

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O IVA NAS TRANSAÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS: UMA ANÁLISE DO
CASO DE PORTUGAL E ESPANHA

Flávio Rodrigues

Lisboa, Janeiro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O IVA NAS TRANSAÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS: UMA ANÁLISE DO
CASO DE PORTUGAL E ESPANHA

Flávio Rodrigues

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, Professora Coordenadora da área da Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente _____	Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa
Arguente _____	Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins
Vogal _____	Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, Janeiro de 2019

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação.

Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

«A persistência é o caminho do êxito.»
Charles Chaplin

Agradecimentos

Em primeiro lugar, quero agradecer aos meus pais por sempre me terem apoiado no meu percurso académico e por nunca me terem deixado desistir.

À minha orientadora, Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, agradeço a orientação exemplar com elevado e rigoroso nível científico, uma visão crítica e oportuna as quais contribuíram para enriquecer todas as etapas deste trabalho realizado.

À minha namorada, Madalena Nobre, por me fazer conhecer este mundo da fiscalidade. Pelo seu apoio, pelo seu companheirismo e alegria que me fez chegar ao fim deste percurso.

Ao meu irmão gémeo, Filipe Rodrigues, que apesar de longe nunca deixou de me fazer acreditar naquilo que sou capaz.

Por fim, a toda a minha família que contribuiu para a concretização desta dissertação, apoiando-me sempre nas minhas dúvidas e incertezas.

Resumo

O IVA tem como objetivo a rentabilidade do sistema fiscal e consequentemente assegurar o crescimento económico sustentável. Em Espanha, este imposto comparado com outros países da União Europeia (UE), como no caso de Portugal, tem aspetos distintos da realidade portuguesa, nomeadamente no que respeita às taxas de imposto aplicadas neste país vizinho e ao se poder deduzir ou não faturas emitidas nesse país, tornando-se por vezes duvidoso sobre quem pode deduzir o imposto e em que condições.

Disto isto, há uma série de requisitos para que se possa aplicar as regras das transações intracomunitárias, nomeadamente, o que deve constar nas transmissões de bens entre Portugal e Espanha e nas aquisições de bens provenientes de Espanha com destino ao nosso país.

Com a abolição das fronteiras fiscais e tendo em conta que o IVA é dos impostos com maior peso na produção de receita fiscal de um país, surgem esquemas fraudulentos de dedução do IVA no comércio intracomunitário, sendo a que mais se destaca a fraude em “carrossel”.

Palavras-chave: Transações Intracomunitárias; Espanha; IVA; Taxas; Fraude.

Abstract

VAT aims at the profitability of the tax system and consequently ensure sustainable economic growth. In Spain, this tax compared with other European Union (UE) countries, as in the case of Portugal, has different aspects from the Portuguese reality, namely with respect to the tax rates applied in this neighboring country and whether or not invoices can be deducted in that country, sometimes becoming dubious about who can deduct the tax and under what conditions.

Therefore, there are a number of requirements to apply the rules of intra-Community transactions, namely, what should be included in the transmission of goods between Portugal and Spain and in the acquisition of goods coming from Spain to our country.

With the abolition of fiscal frontiers and taking into account that VAT is the most heavily taxed in a country's tax revenue, fraudulent schemes of VAT deduction in intra-Community trade arise, most notably carousel fraud.

Keywords: Intra-Community Transactions; Spain; VAT; Rates; Fraud.

Índice

Agradecimentos	vi
Resumo	vii
Abstract.....	viii
Índice	ix
Índice de Tabelas	xii
Índice de Figuras.....	xii
Índice de Gráficos.....	xii
Lista de principais siglas e abreviaturas	xiii
Capítulo I – O IVA na Ordem Jurídica Portuguesa e da UE.....	1
1. A adoção do IVA em Portugal e pela CEE.....	1
2. Características do imposto	3
3. O Regime transitório no IVA.....	4
4. O futuro do IVA.....	11
4.1 Propostas que alteram a Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE)	16
4.2 Medidas da Comissão Europeia para a criação de um futuro regime do IVA na UE.....	20
Capítulo II – Transações intracomunitárias de bens	23
1. Nota introdutória.....	23
2. Conceitos	24
2.1. Aquisição intracomunitária de bens	24
2.2. Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens.....	24
2.3. Operações assimiladas a transmissões de bens	25
3. Regime geral das aquisições intracomunitárias de bens	27
3.1. Incidência Objetiva	28
3.2. Incidência Subjetiva	29
3.3. Localização das aquisições intracomunitárias de bens	30
3.3.1. Operações triangulares	31
3.4. Fator gerador e Exigibilidade.....	33
3.5. Operações isentas de imposto	34
3.5.1. Nas transmissões intracomunitárias de bens	34
3.5.2. Nas aquisições intracomunitárias de bens.....	36

3.6. Valor Tributável.....	36
3.7. Taxas	37
3.8. Direito à dedução do IVA	40
3.9. Obrigações dos contribuintes nas transações intracomunitárias	41
4. Regimes Especiais	43
4.1. Regime de derrogação do regime geral.....	44
4.2. Regime das aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos.....	45
4.3. Regime de vendas à distância	47
Capítulo III – O IVA na Ordem Jurídica Espanhola.....	50
1. Implementação do IVA em Espanha e suas características.....	50
2. Taxas de imposto	51
3. As aquisições intracomunitárias de bens	52
Capítulo IV – Portugal e Espanha nas Transações intracomunitárias.....	53
1. Diferenças com as taxas em vigor em Espanha: quem sai prejudicado?.....	53
2. Sistema VIES.....	53
3. Requisitos fundamentais para aplicação das regras das transações intracomunitárias.....	55
3.1. No caso de a transmissão de bens ser de Portugal para qualquer outro Estado membro	55
3.2. No caso de a transmissão de bens ser de Portugal para Espanha.....	58
3.3. No caso de aquisições intracomunitárias de bens provenientes de Espanha com destino a Portugal.....	59
Capítulo V - A fraude no IVA intracomunitário	60
1. Nota Introdutória.....	60
2. Tipos de fraude intracomunitária	61
2.1. A fraude em carrossel	62
3. Medidas da UE para prevenir a ocorrência de fraudes intracomunitárias	66
3.1. Medidas de combate à fraude em carrossel	68
4. O Caso Valter Aleixo: Fraude em carrossel envolvendo Portugal e Espanha.....	71
Capítulo VI – O peso das receitas fiscais da UE e a evolução do comércio internacional entre Portugal e Espanha	73
1. A evolução da carga fiscal e o peso dos impostos indiretos.....	73
2. O comércio internacional entre Portugal e Espanha.....	76
2.1. O peso das exportações nas operações intracomunitárias e o caso das relações económicas com Portugal	76

Capítulo VII - Conclusão	78
Referências Bibliográficas.....	80

Índice de Tabelas

Tabela 2.1: Lista das taxas de IVA vigentes nos diversos países da UE.....	38
Tabela 2.2: Evolução das taxas de IVA em Portugal (1986-2017).	39
Tabela 2.3: Prefixos que devem constar nas faturas.....	42
Tabela 2.4: Limites de tributação nos outros Estados membros.....	47
Tabela 6.1: Receitas fiscais do Estado português, 2012-2016.....	74
Tabela 6.2: Decomposição das exportações por destino.	77
Tabela 6.3: Países com quem Portugal tem maiores transações comerciais - 2016/2017	77

Índice de Figuras

Figura 2.1: Exemplo de uma operação triangular.....	32
Figura 3.1: Aquisição intracomunitária de bens em Espanha.....	52
Figura 3.2: Entrega intracomunitária de bens em Espanha.	52
Figura 5.1: Fraude em carrossel envolvendo dois Estados membros.	63
Figura 5.2: Fraude em carrossel que exemplifica o circuito A do Caso Valter Aleixo. .	73

Índice de Gráficos

Gráfico 6.1: Peso dos impostos indiretos na carga fiscal, nos países da União Europeia, em 2016.....	75
Gráfico 6.2: Evolução da carga fiscal entre 1995 e 2016 (% do PIB).....	75
Gráfico 6.3: Carga fiscal dos países da UE, em 2016.....	76
Gráfico 6.4: Evolução do peso de Espanha nas importações e exportações portuguesas (%) - 1985 a 2016.	78

Lista de principais siglas e abreviaturas

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

B.O.E – *Boletín Oficial del Estado*

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to consumer*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEE – Comunidade Económica Europeia

CE – Comissão Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

D.R – Diário da República

Ecofin - Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros

Em – Estado membro

IT – Imposto de Transações

IEC – Imposto Especiais de Consumo

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

n.º – Número

NIF – Número de Identificação Fiscal

OE – Orçamento do Estado

OLAF – Organismo Europeu de Luta Antifraude

PME – Pequenas e Médias Empresas

PIB – Produto Interno Bruto

Proc. – Processo

RITI – Regime do Iva nas Transações Intracomunitárias

TIB – Transação Intracomunitária de bens

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VIES – Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

Capítulo I – O IVA na Ordem Jurídica Portuguesa e da UE

1. A adoção do IVA em Portugal e pela CEE

A adoção do IVA na CEE ocorreu em 1967, na medida em que se tornava urgente combater os entraves à livre concorrência que alastravam na CEE. Esta adoção teve por ocasião a aprovação da Primeira¹ e Segunda² Diretivas, do Conselho, datadas de 11 de abril de 1967, pelo que se pode designar pela primeira etapa de harmonização.

De acordo com a Primeira Diretiva, esta determinava a obrigatoriedade dos Estados membros a adotar o IVA até 1 de janeiro de 1970. Por sua vez, a Segunda Diretiva apresentava as bases do que viria a ser o sistema comum do IVA. Deixava, no entanto, excessivo espaço de manobra aos Estados membros, não prevendo, nomeadamente, uma lista harmonizada de isenções, a tributação das prestações generalizadas e, não prevendo, também, o exercício harmonizado do direito à dedução.

Importa referir que, o legislador comunitário via nas diretivas em apreço o meio para a construção de um objetivo que deveria ser alcançado, o mercado comum. Segundo Clotilde Celorico Palma (2012:37), «[...] um espaço económico liberalizado e integrado no qual circulam, sem discriminações os fatores de produção [...]»

Concretizando, a autora (1998:26) refere que, «O sistema comum de IVA instituído pelas primeiras diretivas tinha apenas representado um primeiro passo na harmonização da tributação das transações nos diversos Em's.»

Com as exigências da harmonização deste imposto, em 1977, aprovou-se a denominada Sexta Diretiva³, do Conselho, de 17 de maio, emergindo-se, assim, para o segundo sistema comum do IVA, contribuindo, desde modo, para a segunda etapa de harmonização. A Sexta Diretiva foi objeto de reformulação, dando origem à Diretiva IVA⁴, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007. Esta Diretiva trouxe a substituição das contribuições financeiras dos Estados membros por recursos próprios das Comunidades, entre as quais uma percentagem de IVA calculado de acordo com uma base de incidência virtual, determinado de forma uniforme em todos os Estados membros. A Sexta Diretiva, não permitiu aos Estados membros excluir do campo do imposto a fase retalhista, sendo obrigatória a sua aplicação a todas as fases do ciclo económico. Afastou a possibilidade dos Estados membros

¹ Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967.

² Diretiva 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967.

³ Diretiva 77/338/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977.

⁴ Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro.

diferenciarem a tributação de certas prestações de serviços, como também, os Estados membros passaram a ser obrigados a respeitar uma lista comum de isenções.

A terceira etapa de harmonização, coincidiu por um lado com a aprovação do Livro branco da Comissão das Comunidades para a realização do mercado interno em 1985 e a entrada em vigor do Ato Único Europeu, em 1987 e, por último, com a aprovação da Diretiva 91/680⁵ que disciplina o designado regime transitório nas transações intracomunitárias e da Diretiva 92/77⁶ que estabeleceu taxas mínimas para a taxa normal de imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e aboliu as taxas agravadas (Clotilde Celorico Palma, 2012).

No Livro branco, a Comissão apresentou um conjunto de propostas, com o objetivo de abolir as fronteiras fiscais, o mais tardar até 31 de dezembro de 1992, para que fosse alcançado o mercado interno.

Argumenta Clotilde Celorico Palma (1998:75) que, «A 1 de Julho de 1987, o AUE vem confirmar que a 1 de Janeiro de 1993 se deveria alcançar o mercado interno no espaço comunitário [...]» Argumenta ainda, que se «pretendia construir um espaço comunitário sem fronteiras internas, não uma Comunidade com menos controlos ou com controlos simplificados nas fronteiras, mas uma Comunidade sem qualquer tipo de controlo fronteiriço que a fechasse.»

