissão começa por propugnar a revisão do regime da cobrança do IVA através do emprego de tecnologias modernas e/ou de intermediários financeiros.

No entanto, o acento tónico é posto na luta contra a fraude⁵⁵.

Neste âmbito, a Comissão pretende apresentar uma proposta, ainda em 2012, sobre o mecanismo de reacção rápida para enfrentar a fraude súbita, fornecendo a habilitação jurídica aos Estados-Membros para estes tomarem medidas nacionais imediatas.

Relembrando que o combate à fraude passa em grande medida pela capacidade administrativa das autoridades fiscais nacionais, a Comissão vai reforçar o controlo da eficiência e eficácia das administrações fiscais dos Estados-Membros e recomenda, neste contexto, procedimentos de avaliação de desempenho de cada administração fiscal.

⁵³ O primeiro mecanismo de balcão único foi criado para a prestação de serviços electrónicos B2C por prestadores não pertencentes à UE e vai ser alargado, em 2015, aos serviços de telecomunicações, serviços de televisão e de radiodifusão e aos prestadores da UE.

⁵⁴ A Comissão assinala na Comunicação sobre o futuro do IVA [COM (2011) 851] que o actual regime especial para pequenas empresas e outros regimes simplificados a que os Estados-Membros podem recorrer, para liquidação e cobrança do IVA, constituem uma resposta fragmentada e de aplicação não uniforme.

⁵⁵ Aproximadamente 12% do IVA que teoricamente seria devido não é cobrado. Uma parte significativa deste défice de IVA ou "VAT Gap" resulta de fraude e o remanescente é imputável a erros, negligência e situações de insolvência dos sujeitos passivos.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

São ainda elencadas pela Comissão diversas medidas de carácter prioritário, também centradas no objectivo de luta contra a fraude:

- ❑ Intensificação do intercâmbio de boas práticas no domínio da luta contra a fraude em sectores de alto risco;
- ❑ Acompanhamento do trabalho do Eurofisc e incentivo ao desenvolvimento desta ferramenta, por parte dos Estados-Membros, a fim de tentar encontrar novos sistemas ou tendências em matéria de fraude (o Observatório do IVA), ou a impedi-los de se desenvolverem;
- ❑ Verificação da execução das medidas antifraude instituídas no âmbito da Estratégia de Luta Antifraude, incluindo a criação do Eurofisc, e produção de um relatório sobre a sua eficácia e sobre a necessidade de novas acções em 2014;
- ❑ Aumentar o acesso automatizado às informações (dependente de adopção pelo Conselho) e explorar a possibilidade de criação de uma equipa de auditoria transfronteiras para facilitar e melhorar os controlos multilaterais;
- ❑ Adopção de instrumentos jurídicos não vinculativos relativos à administração do imposto; e
- ❑ Cooperação reforçada com países terceiros na luta contra a fraude e aprofundamento da cooperação entre as autoridades fiscais e aduaneiras.

5.5. Uma gestão do sistema de IVA eficaz e moderna

Num último ponto aborda-se a melhoria da relação dos sujeitos passivos com as administrações fiscais como um factor crucial de redução dos custos de gestão do sistema do IVA para ambas as partes, face ao papel crucial desempenhado pelos contribuintes no funcionamento do imposto.

A Comissão identifica, em conclusão, como áreas a aperfeiçoar, o reforço do diálogo entre as administrações fiscais e os representantes das empresas a nível da UE, sugerindo a criação de um fórum de debate permanente e a elaboração de orientações com as melhores práticas dos Estados-Membros, tendo em vista simplificar e abolir encargos inúteis para as empresas.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Preconiza, de igual modo, uma política de cumprimento voluntário, baseada, por exemplo, num sistema de decisões antecipadas sobre o tratamento de certas operações e finaliza com a necessidade de ter em consideração os aspectos informáticos na aplicação das novas regras de IVA.