A 1 de Janeiro de 1986, o IVA é adotado por Portugal para o nosso sistema de tributação do consumo, data esta que advém da nossa entrada na Comunidade Económica Europeia (CEE)⁷. Esta adoção prevê do facto de se verificarem problemas com o imposto que vigorava naquela altura, o chamado Imposto de Transações (IT).

Com a introdução deste novo imposto, pretendeu-se combater a fraude e evasão fiscal, situações estas caracterizadoras do IT. Com a entrada do IVA para o nosso país, passaram a estar abrangidos os prestadores de serviços e os retalhistas, que na vigência do IT, só estariam abrangidos os produtores e os grossistas.

Para Cidália Lança (2017:365), o IVA é

[u]m imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, que tem a sua base jurídica comunitária na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum de IVA (Diretiva IVA), que define uma base de incidência uniforme, uma lista comum de isenções, regras de determinação do valor tributável, limites a respeitar em matéria de taxas, bem como o elenco das obrigações que incidem sobre os sujeitos passivos.

⁵ Diretiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de dezembro de 1991.

⁶ Diretiva 92/77/CEE, do Conselho, de 14 de dezembro de 1992.

⁷ A adesão de Portugal para a CEE foi a 12 de junho de 1985, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1986.

Posto isto, o Regime do IVA consta do CIVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro e, no que concerne ao regime aplicável ao comércio intracomunitário de bens, do RITI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro.

2. Características do imposto

No que toca às suas características, o IVA, é um imposto plurifásico, uma vez que incide sobre todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista, sendo a entrega do imposto ao Estado repartida, ocorrendo em cada uma das fases do circuito económico. É um imposto sem efeitos cumulativos, uma vez que cada sujeito passivo entrega ao Estado o montante calculado sobre o valor das vendas que efetua e é ressarcido no valor do imposto relativo às correspondentes aquisições a montante, não originado o “efeito cascata”.

Reveste ainda como características, ser imposto que opera através do método subtrativo indireto ou das faturas, no qual cada sujeito passivo em cada período de tributação entrega ao Estado a diferença entre o imposto liquidado e o imposto deduzido.

Como refere Cidália Lança (2017:366), este imposto

[o]pera assim através de um sistema de pagamentos fracionados, cabendo a cada sujeito passivo a entrega ao Estado do IVA correspondente ao valor acrescentado verificado em cada fase do circuito económico, sendo o ónus do imposto suportado integralmente pelo consumidor final aquando da aquisição do bem ou serviço.

O IVA é, também, classificado como um imposto geral sobre o consumo, pois incide, em regra, sobre a generalidade dos bens e serviços efetuadas a título oneroso.

É de referir que o IVA, segundo Clotilde Celorico Palma (2012:26), é «um imposto baseado transitoriamente no país de destino» no que concerne às trocas transfronteiriças.

Na opinião da autora (2012:27), no princípio de tributação do destino, «[...] os bens são tributados apenas no país onde ocorre o acto de consumo, não se considerando o país da respetiva origem».

É de notar ainda que o IVA é um imposto de obrigação única, uma vez que se baseia num facto tributário instantâneo. Como refere Saldanha Sanches (2007:27), que decompõe

[o]s impostos de obrigação única – em que a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei – dos impostos de base temporal nos quais vai contar para a formação completa da obrigação tributária, a sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo.

Assim sendo, o IVA, porque incide sobre as entregas de bens e prestações de serviços que se consubstanciam em factos tributários isolados e instantâneos, e não em factos que persistem no tempo, deve ser classificado de imposto de obrigação única.

Por fim, o IVA é um imposto de matriz comunitária, como argumenta Clotilde Celorico Palma (2012:28), a matriz comunitária do imposto resulta de termos, na União Europeia, um sistema comum do IVA que faz parte do «acquis communautaire». Neste sentido, a autora (2012:28) adiciona ainda que «o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária.»

3. O Regime transitório no IVA

Em 1967, assumiu-se o compromisso de estabelecer um regime definitivo do IVA aplicável na CEE, como se se tratasse de um único país, sem serem acordadas regras específicas em matéria de taxas do IVA.

O objetivo do mercado interno, instituído pelo Livro Branco⁸, lança como um novo desafio em matéria de IVA, a abolição do controlo fiscal no espaço intracomunitário e a Comissão vê, a 1 de janeiro de 1993, uma grande oportunidade para se instituir um regime definitivo de tributação na origem.

Assim, vem propor um sistema baseado na tributação na origem com aplicação das condições vigentes nesse Estado membro, principalmente em matéria de taxas e afetação das receitas ao Estado membro de consumo, através de um mecanismo de compensação de receitas. No entanto, não se consegue reunir o consenso para a aprovação de tal sistema, devido á falta de confiança no funcionamento de uma câmara de compensação (Clotilde Celorico Palma, 2012).

A abolição do controlo fiscal entre os Estados membros, fez com que fosse necessário reavaliar a forma de tributar as trocas comerciais dos bens na CEE. O objetivo era que os bens fossem tributados no país de origem, refletindo a ideia de um verdadeiro mercado interno. Contudo, as condições para esse sistema não estavam reunidas, aprovando-se o regime transitório do IVA⁹.

⁸ É de notar que foi com a aprovação do Livro Branco em 1985, que a Comissão apresentou um conjunto de propostas sobre a harmonização do imposto centradas na abolição dos obstáculos fiscais à livre circulação de mercadorias no espaço intracomunitário, de forma a que se concretizasse o objetivo do mercado interno.

⁹ Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376 de 31.12.1991, p. 1).

O regime transitório exigia a adoção de regras em matéria de taxas do IVA para evitar distorções no comércio transfronteiriço após a abolição das fronteiras fiscais. Em outubro de 1992, o Conselho acordou as regras para a fixação das taxas do imposto, limitando a avaliação por parte dos Estados membros. Eles estavam obrigados a aplicar uma taxa normal de IVA de 15 % ou mais, e podiam aplicar uma ou duas taxas reduzidas, não inferiores a 5 %, a determinados bens e serviços, constantes do anexo III da Diretiva IVA. Todavia, os Estados membros foram autorizados, por derrogação, a continuar a aplicar as taxas mais baixas, incluindo uma taxa zero, bem como a aplicar uma taxa reduzida a bens e serviços não incluídos na lista, se tais taxas já estivessem em vigor em 1 de janeiro de 1991.

Em julho de 2003, a Comissão propôs a simplificação das regras em matéria de taxas reduzidas do IVA¹⁰ mediante a abolição de todas as taxas reduzidas aplicadas a bens e serviços não abrangidos pelo âmbito de aplicação do anexo III, contudo o Conselho não chegou a acordo sobre esta abolição parcial das derrogações, permanecendo em vigor, até hoje, todas as derrogações.

Em 2012, a Comissão, devido à falta de progressos em matéria de convergência das taxas, decidiu abandonar o objetivo de um regime definitivo do IVA baseado na origem a favor de um regime baseado no princípio do destino. Desde 2010, o lugar de tributação das prestações de serviços tem vindo progressivamente a mudar para o país de destino. A decisão foi tomada em 2008, altura em que o Conselho adotou uma proposta com vista a evitar distorções de concorrência entre Estados membros que aplicavam taxas do IVA diferentes. Em consequência, hoje em dia, quase todas as prestações de serviços são tributadas de acordo com o princípio do país de destino. A aplicação definitiva da tributação baseada no princípio do destino para os serviços teve lugar em 2015. Desde então, todas as prestações B2C (empresas a consumidores) de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos foram tributáveis no lugar onde o cliente reside e não no lugar onde o prestador se encontra.

Com a criação de um regime comunitário de tributação de consumo, foi necessário, não só garantir a neutralidade do imposto, como também, implementar um regime que fosse compatível com o funcionamento do mercado interno. Contudo, em vez de dar cumprimento á Sexta Diretiva que previa a substituição do princípio do destino por um regime definitivo baseado no princípio da tributação na origem, o regime transitório surgiu como um subseqüente das propostas do comissário Cockfield que, visavam introduzir no IVA o

¹⁰ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito ao campo de aplicação das taxas reduzidas de IVA (COM (2003) 397 final).

princípio da origem restrito ao espaço comunitário. Como afirma Clotilde Celorico Palma (1998:77), «[...] o único princípio compatível com a noção de mercado único, seria o princípio de tributação no Em de origem, tudo se processando como no interior de um mercado nacional.» Ora, o abandono do princípio do destino significava que as receitas deixaram de convergir ao lugar de consumo dos bens para passarem a entrar nos cofres dos países exportadores. Com a abolição das fronteiras fiscais, beneficiavam os países com *superavit* e prejudicavam os países deficitários na balança de transações comerciais. Para que este problema fosse resolvido, o comissário Cockfield propunha a criação de uma câmara de compensação. Através desta câmara de compensação, redistribuía-se as receitas fiscais entre os diversos Estados membros, na medida em que os países exportadores passam a receber o IVA incidente sobre as respetivas exportações e os países importadores perdem o imposto incidente sobre as suas operações, pelo que a abolição das fronteiras fiscais provocaria uma redistribuição da receita destes impostos. Como referem António Santos e Mário Alexandre (2000:78), «Em vez da existência de fluxos bilaterais entre os Estados membros constituir-se-ia uma conta geral, gerida pela Comissão e operando em *ecus*.» Estas propostas foram consideradas demasiadas radicais pelos Estados membros.

Assim, a Comissão, delimitou uma nova ação mais moderada e pragmática que suponha a adoção de um período transitório até final de 1992, tudo isto no comissariado da Sr.^a Scrivener. As propostas Scrivener abriram caminho ao novo regime transitório do IVA consagrado na Diretiva 91/680/CE, de 16 de dezembro. Este novo regime caracteriza-se pela distinção entre três espaços de aplicação do imposto, estadual, comunitário e externo.

A Comissária Scrivener entendeu que a passagem da situação em matéria de taxas do imposto para um sistema novo era abrupta e previu a existência de um período transitório que permitisse a realização das alterações necessárias. Para além de permitir a realização das adaptações, o período transitório possibilitaria a realização de simplificações tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, propondo-se a simplificação dos procedimentos relativos ao tráfego comunitário (Clotilde Celorico Palma;1998).

Tal como referido anteriormente, Clotilde Celorico Palma (1998:97) afirma que,

[a] Comissão tinha proposto um sistema de compensação baseado nas declarações de IVA já existentes, que seriam alteradas de forma a que os sujeitos passivos passassem a indicar os montantes totais do IVA liquidado nas transmissões intracomunitárias de bens e do IVA liquidado nas entradas de bens provenientes de outros Em`s.

Deste modo, a Comissão propôs um mecanismo de restituição do IVA cobrado no Estado membro de origem aos Estados membros de destino.

Na nova proposta da Comissão previam-se regimes específicos para certas operações, nomeadamente nas vendas por correspondência, nas vendas de veículos ligeiros de passageiros, nas vendas aos não sujeitos passivos isentos e às vendas intracomunitárias efetuadas entre empresas ligadas ao mesmo grupo eram excluídas do mecanismo de compensação. Em relação as vendas por correspondência, a tributação ocorreria nas taxas e nas condições vigentes no país de destino. Relativamente às vendas de veículos de turismo, eram tributadas aquando o ato de matrícula do meio de transporte, no país de residência do respetivo proprietário (Clotilde Celorico Palma; 1998). No tocante às vendas efetuadas a sujeitos passivos isentos, a Comissão propôs um regime particular. Ou seja, previa-se uma primeira tributação no Estado membro de origem e uma tributação diferencial no Estado membro de destino, que deveria de ser igual à diferença entre o IVA liquidado na aquisição do IVA e o IVA exigível no interior do país de destino. Por último, em relação às operações efetuadas por empresas do mesmo grupo, previa-se que fosse instituído um sistema de suspensão do IVA sobre as vendas intracomunitárias.

No que toca, à outra proposta da Comissão relativamente á aproximação dos níveis das taxas de imposto, consistia na determinação de uma taxa mínima aplicável a partir de 1 de janeiro de 1993, não sendo definido qualquer limite máximo a respeitar pelos Estados membros. Assim, Clotilde Celorico Palma (1998:101) assevera que,

[o]s Em`s deveriam aplicar uma taxa normal pelo menos igual à taxa mínima em função quer das implicações sobre o respetivo orçamento nacional, quer da pressão concorrencial provocada pelas taxas aplicadas pelos Em`s vizinhos ou por aqueles com os quais mantinham maior volume de trocas comerciais.

Relativamente ao intervalo de variação da taxa reduzida, o mesmo seria adequado às necessidades do Estados membros.

No tocante à aplicação de uma taxa zero, a Comissão afirma que as disposições do direito comunitário nunca consideram as taxas zeros como taxas de IVA, mas sim como derrogações temporárias aos princípios gerais do IVA.

Deste modo, as Diretivas Comunitárias 91/680/CEE e 92/111/CEE, vieram trazer alterações à sexta diretiva do IVA para a conformar com o facto de se terem abolido as fronteiras fiscais. Assim, a Comissão propôs uma tributação em sede de IVA, baseada no princípio da tributação no país de origem, isto é, a liquidação do imposto seria efetuada pelo fornecedor e o adquirente, localizado no país de destino, sendo sujeito passivo de IVA, teria direito a deduzir o imposto suportado.

A este respeito, José Alves de Sousa (2013:13), afirma que

[E]sta mecânica da tributação no país de origem levantou uma série de questões quanto à praticabilidade do regime. Em primeiro lugar, questionou-se a coerência do próprio imposto, ou seja, tendo sido o IVA criado numa lógica de tributação do consumo, essa tributação não deveria ocorrer no país em que o produtor está estabelecido, mas sim no local em que se dá efetivamente o consumo. Assim, também, a própria receita proveniente do IVA deveria ser arrecadada pelos cofres do Estado em que efetivamente se encontra o consumidor final e não pelo Estado em que se encontra produtor/exportador. Em segundo lugar, uma implementação direta do sistema de tributação no país de origem, sem qualquer regime de transição, implicaria uma quebra de receitas significativa nos orçamentos públicos dos Estados Membros importadores líquidos.

Com efeito, estipulou-se que durante um período transitório, vigoraria o princípio da tributação no país de destino, ou seja, até se reunirem as condições para se transitar para a tributação no país de origem, as transmissões intracomunitárias ficariam isentas de imposto enquanto as aquisições intracomunitárias ficariam sujeitas a IVA no país de destino.

Sendo assim, o pagamento do imposto fica a cargo do adquirente que, através do mecanismo da autoliquidação, será responsável pela entrada das receitas do imposto nos cofres do Estado onde se encontra estabelecido. Desta forma, o regime atualmente em vigor, baseia-se na tributação no país de destino, existindo inúmeros elementos diferenciadores face ao regime que a CE havia proposto como regime definitivo, isto é, baseado no princípio da tributação no país de origem (José Alves de Sousa, 2013).

Primeiro que tudo, com a abolição das fronteiras fiscais deixou de haver controlo transfronteiriço entre os diferentes Estados membros da UE, ficando a cargo das administrações fiscais nacionais o controlo das transmissões intracomunitárias, assegurando que o imposto seria liquidado pelo país de destino da transmissão de bens. Depois, em relação aos consumidores finais, colocou-se o problema do controlo das fronteiras e não podendo estes efetuar a dedução, teria que vigorar o princípio da tributação na origem em relação às aquisições por estes efetuadas. Contudo, a Comissão assume a tributação no princípio da tributação no destino como uma solução transitória, porque não satisfaz a ótica do funcionamento do mercado interno.

Posto isto, a Comissão apoiada pelo governo alemão, apresentou contradições ao atual regime do IVA na UE. José Alves de Sousa (2013:15), afirma que

[E]m primeiro lugar, a tributação no país de destino comporta um tratamento diferente às empresas domésticas e às empresas com sede em outro Estado membro. Esta diferença é concretizada pelo facto de, nas operações internas, o fornecedor liquidar

IVA ao adquirente, ao passo que, nas operações intracomunitárias, o fornecedor se abstém de liquidar o imposto, saindo a mercadoria do Estado membro livre de qualquer carga fiscal. Em segundo lugar, o facto de as mercadorias circularem livres de imposto durante um determinado período leva a que haja um aumento da possibilidade de se originarem situações de fraude. Em terceiro lugar, a diferença acentuada de taxas do imposto entre os diversos Estados membros origina uma dinâmica de concorrência fiscal entre os Estados ao nível dos consumidores finais.

Apesar destas críticas, a passagem para o regime definitivo baseado na tributação no país de origem ainda não foi concretizada, uma vez que não estão reunidas as condições para efetivar a mesma, continuando em vigor o regime transitório do IVA.

Na opinião de José Alves de Sousa (2013:15),

[D]esde logo, mostra-se essencial a salvaguarda, no regime adotado, da possibilidade de o sujeito passivo adquirente poder deduzir o imposto suportado. Ora, vigorando o princípio da tributação no destino, o exercício do direito à dedução não levanta qualquer problema de maior, desde logo porque o bem ou serviço adquirido pelo sujeito passivo se torna relevante para efeitos de IVA, a partir do momento em que passa a fronteira fiscal e entra no EM onde se dará o consumo.

Disto isto, cabe ao adquirente dos bens liquidar o imposto, podendo depois exercer o seu direito à dedução, ou seja, operando o mecanismo de autoliquidação ou *reverse charge*¹¹.

É de notar que vigorando o princípio da tributação no país de origem, se torna mais difícil articular o mesmo com o direito à dedução, uma vez que a liquidação do imposto será efetuada pelo sujeito passivo que transmite os bens, que por sua vez antes de expedir a mercadoria ou serviço, liquida o IVA. Ao revés, o sujeito passivo adquirente da mercadoria ou serviço, localizado no país de destino, terá que pagar, além do custo real da aquisição, o valor do IVA que lhe foi liquidado pelo fornecedor. No entanto, como refere Clotilde Celorico Palma (2012:228), «O direito à dedução do imposto consubstancia umas das principais características deste tributo [...]», ou seja, o adquirente terá direito a deduzir o imposto que lhe foi liquidado pelo transmitente.

Como afirmam António Santos e Mário Alexandre (2000:79), «O regime transitório manteve, assim, no essencial, o princípio no destino para as operações entre agentes económicos, mas aboliu o controlo nas fronteiras.»

Na opinião dos autores, «Este regime, que deveria vigorar por apenas 4 anos (até final de 1996), foi complementado por um reforço da cooperação administrativa, concretizado no

¹¹ É de notar que este mecanismo de tributação se mostra eficaz do ponto de vista da arrecadação da receita, porque tanto a liquidação do imposto como a dedução ocorrem no mesmo Estado.

Regulamento n.º 218/92, de 27 de janeiro que legitimou a instituição de um regime de troca automática e de um arquivo eletrónico de dados (*VAT Information Exchange System*).»

Em 1994, o Conselho Ecofin veio recomendar quatro objetivos para que fosse alcançado um regime definitivo, sendo eles (Clotilde Celorico Palma;2012):

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

Em resultado desta recomendação do Ecofin, a Comissão apresentou, em 1996, um programa para a passagem ao regime definitivo de tributação¹². De acordo com este programa, a passagem do princípio de tributação no destino para o princípio de tributação na origem era feita por etapas, sendo três os pilares do novo sistema comum (Clotilde Celorico Palma; 2012):

- a) A definição de um lugar único para a tributação de todas as operações praticadas pelos sujeitos passivos no interior da Comunidade, isto é, o Estado membro onde o sujeito passivo se encontre registado para efeitos de IVA;
- b) A repartição das receitas pelos Estados membros com base em estatísticas macroeconómicas do consumo;
- c) Uma maior aproximação das taxas do IVA.

Em 2000, a Comissão apresentou uma Comunicação em que identificou o programa para melhorar o funcionamento do Sistema IVA, no mercado interno¹³. De acordo com esta Comunicação, a Comissão prevê um programa com quatro objetivos essenciais: Simplificação e modernização das regras existentes, uma aplicação mais uniforme das regras e uma nova prática de cooperação administrativa.

A Comissão, em 2016, propôs a substituição do atual regime transitório de tributação por um regime definitivo baseado no princípio da tributação no Estado membro de destino, a fim de criar um espaço único sólido do IVA na UE. Ao mesmo tempo, a Comissão anunciou que a tributação no destino permitiria conceder aos Estados membros uma maior flexibilidade na fixação das taxas de IVA e que todas as taxas reduzidas atualmente existentes deviam ser

¹² “Um sistema comum do IVA – Programa para o mercado interno”, Bruxelas, COM (96) 328 final.

¹³ “Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno”, COM (2000) 348 final.

mantidas e podiam ser colocadas à disposição de todos os Estados membros, garantindo, assim, a igualdade de tratamento.

Em 4 de outubro de 2017, a Comissão adotou a primeira proposta que introduz o regime definitivo do IVA de tributação das trocas comerciais entre os Estados membros¹⁴. A Comissão confirmou na sua comunicação que iria propor uma reforma das taxas do IVA coerente com o regime definitivo baseado no princípio da tributação no destino e que, progressivamente, iria substituir o atual regime transitório.

Segundo a Comissão¹⁵ (2018:4),

[N]um regime definitivo do IVA, todos os Estados membros seriam abrangidos pelas mesmas normas e usufruiriam de igual liberdade na fixação das taxas de IVA. Nesse caso, em vez de alargar a já longa lista de bens e serviços a que podem ser aplicadas taxas reduzidas, o anexo III seria substituído por uma lista negativa à qual não podem ser aplicadas taxas reduzidas.

Assim, o atual regime transitório do IVA possibilitou a implementação de um mercado único, proporcionando uma certa preservação da soberania fiscal dos Estados e oferece garantias de neutralidade do regime.

4. O futuro do IVA

Clotilde Celorico Palma, no seu artigo «A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA» (2012:48), afirma que «A Comissão, a 1 de dezembro de 2010, apresentou um Livro Verde sobre o futuro do IVA, convidando os interessados a participarem nessa discussão recebendo mais de 1 700 contribuições.»

Os motivos subjacentes à criação do Livro Verde¹⁶ são diversos, como por exemplo:

- Complexidade do sistema em vigor;
- Melhorar o funcionamento do mercado único;
- Maximizar a cobrança das receitas e reduzir a vulnerabilidade do sistema à fraude;

¹⁴ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros (COM (2017) 569 final).

¹⁵ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado (COM(2018) 20 final).

¹⁶ Livro Verde sobre o futuro do IVA, Bruxelas, 1.12.2010, COM (2010) 695 final, SEC (2010) 1455 final. Estão disponíveis, juntamente com um relatório que resume os seus principais elementos em http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm.

A autora refere ainda que «Como a Comissão salienta, temos um sistema comum que tem as suas raízes no primeiro sistema comum instituído em 1967, substituído pelo segundo sistema comum da Sexta Diretiva de 1977.»

A 6 de dezembro de 2011, a Comissão apresentou, uma Comunicação com um duplo objetivo, a saber: definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA que possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da UE, e indicar os domínios prioritários para novas ações a empreender nos próximos anos.¹⁷ Como tal, indica duas características fundamentais para um novo sistema de IVA para a UE, sendo elas:

- a) Um sistema baseado no princípio do destino – Esta Comunicação abandona a ideia da adoção do princípio de tributação no país de origem para as transações intracomunitárias, desde sempre defendido pela Comissão.

Desde a entrada das primeiras Diretivas IVA, em 1967, que se assumiu um compromisso de introdução de um sistema de IVA de tributação na origem. A Diretiva IVA determina que o regime vigente em matéria de tributação das trocas entre os Estados membros é transitório e que será substituído por um regime definitivo baseado no princípio de tributação de bens e serviços no Estado membro de origem

- b) Um sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto: A Comissão, no processo de reforma introduzido pelo Livro Verde, afirma que o sistema do IVA deverá seguir as seguintes características:
 - i. Simples, na medida em que um sujeito passivo com atividades em toda a UE deve ser só abrangido por um único conjunto de normas claras e simples. Todavia, salienta que um sujeito passivo se deveria relacionar, só, com as autoridades fiscais de um único Estado membro.
 - ii. Eficaz e neutro, uma vez que a Comissão nota desde logo que uma base tributável mais alargada, bem como a introdução de uma taxa normal generalizada, traria mais receitas a menos custos, ou permitiriam que a taxa normal fosse reduzida de forma neutra do ponto de vista das receitas (Clotilde Celorico Palma, 2012).
 - iii. Robusto e à prova de fraude, dado que os métodos aplicados atualmente de cobrança e controlo do IVA devem maximizar as receitas e minimizar a

¹⁷ COM (2011) 851 final.

fraude e a evasão do imposto. Desta forma, exige que as autoridades fiscais nacionais estejam atentas a comportamentos de risco e que ajam como uma autoridade europeia em matéria de IVA. Para ser alcançado este objetivo é fundamental que haja uma troca de informações rápida, automática entre as autoridades fiscais nacionais.