6. Comentários finais

- a) O direito fiscal europeu dá à tributação da despesa um papel fundamental e pretende reforçá-lo com o objectivo assumido de incremento das receitas fiscais.
- b) O modelo de tributação da despesa é, no contexto da União Europeia, assegurado a título principal pelo IVA.
- c) Os desígnios do “Futuro do IVA” e a propalada reforma do imposto não visam, pelo menos para já, um aperfeiçoamento desinteressado e altruísta do sistema comum do IVA e das suas fundações, mas sim reforçar a sua capacidade como fonte de receitas.
- d) Fica, pois, por fazer a reflexão sobre a verdadeira reforma do IVA, que terá de incidir sobre aspectos estruturais profundos e modeladores: isenções, direito à dedução, operações intra-grupo, nacionais e transnacionais, entre outros.
- e) A preconizada melhoria do sistema do IVA nas operações intra-UE circunscreve-se à morte [há muito] anunciada do princípio da origem e à recomendação de desenvolvimentos dentro do espírito do sistema de tributação no destino. A Comissão compromete-se a apresentar no primeiro semestre de 2014 uma proposta legislativa que estabeleça o regime definitivo de tributação do comércio intra-UE.
- f) No que se refere às questões-chaves transversais a todo o sistema do IVA [interno e intra-UE], as acções prioritárias definidas pela Comissão centram-se em matérias eminentemente adjectivas e procedimentais, na padronização de obrigações acessórias na UE, e na luta contra a fraude. A principal excepção a esta tendência é representada pelas medidas preconizadas no domínio das taxas do imposto.
- g) Assim as principais áreas de intervenção substantiva, nomeadamente a redução das isenções, *maxime* incompletas, o alargamento e uniformização do direito à dedução, o regime das transacções intra-grupo e das *holdings* são postergadas para o médio prazo.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

* * *

Bibliografia:

Amand, Christian, "VAT : deductibility of the costs of issuing new shares : the "direct and immediate link" tests", *The EC tax journal*, London, Vol. 5, 2001, n.º 3, 203-230.

Antunes, Bruno Botelho, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008.

Arnaldo, Afonso, "Justiça fiscal e o IVA", in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume IV, Coimbra Editora, 2011, 9-50.

Ballard, Charles L.; Scholz, John Karl; Shoven, John B., "The Value-added Tax: A General Equilibrium Look at Its Efficiency and Incidence", in *Taxes and Capital Formation*, Martin Feldstein (ed.), University of Chicago Press, Chicago, 1987.

Basto, José Xavier de; Oliveira, Maria Odete, "O Direito à Dedução do IVA nas Sociedades Holding", *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, 5-31.

Basto, José Xavier de, "Justiça Tributária: Ontem e Hoje", in *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XLIX, Coimbra, 2006, 3-44.

Braz, Cláudia; Cunha, Jorge Correia da, "Os Efeitos Redistributivos do IVA em Portugal", in *Boletim Económico do Banco de Portugal*, volume 15, n.º 4, 2009, 71-86.

Charlet, Alain; Owens, Jeffrey, "An International Perspective on VAT", *Tax Notes International*, V.59, No. 12, September, 20, 2010, 943-954.

Cnossen, Sijbren, "Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence", *Tax Notes Int'l*, 63, June 20, 1994, 1649-68.

Cnossen, Sijbren, "Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options", *Cesifo Working Paper no. 758*, Category 1: Public Finance, August 2002, disponível on-line em www.CESifo.de.

Cnossen, Sijbren, *Three VAT Studies*, CPB (Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis), No. 90, The Hague, 2010.

Correia, Isabel, "Consumption Taxes and Redistribution", in *American Economic Review*, volume 100, n.º 4, 2010, 1673-1694.

Cunha, Patrícia Noiret, "O direito à dedução do IVA nas sociedades holding – a propósito do Acórdão Empresa de Desenvolvimento Mineiro, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias", *Fiscalidade*, n.º 18, 2004, 67-93.

Doesum, Ad van; Kesteren, Herman van; Nordem, Gert-Jan van, "Share disposals and the right of deduction of input VAT", *EC tax review*, London, Vol. 19, 2010, n.º 2, 62-73.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Ebrill, Liam; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, 2001.