Nestes termos, são apontados quatro domínios como áreas de trabalho prioritárias, como a simplificação do imposto; maior eficácia do sistema IVA; um sistema IVA mais robusto e imune à fraude e, por último, um sistema IVA adaptado ao mercado único, que irei desenvolver de seguida.

No que toca ao primeiro domínio como área de trabalho, temos a simplificação do imposto. Neste domínio estão englobadas quer as questões relativas à legislação do IVA da UE quer as questões relacionadas com a administração fiscal.

A Comissão dá especial destaque à aplicação mais alargada de balcões únicos, sobretudo mantendo-se a tributação no destino. A este respeito, foi disponibilizado um mini balcão único, com início em 2015, para os prestadores de serviços da UE de telecomunicações, de radiodifusão e eletrónicos, prestados aos consumidores finais no âmbito da UE.

Outra medida indicada pela Comissão, consiste em fornecer às empresas informações melhores e mais acessíveis a nível da UE. Dito isto, Clotilde Celorico Palma (2012:52), afirma que «[...] a Comissão considera que um portal na Internet, que fornece em várias línguas informações sobre questões como o registo, a faturação, as declarações de IVA, as taxas de IVA aplicáveis e as obrigações especiais e limitações ao direito de dedução, constitui a melhor solução para o futuro.»

Referente ao segundo domínio de ação, temos a maior eficácia do sistema IVA. No tocante a esta área de trabalho, a Comissão dá especial relevo ao alargamento da base fiscal e da limitação da utilização das taxas reduzidas. Neste segundo domínio é ainda abordada a questão das distorções da concorrência no que concerne aos serviços de transporte de passageiros se encontrarem isentos em certos Estados membros, em função dos meios de transporte utilizados. A Comissão reporta-se, também, à estrutura das taxas. Assim, considera que uma revisão da atual estrutura das taxas de IVA deverá seguir os seguintes princípios orientadores (Clotilde Celorico Palma, 2012:54):

[A]bolição das taxas reduzidas que constituem um obstáculo ao funcionamento adequado do mercado interno; Abolição das taxas reduzidas sobre produtos e serviços para os quais o consumo é desencorajado por outras políticas da UE (por exemplo, bens e serviços nocivos para o ambiente, a saúde e o bem-estar); Bens e serviços similares

devem ter a mesma taxa de IVA e os progressos da tecnologia deverão ser tidos em consideração.

Em relação à terceira área de trabalho, ela consiste num sistema IVA mais robusto e imune à fraude. Através desta área, a Comissão salienta a importância de um mecanismo de reação rápida para enfrentar a fraude no IVA, considerando, também, «que uma abordagem através de instrumentos jurídicos «não vinculativos» (administração do imposto) é um passo promissor na luta contra a fraude no domínio do IVA.» (Clotilde Celorico Palma, 2012:54) A última área prioritária de trabalho, abrange um sistema IVA adaptado ao mercado único, ou seja, compreende a questão de saber como se deve pôr em prática a tributação no destino. Clotilde Celorico Palma (2012:55), afirma que esta questão deve ser abordada em dois aspetos essenciais: «a definição do local de destino e a questão de saber se será o fornecedor que deverá cobrar o IVA sobre as transações intra-UE ou o adquirente (mecanismo de autoliquidação).»

Deste modo, no que toca a outras ações que a Comissão lançou a médio prazo, a mesma notou que existem disposições da Diretiva IVA que estão desatualizadas, como é o caso do regime aplicável às pequenas empresas e das normas relativas aos grupos para efeitos de IVA. Para melhor garantir a neutralidade do imposto, seria também necessário rever as regras sobre o direito de dedução e fornecer um mecanismo para a resolução de problemas de dupla tributação.

A 7 de abril de 2016, a Comissão sentiu necessidade de criar um espaço único europeu do IVA capaz de responder aos desafios do século XXI. Assim, foi criado o Plano de Ação sobre o IVA¹⁸. Desde modo, foi adotada medidas que tornassem o sistema de IVA da UE mais moderno, mais simples, mais resistente à fraude e mais favorável às empresas. Foi anunciada a adoção a curto e a médio prazo de um conjunto de medidas-chave destinadas a modernizar o sistema de IVA da UE e torná-lo mais simples, mais resistente à fraude e mais favorável às empresas. Entre as medidas, elas têm vários objetivos, conforme a Comunicação da Comissão (2017:4): «[...] adaptar o sistema do IVA à economia mundial, digital e móvel, apoiar as necessidades das PME, proporcionar uma política de taxas adequada, pôr termo à fraude transfronteiras e ajudar os Estados-Membros a combater os desvios do IVA.»

Relativamente às etapas inerentes à modernização do atual sistema do IVA, temos com base a Comissão (COM (2017) 566 final:4):

¹⁸ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir (COM (2016) 148 final).

- Um pacote legislativo sobre o sistema de IVA definitivo nas trocas comerciais entre empresas (B2B) intra-União;
- Uma proposta relativa à reforma das taxas de IVA;
- Uma proposta destinada a reforçar os instrumentos existentes em matéria de cooperação administrativa no domínio do IVA;
- Uma proposta para simplificar as regras do IVA aplicáveis às PME.

A Comissão propõe a substituição do atual regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados membros por um regime definitivo, sendo efetuada através de uma abordagem gradual em duas etapas.

Como primeira etapa legislativa, será considerada a questão do tratamento em sede de IVA das entregas intra-UE de bens entre empresas, as chamadas B2B. Como segunda etapa legislativa, o novo tratamento em sede de IVA será alargado a todos os fornecimentos transfronteiras, pelo que abrangem também as prestações de serviços.

A Comissão optou pelo regime de tributação segundo o qual, para as entregas de bens transfronteiras intra-UE, o fornecedor cobra o IVA ao adquirente à taxa do Estado membro de chegada dos bens. O IVA é declarado e pago no Estado membro em que o prestador está estabelecido, através de um mecanismo de balcão único.

No entanto, se o adquirente for certificado como empresa cumpridora pela sua administração fiscal (uma possibilidade aberta às PME), o adquirente continua a manter a obrigação de liquidação do IVA sobre os bens ou serviços adquiridos noutros Estados membros.

Posto isto, é proposto o pacote de outubro de 2017 relativo ao regime definitivo do IVA constituído por três atos legislativos:

- Uma proposta de diretiva que altera a Diretiva IVA, introduzindo a noção de sujeito passivo certificado, a simplificação e harmonização das regras relativas ao regime de consignação¹⁹; o reconhecimento do NIF do adquirente como condição material para isentar de IVA uma entrega intracomunitária de bens e a simplificação das regras, a fim de garantir a segurança jurídica em relação às operações em cadeia.

A proposta inclui, também, os fundamentos jurídicos do regime definitivo do IVA. Introduzem ainda um balcão único que permite aos fornecedores cumprir as obrigações em matéria de liquidação e pagamento do IVA devido pelas suas entregas de bens a outros Estados membros no seu Estado membro de estabelecimento.

¹⁹ Entende-se por consignação a situação em que um fornecedor transfere bens para um Estado membro em que não está estabelecido, a fim de os vender numa fase posterior a um comprador já conhecido.

- Uma proposta que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011. Esta proposta introduz a harmonização e a simplificação das regras relativas à prova do transporte intracomunitário de bens com vista a isentar de IVA uma entrega intracomunitária de bens, só sendo concedida nos casos em que esteja envolvido um sujeito passivo certificado.
- Uma proposta que altera o regulamento IVA em matéria de cooperação administrativa. Esta proposta é necessária para garantir a inclusão do estatuto de sujeito passivo certificado no sistema VIES.

A Comissão tenciona, também, modernizar as regras no que concerne à liberdade dos Estados membros em matéria de fixação das taxas de IVA. Para além da proposta relativa às publicações eletrónicas, em novembro de 2017, a Comissão propôs uma reforma das taxas de IVA. Esta abordagem é coerente com o regime definitivo baseado no princípio do país de destino. Posto isto, se os bens e serviços forem tributados no Estado membro de destino, os fornecedores e prestadores não terão vantagens significativas em estar estabelecidos num Estado membro com taxas mais baixas. A Comissão, na COM (2017) 566 final (2017:12), refere que «A diversidade das taxas de IVA deixará, portanto, de perturbar o funcionamento do mercado único, desde que seja acompanhada por salvaguardas destinadas a evitar riscos potenciais como a erosão das receitas, a distorção da concorrência, a complexidade e a incerteza jurídica.»

4.1 Propostas que alteram a Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE)

A Comissão Europeia, apresentou propostas que alteram a Diretiva 2006/112/CE relativamente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, apresentando-as de seguida.

A 1 de dezembro de 2016, foi apresentada uma proposta de Diretiva que vem alterar a Diretiva IVA, no que se refere às taxas do imposto aplicadas aos livros, aos jornais e às publicações periódicas²⁰. De acordo com a Diretiva IVA, os serviços prestados por via eletrónica, incluindo publicações eletrónicas, devem ser tributadas à taxa do IVA normal (mínimo de 15%). Contudo, os Estados membros podem tributar publicações em todos os suportes físicos a uma taxa do IVA reduzida (5 %, no mínimo). Foi, também, concedida a alguns Estados membros a possibilidade de continuarem a aplicar taxas do IVA inferiores ao mínimo atualmente em vigor de 5 %. A Diretiva impede que os Estados membros

²⁰ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE, no que se refere às taxas do imposto sobre o valor acrescentado aplicadas aos livros, aos jornais e às publicações periódicas. COM (2016) 758 final.

apliquem às publicações eletrónicas as mesmas taxas do IVA do que as atualmente aplicadas às publicações em suportes físicos, dando origem a um tratamento menos favorável em matéria de IVA das publicações eletrónicas na maior parte dos Estados membros.

Desde 1 de janeiro de 2015, com a entrada em vigor das novas regras relativas ao lugar de prestação, deixou de ser necessária a harmonização das taxas do IVA para serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente para as publicações eletrónicas. Neste caso, o IVA é cobrado onde o cliente se encontrar estabelecido e os fornecedores deixam de poder beneficiar do facto de estarem localizados em Estados membros com taxas do IVA mais baixas.

Desde modo, a Comissão propõe que seja concedida a todos os Estados membros a possibilidade de aplicarem às publicações eletrónicas a mesma taxa do IVA que os Estados membros aplicam atualmente às publicações impressas.

A 19 de dezembro de 2017, foi apresentada outra proposta de Diretiva que vem alterar a Diretiva 2006/112/CE relativamente ao sistema comum do imposto, no que se refere à obrigação de respeitar uma taxa normal mínima²¹.

Em 1967, foi assumido um compromisso de estabelecer um regime definitivo do sistema do IVA, como se se tratasse de um único país, sem serem acordadas regras específicas em matéria de taxas do IVA.

O regime transitório exigia a adoção de regras em matéria de taxas do IVA para evitar distorções nas compras e no comércio transfronteiras após a abolição das fronteiras fiscais. Em outubro de 1992, o Conselho acordou que os Estados membros tinham de aplicar uma taxa normal de IVA de, no mínimo, 15 % até 31 de dezembro de 1996. Atualmente, o artigo 97.º da Diretiva IVA, estabelece que, a partir de 1 de janeiro de 2016 e até 31 de dezembro de 2017, a taxa normal não pode ser inferior a 15 %.

Posto isto, os Estados membros aplicam atualmente uma taxa normal de, pelo menos, 17 %, sendo, assim, estabelecido um limite que garanta o bom funcionamento do mercado interno, deixando aos Estados membros alguma flexibilidade na fixação da taxa normal do IVA.

Por fim, a 21 de dezembro de 2016, foi apresentada a proposta de Diretiva que altera a Diretiva 2006/112/CE, no que diz respeito à aplicação temporária de um mecanismo generalizado de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços acima de um determinado limiar ao sistema comum do imposto, no que se refere à obrigação de respeitar uma taxa normal mínima²².

²¹ COM (2017) 783 final.

²² COM (2016) 811 final

Na referida proposta, a Comissão vê a necessidade da criação do sistema de IVA definitivo na UE para o comércio transfronteiras entre empresas (B2B), a fim de substituir o sistema atual. Neste contexto, certos Estados membros solicitaram a possibilidade de aplicarem temporariamente um mecanismo generalizado de autoliquidação com um determinado limiar por fatura que constitua derrogação de um dos princípios gerais do atual sistema de IVA, no que diz respeito ao regime de pagamento fracionado, a fim de resolver a fraude do tipo «carrossel». Com o objetivo de limitar o risco de fraude entre os Estados membros, a Comissão afirma que todos os que preencham determinados critérios, a fim de limitar o risco de fraude entre os Estados membros, todos os Estados-Membros que preenchem determinados critérios devem ser autorizados a utilizar um mecanismo generalizado de autoliquidação.

De acordo com a Comissão, se os Estados-membros optarem por aplicar o mecanismo, devem aplicá-lo a todas as entregas de bens e prestações de serviços acima de um determinado limiar por fatura, devendo introduzir obrigações de comunicação eletrónica de informações específicas a cumprir pelos sujeitos passivos, de modo a assegurar o funcionamento eficaz e a monitorização da aplicação do referido mecanismo.

No início do presente ano, a Comissão apresentou outras propostas que alteram a Diretiva 2006/112/CE, nomeadamente:

- A Proposta de Diretiva que altera a Diretiva IVA, relativamente ao sistema comum do imposto no que respeita ao regime especial das pequenas empresas - COM (2018) 21 final;
- A Proposta de Diretiva que altera a Diretiva IVA, relativamente ao sistema comum do imposto no respeitante ao período de aplicação do mecanismo facultativo de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA - COM (2018) 298 final.

Na primeira proposta datada de 18 de janeiro de 2018, a Comissão afirma que a Diretiva IVA consagra inúmeras obrigações administrativas para garantir o funcionamento do sistema do imposto, sendo que essas obrigações são particularmente onerosas para as PME, uma vez que estas têm recursos mais limitados do que as grandes empresas, suportando custos de conformidade proporcionalmente mais elevados do que as grandes empresas.

A Diretiva, no sentido de melhorar o regime das PME estabelece medidas que atenuam os encargos que recaem sobre as mesmas, nomeadamente, de permitir aos Estados membros preverem regras simplificadas de tributação e de cobrança do IVA e isentar as PME com um

volume de negócios anual abaixo de um determinado limiar. Estas medidas são optativas, podendo os Estados membros adota-las ou não. Todavia é necessária reformulação, tendo como objetivos criar um regime moderno e simplificado para as PME. Procurando, especialmente, reduzir tanto os custos de conformidade, como as distorções da concorrência para as PME, tanto a nível nacional como a nível da UE; reduzir o impacto negativo do efeito de limiar; e facilitar o cumprimento pelas PME e o controlo pelas administrações fiscais (COM (2018) 21 final:3). Na referida proposta, é assumido uma intenção de mudar o atual sistema no que se refere à isenção das PME, isto é, as PME que exercem atividades de comércio intra-UE não podem beneficiar da isenção para as PME noutros Estados membros que não aquele onde se encontrem estabelecidas. Isto faz com que o atual sistema tenha efeitos de distorção sobre a concorrência tanto nos mercados nacionais como no mercado da UE. Esta situação deverá agravar-se com a transição para a tributação no destino no âmbito do regime definitivo do IVA proposto, uma vez que o princípio da tributação no destino prevê que o IVA deve ser declarado e liquidado no Estado membro onde o adquirente dos bens está estabelecido e não no Estado membro onde a PME se encontra estabelecida.

Assim, o objetivo da proposta, é contribuir para a criação de um ambiente propício ao crescimento das PME criando um sistema de imposto mais robusto e eficiente, com vista à criação de um espaço único do IVA na UE.

A 25 de maio de 2018, foi apresentada outra proposta de Diretiva. O objetivo da mesma, segundo a Comissão, é prorrogar²³:

1. A possibilidade de os Estados membros aplicarem o mecanismo de autoliquidação para lutar contra a fraude existente no âmbito da entrega de bens e da prestação de serviços previstas pelo artigo 199.º-A²⁴, n.º 1, da Diretiva IVA;
2. A possibilidade de fazer uso do mecanismo de reação rápida para lutar contra a fraude, constante do artigo 199.º-B da Diretiva IVA.

A Comissão afirma que se um Estado membro pretender aplicar o mecanismo de autoliquidação a outros fornecimentos para além dos que se encontram consagrados no artigo 199.º-A da Diretiva IVA, poderá ser concedida uma derrogação, derrogação essa que exige uma proposta da Comissão, com base no artigo 395.º da Diretiva IVA a fim de simplificar o procedimento de cobrança do IVA ou impedir certas formas de evasão e de

²³ Ambos os artigos caducam a 31 de dezembro de 2018.

²⁴ O artigo 199.º-A3 da Diretiva IVA permite aos Estados membros optar por utilizar o mecanismo de autoliquidação para o pagamento do IVA sobre as entregas de bens e prestações de serviços predefinidos, que são vulneráveis à fraude, em especial à fraude intracomunitária do operador fictício, ou doravante designada fraude em carrossel.

elisão fiscais. Nos casos em que um Estado membro seja confrontado com fraude em grande escala, a duração do procedimento para obtenção de uma derrogação poderia dar origem a elevadas perdas de receitas do IVA. Assim, a Comissão propôs que o uso do mecanismo de reação rápida, conduz a um procedimento mais rápido para autorizar os Estado membros, a introduzir o mecanismo de autoliquidação, proporcionando aos mesmos uma resposta mais adequada e mais eficiente em caso de fraude. Este mecanismo de autoliquidação é, no entender da Comissão, um instrumento útil e de prevenção contra este tipo de fraude, uma vez que o Estado membro ficará impedido de adicionar IVA à sua fatura.

A Comissão a este respeito apresentou duas propostas legislativas destinadas a aprofundar a luta contra a fraude ao IVA. A primeira é uma proposta de cooperação administrativa e de luta contra a fraude no domínio do IVA²⁵. A segunda é uma proposta que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados membros²⁶.

A Comissão afirma que estas propostas, constituem uma resposta fundamental à fraude em carrossel, na medida em que o IVA seria efetivamente cobrado sobre as entregas intra-UE, deixando o sujeito passivo de poder adquirir os bens isentos de imposto.

Decorre, assim, que a caducidade em 31 de dezembro de 2018 das medidas apresentadas privaria os Estados membros de um instrumento eficiente na luta contra a fraude, entendendo a Comissão de prorrogar os artigos 199.º-A e 199.º-B até 30 de junho de 2022.

Assim, a modernização do nosso sistema do IVA e a adaptação aos desafios suscitados pela luta contra a fraude são fundamentais para o futuro do nosso mercado único.

4.2 Medidas da Comissão Europeia para a criação de um futuro regime do IVA na UE

A Comissão propôs²⁷, a 25 de maio de 2018, as alterações técnicas das regras da UE em matéria de IVA que completam a nossa recente proposta de reforma do regime para o tornar mais resistente à fraude, devendo facilitar a vida às empresas em toda a UE, pondo fim a 25 anos de um regime de IVA «transitório» no mercado único.

²⁵ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir (COM (2016) 148 final).

²⁶ Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros (COM(2017) 569 final).

²⁷ Comissão Europeia - Comunicado de imprensa - Uma tributação justa: Comissão propõe medidas técnicas definitivas para a criação de um futuro regime do IVA da UE à prova de fraude, Bruxelas, 25 de maio de 2018.

Em relação aos elementos caracterizadores da proposta, a Comissão afirma que (2018:1) «No atual regime do IVA, o comércio de mercadorias entre empresas está dividido em duas operações: uma venda com isenção de IVA no Estado-Membro de origem e uma aquisição tributada no Estado membro de destino.»

Através desta proposta, põe termo a esta divisão de uma operação comercial única, simplificando as modalidades de tributação das mercadorias, uma vez que irá definir o comércio transfronteiriço de mercadorias como uma «operação tributável única», o que assegurará que as mercadorias são tributadas no Estado membro em que termina o transporte das mercadorias, diminuindo, também, desta forma, a fraude ao IVA.

Assim, o Conselho adotou uma proposta com vista a evitar distorções de concorrência entre Estado membros que aplicavam taxas do IVA diferentes. Em consequência, hoje em dia, quase todas as prestações de serviços são tributadas de acordo com o princípio do país de destino, ou seja, todas as prestações B2C (empresas a consumidores) de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos foram tributáveis no lugar onde o cliente reside e não no lugar onde o prestador se encontra.

Posto isto, a fraude ²⁸ ocorre se o transmitente dos bens afirmar ter transportado os mesmos para outro Estado membro, mas esses bens forem na realidade consumidos no local com isenção de IVA.

Assim, a existência de um espaço único sólido do IVA na UE poderia permitir que as operações transfronteiras fossem tratadas da mesma forma que as operações nacionais, pondo fim à fragilidade do sistema.

A proposta avançada pela Comissão, pretende, também, propor a criação de um «balcão único» através do qual todos os operadores B2B (entre empresas) da UE possam cumprir as suas obrigações em matéria de IVA, tal como anunciado nas propostas de reforma da Comissão de outubro de 2017, nomeadamente a aplicação de um sistema de autoliquidação generalizado.

Este regime estará, também, disponível, para empresas de fora da UE que pretendam vender a outras empresas no espaço comunitário e que, de outra forma, teriam de se registar para efeitos de IVA em cada Estado membro.

No âmbito de um sistema generalizado de autoliquidação, o IVA é apenas cobrado aos consumidores, ficando «suspenso» ao longo de toda a cadeia económica.

²⁸ Fraude em “carrossel” – será desenvolvido mais adiante.

Outro elemento caracterizador da proposta assenta, na redução do número de formalidades administrativas que as empresas têm que cumprir quando vendem para outros Estados membros. Deste modo, umas das medidas que a Comissão pretende aplicar com a criação de um futuro regime do IVA é assegurar que as mercadorias são tributadas apenas no Estado membro em que termina o transporte, tornando o processo menos oneroso para esse Estado. A Comissão clarifica, ainda, que é dever do vendedor cobrar o IVA devido, à taxa aplicável no Estado membro de destino, sobre uma venda de mercadorias aos seus clientes situados noutra país da UE. Esclarece, ainda, que o adquirente só será o devedor do IVA quando o cliente for um sujeito passivo certificado, ou seja, um contribuinte fiável, reconhecido enquanto tal pela administração fiscal.

A mesma, na comunicação - COM (2016) 148 final - (2016:10), afirma que «[...] a melhor opção para toda a UE é a de que as entregas de bens/prestações de serviços do tipo B2B na UE sejam tributadas do mesmo modo do que a nível nacional, o que corrigiria a falha principal do regime transitório, embora mantivesse intactas as características intrínsecas do sistema do IVA.» Deste modo, este tipo de sistema permitiria assegurar um tratamento coerente das transmissões de bens nacionais e transfronteiras ao longo de toda a cadeia do imposto bem como reinstaurar as características fundamentais do IVA nas trocas comerciais transfronteiras, ou seja, o sistema dos pagamentos fracionados, caracterizado pela autorregulação.

A primeira etapa legislativa, segundo a Comissão (2016), consiste em restabelecer o princípio da tributação das entregas de bens entre os diferentes Estados membros e alargar o balcão único para os operadores do tipo B2B. Contudo, as empresas cumpridoras, certificadas pelas respetivas administrações fiscais, incluindo as PME, continuariam a ser responsáveis pelo pagamento do imposto.

A Comissão (2016:11) afirma, ainda, que

Na segunda etapa legislativa, a tributação incide sobre todos os fluxos transfronteiras, de modo a que todas as entregas de bens e prestações de serviços no mercado único, quer sejam nacionais quer transfronteiras, sejam tratados da mesma maneira. Para o efeito, é imprescindível melhorar significativamente a qualidade da cooperação e dos instrumentos comuns de execução para instaurar a confiança mútua entre as administrações fiscais. A intensificação da cooperação através do Eurofisc e a melhoria das capacidades das administrações fiscais representam o primeiro passo para a consecução desse objetivo. Apenas quando os Estados-Membros considerarem que a

qualidade exigida foi atingida é que o sistema definitivo poderá ser plenamente implementado.

Capítulo II – Transações intracomunitárias de bens

1. Nota introdutória

Foi desde sempre, que a Comissão defendeu o regime definitivo de tributação na origem com o argumento de não existirem discriminações no tratamento fiscal das mercadorias transacionadas no interior de um Estado membro e de um Estado membro para outro. Contudo, como fundamenta Clotilde Celorico Palma (2012:24), «O facto de as operações nacionais e intra-UE continuarem a ser tratadas de forma diferente para fins de IVA é, indiscutivelmente, um obstáculo à melhoria do funcionamento do mercado único.»

Na verdade, com a eliminação das fronteiras fiscais em 1993, entra em vigor nessa mesma data o RITI²⁹. O regime transitório caracteriza-se pela abolição das operações de importações e exportações entre Estados membros, substituindo os mesmos pelos conceitos de aquisição e transmissão intracomunitária de bens.