Englisch, Joachim, "Input VAT deduction by holding companies - German practice and Community law", *International VAT monitor*, Amsterdam, Vol. 18, 2007, n.º 3, 172-179.

Estorninho, Maria João, *A Fuga para o Direito Privado, Contributo para o Estudo da Actividade de Direito Privado da Administração Pública*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra 1999.

Féria, Rita de la, "When do dealings in shares fall within the scope of VAT?", *EC tax review*, London, Vol. 17, 2008, n.º 1, 24-40.

Féria, Rita de la, "A Natureza das Actividades e Direito à Dedução das Holdings em Sede de IVA", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 3, Janeiro de 2012, 171-198.

Grinberg, Itai, "Where Credit is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT", in *Tax Law Review*, volume 63, no. 2, 2010

Lemos, Maria Teresa, "IVA: direito à dedução das holdings - a jurisprudência comunitária", *Fisco*, n.º 61, 1994, 47-54.

Lopes, Cidália Maria da Mota, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?*, Almedina, Coimbra, 2008.

Martins, Alexandra, "As Operações Relativas a Participações Sociais e o Direito à Dedução do IVA. A Jurisprudência SKF", in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume IV, Coimbra Editora, 2011, 51-91.

Musgrave, Richard A.; Musgrave, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, Mac Graw Hill, Nova Iorque, 1989.

Palma, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2011.

Palma, Clotilde Celorico, "O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, Maio de 2011, 47-80.

Sanches, J. L. Saldanha, "O Direito ao reembolso do IVA: o caso da detenção de participações sociais", *Estudos jurídicos e económicos em memória do Prof. Doutor João Lumbrals*, Coimbra, 2000, 395-409.

Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007.

Sanches, J. L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.

Albano Santos, "Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Out-Dez 1997, 7-92.

O direito fiscal europeu e a tributação da despesa

Tomaz, José João Amaral, "O mecanismo de autoliquidação do IVA ("reverse charge") e o combate à fraude ao IVA", in *Estudos em memória de Teresa Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 202, Lisboa, 2005, 123-154.

Tracanelli, Christophe, "Les holdings et le système commun de TVA", *Revue fiscalité Européenne et droit international des affaires*, Bruxelles, Nice, Vol. 35, 2005, n.º 140 ,15-43.

Vanistendael, Fraus, "Neutrality and the Limits of VAT", in *Selected Issues in European Tax Law*, Kluwer Law International, 1999, 13-16.

Vasques, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2011.

Villemot, Dominique, "Holding companies and the right to deduct input VAT", *Derivatives and financial instruments*, Amsterdam, Vol. 10, 2008, n.º 2, 31-38.

Estudos:

OECD, "A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries", *OECD Social, Employment, and Migration Working Paper No. 64*, June 26, 2008.

OECD, "Tax and Economic Growth", *OECD Economics Department Working Paper No. 620*, July 11, 2008, ECO/WKP(2008)28, disponível na internet (www.oecd.org/eco/working_papers).

OECD, "Further Advancing Pro-Growth Tax and Benefit Reform in the Czech Republic", *OECD Economics Department Working Paper No. 758*, Apr. 19, 2010, ECO/WKP(2010)14, disponível na internet (www.oecd.org/eco/working_papers).

OECD, *Consumption Tax Trends 2010, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, de 16 de Março de 2011, disponível na internet (www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2010_ctt-2010-en).

OECD, *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*, de 28 de Junho de 2011, disponível na internet (www.oecd.org/dataoecd/28/28/48331948.pdf).

Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final Report for DG TAXUD, Copenhagen Economics, de 21 de Junho de 2007, disponível na internet (www.copenhageneconomics.com/Publications/Public-Finance---Tax.aspx).

VAT in the Public Sector and the Exemptions in the Public Interest, Final Report for TAXUD/2009/DE/316, Copenhagen Economics, de 1 de Março de 2011, disponível na internet (ec.europa.eu/taxation_customs/.../publications/studies/vat_public_sector.pdf).