No RITI, as operações efetuadas entre os diferentes Estados membros da UE dão origem a dois tipos de operações:

- As transmissões de bens localizadas no Estado membro de partida da expedição dos bens que, em regra, estão isentas de imposto, e;
- As aquisições de bens tributada no Estado membro de chegada da expedição dos bens que, em regra, são tributáveis no território nacional.

O RITI consagra um regime geral das transações intracomunitárias de bens e três regimes especiais, que como argumenta Cidália Lança (2017:372), estes «[...] três regimes especiais foram concedidos com o propósito de obstar à ocorrência de distorções de concorrência no mercado interno [...]».

De uma forma simplificada, o regime geral é aplicável às transações intracomunitárias de bens efetuadas entre sujeitos passivos do imposto de Estados membros diferentes e, segundo Clotilde Celorico Palma (2012:286), «[...] tendo o transporte dos bens tido início num Estado membro e terminado noutra». Por outras palavras e segundo a autora (1998:122), «Basicamente, de acordo com o regime geral são tributadas no Em de destino as aquisições

²⁹ Aprovado pela Decreto-Lei n.º 290/92, de 31 de dezembro

intracomunitárias de bens adquiridos a um sujeito passivo de IVA de um Em, por outro sujeito passivo de IVA de um outro Em.»

Por outro lado, os três regimes especiais previstos no RITI são:

- O regime de derrogação do regime geral, que compreende as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos totalmente isentos, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, previsto no artigo 5.º do RITI;
- O regime das aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, consagrado nos artigos 1.º, alínea e), 2.º n.º 2, alínea a), 6.º n.ºs 1, alínea a) e 2, e 8.º, n.º 4 do RITI;
- O regime de vendas à distância, previsto nos artigos 10.º e 11.º do RITI.

2. Conceitos

2.1. Aquisição intracomunitária de bens

Com a entrada em vigor do RITI, surge uma nova realidade e novos conceitos. O primeiro conceito a abordar é a aquisição intracomunitária de bens.

Segundo o artigo 3.º do RITI, uma aquisição é aquela que transmite o direito de propriedade de um bem tangível móvel e que seja proveniente de um Estado membro da Comunidade Económica. Isto é, para que haja uma aquisição intracomunitária de bens é necessário que, em primeiro lugar, ocorra a obtenção do poder de dispor por forma correspondente ao direito de propriedade. Em segundo lugar, é necessário que o bem seja expedido ou transportado a partir de outro Estado membro com destino ao território nacional, ou seja, os bens têm que dar entrada no território nacional e o início do transporte tem que ter lugar noutro Estado membro, já que esta operação não se verifica no caso de não ocorrer um fluxo entre dois Estados membros da Comunidade Económica. E, em terceiro lugar, a operação deve recair sobre um bem móvel corpóreo, com exclusão das operações relativas a bens imóveis e das prestações de serviços. Excluem-se deste conceito as aquisições de bens não sujeitas a imposto, como disposto no artigo 5.º do RITI e as aquisições de bens sujeitas ao regime de vendas à distância³⁰, como refere Patrícia Noiret Cunha (2004:566).

2.2. Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens

Em primeiro lugar, proferir que uma aquisição de bens é assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens, não é mais que dizer que a operação para efeitos de IVA segue as mesmas regras das aquisições intracomunitárias de bens.

³⁰ Este regime será desenvolvido mais adiante.

Na verdade, o objetivo aqui inerente é abranger diversas operações difíceis de controlar, a fim de evitar fraudes e consumos não tributados.

Neste sentido, o artigo 4.º, n.º 1 do RITI, consagra as operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, sendo elas:

- a) Afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado membro³¹;
- b) A aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados noutro Estado membro, quando ambas as operações forem efetuadas por uma pessoa coletiva;
- c) Operações que, se efetuadas no território nacional por um sujeito passivo agindo como tal, seriam consideradas transmissões, nos termos do artigo 3.º do Código do IVA, são consideradas como aquisições intracomunitárias.

2.3. Operações assimiladas a transmissões de bens

Primeiro que tudo, esta disposição legal tem como objetivo, segundo Patrícia Noiret Cunha (2004:576), «[...] assegurar que os bens utilizados com vista à realização de operações tributáveis num determinado Estado-membro são tributados segundo a taxa e as condições em vigor nesse Estado-membro.»

As operações assimiladas a transmissões de bens, e como consagrado no artigo 7.º, n.º 1 do RITI, consideram-se para além das situações previstas no artigo 3.º do CIVA, a transferência de bens³² móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa.

Contudo, de acordo com o n.º 2 do artigo 7.º do RITI, não são consideradas transmissões de bens e, como tal, não estão sujeitas a imposto em território nacional:

- a) As transferências de bens para serem objeto de instalação ou montagem noutro Estado membro, ou seja, as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território nacional, quando os mesmos forem instalados ou montados no território de outro Estado membro.

³¹ Por exemplo, se determinado sujeito passivo de IVA português enviar uma máquina que utiliza no seu escritório em Lisboa para o seu escritório em Badajoz, fará para si uma transmissão intracomunitária em Lisboa e uma aquisição intracomunitária de bens em Badajoz.

³² Considera-se transferência de bens, os movimentos físicos de bens entre dois Estados membros sem que ocorra a venda dos mesmos, ou seja, quando os bens são expedidos ou transportados de um Estado membro para outro, para exercício da sua atividade nesse outro Estado membro.

Nesta situação, o bem só é colocado à disposição do adquirente depois da montagem do mesmo, acontecendo, isto, já no território do Estado membro do adquirente, ou seja, os bens não se encontram no território nacional quando são colocados à disposição do adquirente, deste modo, a operação não é sujeita a IVA em Portugal. Por outro lado, são tributadas em Portugal, as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado membro para serem montados ou instalados em Portugal, pelo fornecedor, sujeito passivo em outro Estado membro, ou por sua conta (artigo 9.º, n.º 2 do RITI).

- b) As transferências de bens sujeitos às regras do regime das vendas à distância³³;
- c) A transferência de bens para serem objeto de transmissão a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante um transporte em que os lugares de partida e de chegada se situem na UE;
- d) A transferência de bens que consista em operações de exportação e operações assimiladas (artigo 14.º do Código do IVA) ou em transmissões isentas (artigo 14.º do RITI);
- e) Transferência de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e transferência de eletricidade, de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou arrefecimento;
- f) Transferência de bens para outro Estado membro para serem objeto de peritagens ou quaisquer trabalhos, desde que, após a sua execução, sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo;

Nesta situação, e como exemplifica Guedes e Travanca (2009:428), a reparação de um bem de equipamento efetuada noutro Estado membro, não é considerada uma transmissão intracomunitária de bens, pois, para existir uma transmissão intracomunitária de bens teria que se verificar a transmissão de propriedade³⁴. Na opinião destes autores (2009), a transferência de bens é, em regra, não sujeita a imposto, enquanto que a transmissão de bens é sujeita a IVA, apesar de em muitos casos beneficiar de isenção, como acontece no caso das transmissões intracomunitárias de bens.

³³ As vendas à distância são objeto de um tratamento especial de acordo com o artigo 10.º do RITI, quando efetuadas por um sujeito passivo a partir do território nacional. Estas operações dão origem a transmissões de bens sujeitas a imposto no Estado membro de destino, a partir de determinado montante. Portugal estabeleceu como limite de tributação 35 000 euros. Este assunto das vendas à distância será abordado mais à frente.

³⁴ É de salientar que, para efeitos de IVA, transferência de bens é distinto de transmissão de bens, porque a transferência não implica mudança do direito de propriedade enquanto que a transmissão já implica essa mudança.

- g) Transferências de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efetuar pelo sujeito passivo no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens;

Nesta disposição, Guedes e Travanca (2009:429) ilustram um exemplo de uma grua que é utilizada pelo sujeito passivo na construção de um edifício localizado noutro Estado membro, que depois de ser utilizada regressa ao território nacional sem ter mudado de proprietário sendo apenas utilizado para as necessidades da empresa em outro Estado membro.

- h) Transferência de bens para serem temporariamente utilizados pelo sujeito passivo, por um período que não exceda 24 meses, no território de outro Estado membro no interior do qual a importação do mesmo bem proveniente de um país terceiro, com vista a uma utilização temporária, beneficiária do regime de importação temporária com isenção total de direitos.

3. Regime geral das aquisições intracomunitárias de bens

Em termos amplos, o regime geral é caracterizado sob vários aspetos, sendo eles:

- 1) É aplicado a todas as transações intracomunitárias entre sujeitos passivos de imposto, desde que o bem tenha sido expedido ou transportado de um Estado membro para outro;
- 2) A transmissão intracomunitária de bens, é isenta no Estado membro de origem, isto é, no Estado membro onde se iniciou a expedição ou transporte do bem com destino a outro Estado membro;
- 3) A aquisição intracomunitária de bens, é uma operação tributável no país de destino, ou seja, no Estado membro onde termina a expedição ou transporte do bem;
- 4) Dado a abolição das fronteiras fiscais, passa a ser o sujeito passivo a fazer a aquisição intracomunitária de bens e a liquidar o IVA;
- 5) Os sujeitos passivos que fazem transações intracomunitárias de bens, passam a ter obrigações fiscais, tais como:
 - A liquidação do imposto devido nas aquisições intracomunitárias de bens que efetuam;
 - O envio de um anexo recapitulativo das transmissões intracomunitárias de bens que fizeram no seu período de tributação;

- A menção de novos requisitos a constar nas faturas, nomeadamente, a agregação do prefixo dos Estados membros do transmitente e do adquirente, a indicação dos respetivos números de identificação fiscal e, por fim, a referência do local de destino das mercadorias;
- 6) Como substituto da eliminação das fronteiras fiscais, temos o sistema VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA). É de notar que o VIES é um meio eletrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA, em que os sujeitos passivos podem obter a confirmação da validade do número de identificação fiscal (NIF). Este sistema tem como principal objetivo confirmar a qualidade do sujeito passivo noutra Estado membro por parte do adquirente e para se poder aplicar a tributação no Estado membro de destino.

3.1. Incidência Objetiva

Posto isto, cabe saber que operações estão sujeitas a imposto. Assim sendo, e como consta no artigo 1.º alínea a) do RITI, são sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, devendo o vendedor reunir os seguintes pressupostos, cumulativamente:

- a) Ser um sujeito passivo registado para efeitos de IVA noutra Estado membro;
- b) Não se encontrar aí abrangido por um regime de isenção aplicável às pequenas empresas;
- c) Não efetuar no território nacional a instalação ou montagem de bens expedidos ou transportados de outro Estado membro;
- d) As vendas não se qualifiquem como vendas à distância, dado que, e como dispõe Clotilde Celorico Palma (2012:290), «[...] nestas situações não estamos perante transações intra-UE de bens, mas sim perante simples transmissões de bens localizados no interior de um Estado membro, não dando origem nem a transmissões nem a aquisições intra-UE de bens».

São ainda sujeitas a imposto no território nacional, nos termos do artigo 1.º do mesmo diploma:

- As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º, ou por um particular;

- As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º;
- As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens previstas no n.º 1 do artigo 4.º;
- As transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro.

3.2. Incidência Subjetiva

Na opinião de Clotilde Celorico Palma, há duas categorias de sujeitos passivos (2012:298), [...] [a]queles que, não sendo sujeitos passivos para efeitos de CIVA, são-no agora para efeitos do RITI: o Estado e demais pessoas colectivas de direito público sempre que efectuam aquisições intra-UE de bens e os particulares, relativamente às transacções intra-UE de meios de transporte novos.

As regras aplicáveis ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público, configuram-se muito complexas em sede do imposto nas Transações Intracomunitárias.

As regras do regime transitório³⁵, assumem-se, mesmo assim, como passageiras.

Conforme Clotilde Celorico Palma (2010:555), esse regime «[...] não prevê qualquer delimitação negativa de incidência objetiva relativamente ao Estado e demais organismos de direito público, sendo neste aspecto tratados de acordo com as regras gerais.»

Neste regime, as entidades públicas são sujeitos passivos de imposto pelas operações intracomunitárias que realizem, ainda que atuem na qualidade dos seus poderes de autoridade, ou seja, o Estado e demais organismos de direito público, ainda que atuem na qualidade de autoridade pública, são sempre considerados sujeitos passivos quando realizem aquisições intracomunitárias de bens, exceto se beneficiarem do regime especial previsto no artigo 5.º do RITI, que será desenvolvido mais adiante quando se tratar dos regimes especiais das transações intracomunitárias.

Deste modo, o n.º 1 do artigo 2.º do RITI, expõe os sujeitos passivos que estão abrangidos pela aquisição intracomunitária de bens, sendo eles:

³⁵ Regime instituído pela Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro

- Os sujeitos passivos mencionados no artigo 2.º, n.º 1 alínea a) do Código, que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto;
- Os sujeitos passivos que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução;
- O Estado e as demais pessoas coletivas referidas no artigo 2.º, n.º 2 do CIVA ou qualquer outra pessoa coletiva;
- Os particulares que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos.

Segundo este tema, Cidália Lança (2017:376) argumenta que,

[S]ão sujeitos passivos pela transmissão as pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro.

3.3. Localização das aquisições intracomunitárias de bens

Localizar as operações desta índole é, indiscutivelmente, muito importante para o tratamento fiscal em IVA, na medida em que este determina o Estado no qual a operação é tributada³⁶.

Clotilde Celorico Palma (2012:109), refere que

[L]ocalizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. Através da localização de uma operação, o legislador, ao estabelecer determinados critérios de conexão, permite identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efetuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes.

O artigo 8.º do RITI, localiza as aquisições intracomunitárias de bens contendo uma regra geral e uma cláusula de segurança. No n.º 1 do artigo 8.º do RITI, prevê-se a regra geral de localização destas operações, operações essas que são tributadas no local onde se situem os bens no momento em que termina a sua expedição ou o transporte para o adquirente - é o que postula o princípio da tributação no país de destino.

³⁶ O TJUE, no seu acórdão Comissão/França de 13.03.1990, proc. 30/89, afirmou que a fixação de regras comuns de determinação do lugar das operações é indispensável para evitar conflitos quanto à competência dos Estados membros.

Todavia, o n.º 2 do referido artigo pressupõe uma cláusula de exceção que impõe que o local de tributação se situe no território nacional, ainda que o lugar de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado membro, se o adquirente dos bens for um sujeito passivo estabelecido em Portugal que utilizou o seu número de identificação para efetuar a aquisição e não provar que a aquisição foi sujeita a imposto nesse outro Estado membro. Na prática, esta cláusula de salvaguarda aplica-se às designadas operações triangulares, isto é, às operações em que o circuito documental (faturas) não acompanha diretamente a movimentação física dos bens transacionados (Guedes e Travanca 2009).

Considera-se, ainda, que as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos sujeitos a registo, licença ou matrícula em Portugal são tributadas em Portugal, conforme consagrado no artigo 8.º, n.º 4 do RITI.

De acordo com o n.º 3 do artigo 8.º do RITI, a aquisição intracomunitária de bens é sujeita a imposto noutro Estado membro se o sujeito passivo tiver adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado membro e inclua a operação na declaração recapitulativa; o adquirente dos bens transmitidos nesse Estado membro seja um sujeito passivo de IVA e, por fim, o adquirente seja expressamente designado na fatura emitida pelo sujeito passivo como devedor do imposto pela transmissão dos bens efetuada nesse Estado membro.

3.3.1. Operações triangulares

É no contexto das regras de localização das aquisições intracomunitárias de bens que surge as operações triangulares. Estas situações são caracterizadas de uma enorme complexidade que se torna difícil para as diversas administrações fiscais, o controlo estas operações.

Na prática, as operações triangulares pressupõem a existência de três operadores, identificados em três Estados membros diferentes. Para que tal operação se verifique, terá que existir um fornecedor de bens, um intermediário e um adquirente, sendo que o movimento físico das mercadorias não segue o circuito documental, ou seja, a faturação. É o caso da Figura 2.1, onde é esquematizado o exemplo típico deste tipo de operações.

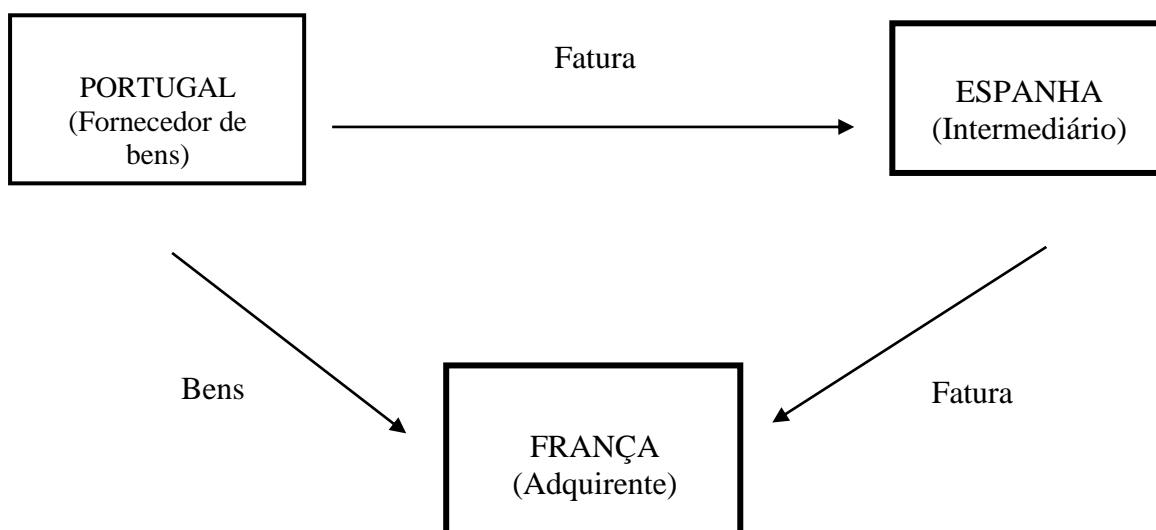


Figura 2.1: Exemplo de uma operação triangular.

Fonte: Elaboração Própria

O sujeito passivo português, vende mercadorias a um sujeito passivo em Espanha que, por sua vez as revende a um sujeito passivo francês, sendo as mercadorias diretamente expedidas ou transportadas de Portugal para a França. O esquema apresentado processa-se da seguinte forma: O sujeito passivo espanhol fornece o seu NIF ao sujeito passivo português e comunica-lhe que os bens deverão de ser entregues ao sujeito passivo francês. O sujeito passivo estabelecido em Portugal, depois de confirmar o número fiscal fornecido pelo sujeito passivo espanhol, junto da administração fiscal portuguesa, fatura-lhe os bens e remete-os para a França. Por sua vez, o sujeito passivo espanhol, fatura esses bens ao sujeito passivo francês.

Como se pode observar, o movimento da faturação não acompanha diretamente a movimentação física dos bens, na medida em que os bens são expedidos pelo sujeito passivo português diretamente de Portugal para a França, sem que ele fature ao sujeito passivo francês esses bens.

De acordo com o princípio da tributação no país do destino, nas transmissões intracomunitárias de bens, o local da tributação é o lugar de chegada da expedição dos bens. Contudo, por vezes, os bens são expedidos para um Estado Membro diferente daquele onde o sujeito passivo adquirente se encontra registado para efeitos de IVA.

Posto isto, nos casos em que ainda não se sabe qual o destino dos bens aquando da aquisição intracomunitária, foi prevista uma cláusula de salvaguarda no artigo 8.º, n.º 2 do RITI, de acordo com a qual as aquisições intracomunitárias de bens encontram-se sujeitas a imposto

em território nacional, ainda que o local de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado Membro. Esta cláusula aplica-se, se o adquirente é um sujeito passivo abrangido no n.º 1 do art.º 2.º do RITI, ou seja, sujeito passivo do IVA pela aquisição intracomunitária de bens, que utilizou o seu respetivo NIF para efetuar a aquisição e não prove que a operação foi sujeita a imposto nesse outro Estado Membro. Conforme explicita Clotilde Celorico Palma (2012:301),

[I]sto é, a aquisição intra-UE de bens considera-se localizada no território nacional desde que o adquirente tenha utilizado o seu numero de identificação para efeitos de IVA em Portugal, ainda que o local de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado membro.

3.4. Fator gerador e Exigibilidade

Nas referidas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto é devido no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente, sendo aplicável o disposto no artigo 7.º do CIVA para as transmissões de bens³⁷, ou seja, o fator gerador do imposto nas aquisições intracomunitárias de bens ocorre quando se efetua a aquisição, ou seja, quando os bens são postos á disposição do adquirente.

Neste sentido, o imposto torna-se exigível no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido ou na data da emissão da fatura, se tiverem sido emitidos antes do prazo anteriormente referido³⁸.

Como argumenta Clotilde Celorico Palma (1998:241), «[...] tratando-se de aquisições intracomunitárias de bens, dispõe-se que o imposto se torna exigível no 15.º dia de cada mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador.» Argumentando ainda, que

[N]o caso de ter sido emitida factura ou documento equivalente, a diretiva (na alínea b) da citada disposição legal a que corresponde a alínea b) do artigo 13.º do RITI), estabelece que o imposto se torna exigível no momento da emissão de tais documentos, sempre que tenham sido emitidos ao adquirente antes do 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram postos à respectiva disposição.

Deste modo, ao conceito de aquisição intracomunitária de bens encontra-se associada a obrigação de emitir a fatura e, como referem Guedes e Travanca (2009:451), «[...] o momento da exigibilidade do imposto ocorre na data da emissão da fatura. Não será assim,

³⁷ Ver artigo 12.º do RITI

³⁸ Ver artigo 13.º do RITI

quando a fatura for emitida após o 15.º dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador, caso em que a exigibilidade do imposto ocorrerá nesse 15.º dia.»

Assim, a data de receção da fatura é irrelevante para a determinação do momento da exigibilidade do imposto.

3.5. Operações isentas de imposto

3.5.1. Nas transmissões intracomunitárias de bens

É de salientar que na temática das isenções nas transmissões intracomunitárias de bens, é assegurado a tributação no país de destino, uma vez que beneficiam de isenção as transmissões de bens que tenham por destino outro Estado membro.

Posto isto, estão isentas de imposto, como consagrado no artigo 14.º do RITI, as transmissões de bens que sejam onerosas, onde o vendedor seja uma pessoa singular ou coletiva que efetue operações que confirmam direito à dedução, tendo em conta que o adquirente seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do IVA em outro Estado membro, que tenha utilizado o número de identificação atribuído pelo Estado membro de registo para efetuar a aquisição e de se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens nesse Estado membro.

Estão também isentas, as transmissões de meios de transporte novos com destino a outro Estado membro, estão também isentas de imposto ao nível das operações intracomunitárias (artigo 14.º, alínea b) do RITI). Isto é, na medida em que a aquisição intracomunitária de meios de transporte novos é sempre tributada no país de destino, a sua transmissão teria que estar isenta no Estado membro de origem. Contudo, o artigo 1.º, alínea e) do RITI refere que este tipo de transmissões está sujeito a imposto, o que significa que estão sujeitas a imposto, mas isentas pelo artigo 14.º, alínea b) do RITI.

Confere, também, isenção às transmissões de bens que consistem na transferência de bens efetuadas pelo sujeito passivo, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa, como consagrado no artigo 14.º, alínea c) do RITI.

Contudo, não é correto afirmar que toda a empresa que transfere bens de Portugal para outro Estado membro beneficie da isenção prevista, desde que os bens se destinem a satisfazer as necessidades da empresa. Posto isto, Guedes e Travanca (2009:455) dão um exemplo que ilustra bem o acima referido. Senão vejamos:

Suponhamos que existe uma sociedade em Portugal que se dedica à construção de edifícios em Espanha e desenvolve, também, a atividade de comercialização de materiais tecnológicos. A referida sociedade transfere para Espanha os seguintes bens, tendo em vista as necessidades da empresa:

- i. Uma grua para realizar um trabalho, com duração aproximada de 3 meses, numa obra que a sociedade portuguesa está a realizar em Vigo. Após a realização dos trabalhos, a grua é novamente enviada para Portugal;
- ii. Transfere materiais tecnológicos para o seu armazém que possui em Vigo, para exposição dos mesmos e posterior venda ao público.

No exemplo supramencionado, é fácil de se entender que tanto a grua como os materiais tecnológicos para Espanha têm em vista as necessidades da empresa.

A transferência da grua para Espanha é uma transferência de bens não assimilada a uma transmissão intracomunitária de bens em Portugal, na medida em que a grua depois da realização do trabalho é posteriormente enviada para Portugal, logo não é sujeita a IVA no território nacional, como o disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea f) do RITI. Assim, se a operação não é sujeita a IVA, está fora da isenção prevista no artigo 14.º, alínea c) do RITI, dado que a operação não preenche os critérios de incidência do IVA.

Já a transferência dos materiais tecnológicos para Espanha, é uma transferência de bens assimilada a uma transmissão intracomunitária de bens no território nacional, uma vez que há exposição e seguidamente a venda dos mesmos, logo é sujeita a IVA em Portugal, como previsto no artigo 7.º, n.º 1 do RITI. Assim, se é uma operação sujeita a IVA em território nacional e assimilada a uma transmissão intracomunitária de bens em Portugal, temos desde logo que:

- Em Espanha será assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens onde será tributada;
- Como em Portugal é uma operação sujeita a IVA e, para que a operação não seja duplamente tributada em Portugal e em Espanha, no território nacional beneficia da isenção prevista no artigo 14.º, alínea c) do RITI.

Por fim, a alínea d) do artigo 14.º do RITI, sugere uma isenção relativamente às transmissões de bens sujeitas a IEC, uma vez que todas essas isenções são isenções completas, porque nis termos do artigo 19.º, n.º 2 do RITI o sujeito passivo pode deduzir o imposto que incidiu nos bens ou serviços adquiridos ou importados para a realização dessas transmissões, como argumenta Guedes e Travanca (2009:457).

Tendo em consideração os requisitos das isenções referidas conclui-se que não serão isentas as seguintes operações:³⁹

- Bens faturados a clientes estabelecidos fora da UE e entregues nouro Estado membro;
- Bens faturado a clientes estabelecidos nouro Estado membro e entregues fora da UE;
- Bens faturados a clientes estabelecidos nouro Estado membro e entregues no território nacional;
- Bens faturados a clientes estabelecidos no território nacional e entregues em outro Estado membro.

3.5.2. Nas aquisições intracomunitárias de bens

Em relação às isenções nas aquisições intracomunitárias de bens, estatuídas no artigo 15.º do RITI, beneficiam de isenção as aquisições cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto, pretendendo-se conceder um tratamento igualitário às aquisições e às transmissões de bens efetuadas no interior do país. Beneficiam, também, as aquisições intracomunitárias de bens cuja importação seja isenta, sendo o objetivo não conceder um tratamento mais favorável às importações provenientes de países terceiros do que às aquisições intracomunitárias de bens.

Estão igualmente isentas, as operações triangulares, isto é, as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada se situe em território nacional, desde que o sujeito passivo não seja residente, nem tenha Estabelecimento Estável em Portugal e não esteja registado para efeitos de IVA, bem como os bens tenham sido diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado membro diferente daquele que emitiu o NIF. Outra condição neste tipo de isenção, é a transmissão de bens ser efetuada para um sujeito passivo registado em território nacional para efeitos de IVA. Por fim, o sujeito passivo adquirente tem que estar expressamente designado na fatura como devedor do imposto pela transmissão efetuada no território nacional. (Clotilde Celorico Palma, 2012: 313).

3.6. Valor Tributável

O valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens é determinado, tendo em conta as condições previstas no artigo 16.º do CIVA, ou seja, o valor tributável é o valor da

³⁹ Cit. Olga Maria Guedes e Carlos Duarte Travanca, Manual de IVA e RITI, op.cit, pp. 457.

contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro (artigo 17.º do RITI).

No valor tributável são incluídas as despesas acessórias, como comissões, embalagens, transporte, seguros e publicidade e as subvenções ou subsídios diretamente relacionados com o preço de cada operação, conforme decorre do artigo 16.º, n.º 5 do CIVA.

Ao revés, não fazem parte do valor tributável, como decorre do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, os juros devidos pelo pagamento diferido do preço; as indemnizações declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações; os descontos, bónus e abatimentos; as quantias pagas em nome e por conta do adquirente, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas e as embalagens que não forem objeto de transação.

Ao nível das transferências de bens moveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo, para as necessidades da sua empresa, o valor tributável será constituído, como previsto no artigo 16.º, n.º 2 do RITI, pelo preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, pelo preço de custo reportado ao momento da realização da operação, acrescido dos elementos previstos no n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

Por outro lado, se os bens estiverem sujeitos a IEC ou a imposto automóvel, o valor tributável será determinado com inclusão daqueles impostos.

3.7. Taxas

Segundo as regras da UE, cada país tem uma taxa normal que é aplicável na maioria dos casos e que não pode ser inferior a 15%. Em relação às taxas intermédias, a UE, dispõe que podem ser aplicadas no máximo duas taxas reduzidas, que geralmente não podem ser inferiores a 5%, conforme se pode verificar na Tabela 2.1.

Consagra, também, a UE que alguns países estão autorizados a aplicar taxas específicas a algumas vendas. Assim, são taxas específicas, aplicar uma taxa “super reduzida”, ou seja, alguns países aplicam uma taxa inferior a 5%, como é o caso de Espanha.

É, também, outra taxa específica aplicar uma taxa zero em determinados casos. Quando é aplicada a taxa zero, o consumidor não tem de pagar IVA, mas o vendedor conserva o direito de deduzir o IVA que tenha pago sobre compras diretamente relacionadas com a venda. Por fim, é taxa especial, aplicar taxa intermédia a determinados bens e serviços que não podem beneficiar de uma taxa reduzida, mas aos quais alguns países aplicavam taxas reduzidas em 1 de janeiro de 1991. Estes países estão autorizados a continuar a aplicar taxas reduzidas em vez da taxa normal, desde que essa taxa não seja inferior a 12%.

Tabela 2.1: Lista das taxas de IVA vigentes nos diversos países da UE.

Member States	Code	Super-reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Fonte: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, European Commission, January 2018.

É de referir que as taxas especiais foram instituídas a título transitório, aquando da entrada em vigor do mercado interno em 1 de janeiro de 1991, para facilitar a supressão gradual das derrogações.

A taxa normal do IVA foi alterada de 21% para 23%, com entrada em vigor da lei a 1 de janeiro de 2011. A taxa do IVA mantém-se inalterada em Portugal desde 2011, como se pode verificar através da Tabela 2.2.

Tabela 2.2: Evolução das taxas de IVA em Portugal (1986-2017).

Ano	Continente			
	Taxa Reduzida	Taxa Intermédia	Taxa Normal	Taxa Agravada
1986	8,0		16,0	30,0
1987 ^(a)	8,0	:	16,0	30,0
1988	8,0	:	17,0	30,0
1989	8,0	:	17,0	30,0
1990	8,0	:	17,0	30,0
1991	8,0	:	17,0	30,0
1992 ^(b)	5,0	:	16,0	30,0
1993	5,0	:	16,0	30,0
1994	5,0	:	16,0	30,0
1995	5,0	:	17,0	:
1996 ^(c)	5,0	12,0	17,0	:
1997	5,0	12,0	17,0	:
1998	5,0	12,0	17,0	:
1999	5,0	12,0	17,0	:
2000	5,0	12,0	17,0	:
2001	5,0	12,0	17,0	:
2002 ^(d)	5,0	12,0	19,0	:
2003	5,0	12,0	19,0	:
2004	5,0	12,0	19,0	:
2005 ^(e)	5,0	12,0	21,0	:
2006	5,0	12,0	21,0	:
2007	5,0	12,0	21,0	:
2008 ^(f)	5,0	12,0	20,0	:
2009	5,0	12,0	20,0	:
2010 ^(g)	6,0	13,0	21,0	:
2011	6,0	13,0	23,0	:
2012 ^(h)	6,0	13,0	23,0	:
2013	6,0	13,0	23,0	:
2014	6,0	13,0	23,0	:
2015 ⁽ⁱ⁾	6,0	13,0	23,0	:
2016	6,0	13,0	23,0	:
2017	6,0	13,0	23,0	:

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira (Estatísticas do Imposto Sobre o Valor Acrescentado).

No tocante as taxas de IVA em vigor em Portugal, aplicáveis às aquisições intracomunitárias de bens, são de 6% (taxa reduzida), 13% (taxa intermédia) e 23% (taxa normal), conforme Tabela 2.2.

A taxa reduzida de 6% aplica-se aos bens e serviços enumerados na Lista I anexa ao CIVA incluindo, produtos alimentares essenciais, medicamentos, aparelhos ortopédicos, livros e jornais, serviços de transporte de passageiros, empreitadas de reabilitação urbana, reparação ou conservação de imóveis afetos à habitação.

No que toca à taxa intermédia de 13%, fazem parte, de acordo com a Lista II anexa ao CIVA, alguns produtos alimentares, incluindo refeições prontas a consumir, utensílios e alfaias

agrícolas, o gasóleo agrícola, as entradas em espetáculos culturais e as prestações de serviços de alimentação e bebidas com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas, em que se aplica a taxa normal de 23%.

No que concerne à taxa normal de 23%, ela aplica-se aos bens e serviços não elencados em qualquer uma daquelas listas.

O valor das taxas, reduzida, intermédia e normal, quando aplicadas às operações efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores, ascendem, respetivamente a 4%, 9% e a 18%, vigorando para as operações efetuadas na Região Autónoma da Madeira as taxas de 5%, 12% e 22%, como disposto no n.º 3 do artigo 18.º do CIVA.

Quando se verifica alterações em matéria de taxas, a taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto seja exigível (n.º 2 do artigo 18.º do CIVA), nos termos do artigo 13.º do RITI:

- No 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido;
- Na data da emissão da fatura ou documento equivalente, se tiverem sido emitidos antes do prazo anteriormente referido.

3.8. Direito à dedução do IVA

O exercício do direito à dedução tem as suas regras previstas no CIVA, nomeadamente, nos seus artigos 19.º a 26.º. No entanto, há que ter em conta o artigo 19.º do RITI, uma vez que se pode deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis o imposto pago nas aquisições intracomunitárias de bens e o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações isentas previstas no artigo 14.º do RITI.

Tendo em consideração o momento em que nasce o direito à dedução, nos termos do artigo 20.º, n.º 2 do RITI, a dedução pode ser feita na declaração do período em que o imposto seja considerado a favor do Estado, ainda que não tenha sido emitida a respetiva fatura pelo vendedor. Contudo, como consagrado no artigo 27.º, n.º 1 do RITI, caso o sujeito passivo não possua a respetiva fatura emitida pelo vendedor, poderá exercer o seu direito à dedução procedendo à liquidação do imposto em documento interno criado por si.

No que concerne às transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos, e segundo Clotilde Celorico Palma (2012:314), «[...] caso o vendedor seja um sujeito passivo de IVA que apresente declarações periódicas, efectuará a dedução de acordo com as regras gerais.».

Caso contrário, como o disposto no artigo 20.º, n.º 3 do RITI, o direito à dedução nasce apenas no momento em que o meio de transporte for colocado à disposição do adquirente.

3.9. Obrigações dos contribuintes nas transações intracomunitárias

Clotilde Celorico Palma (1998:269), argumenta que

[P]ara assegurar a máxima eficácia de todo um sistema que pretende conciliar a abolição das fronteiras fiscais com a manutenção do princípio do destino, houve que criar novas obrigações para os sujeitos passivos de forma a possibilitar o controlo cruzado das informações obtidas sobre o tráfego intracomunitário às diversas administrações fiscais em causa.

Deste modo, os sujeitos passivos que efetuem transações intracomunitárias de bens, deverão, além do cumprimento das obrigações consagradas no artigo 29.º, n.º 1 do CIVA⁴⁰, proceder à liquidação do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens, enviar uma declaração recapitulativa das transmissões intracomunitárias de bens isentas previstas no artigo 14.º do RITI e das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos comunitários que sejam tributadas no Estado membro de destino, bem como emitir uma fatura por cada transmissão de bens efetuada nas condições do artigo 7.º do RITI e pela transmissão de um meio de transporte novo isenta conforme o artigo 14.º do mesmo preceito legal.

Vamos de seguida analisar as várias obrigações dos sujeitos passivos no âmbito das transações intracomunitárias.

A indicação do número de identificação fiscal, constitui uma informação indispensável em relação às transações intracomunitárias. Conforme Clotilde Celorico Palma (1998:271), as transmissões intracomunitárias de bens serão isentas de IVA caso os bens sejam expedidos ou transportados para fora de Portugal com destino a um adquirente devidamente identificado para efeitos do IVA em outro Estado membro. Na ausência do NIF, pressupõe-se estar perante uma venda a um particular ou a um não sujeito passivo, devendo a operação ser tributada no país onde se efetuou a venda.

Na opinião da autora (1998:271),

[A] identificação fiscal do adquirente assume, desta forma, um objectivo duplo – permite ao sujeito passivo vendedor saber se deve ou não isentar a respectiva transmissão de bens, e, simultaneamente, determina obrigação de o sujeito passivo

⁴⁰ Note-se que os sujeitos passivos obrigados à apresentação da declaração periódica de IVA, devem proceder ao pagamento do imposto devido nos locais autorizados e nos prazos fixados.

adquirente proceder à liquidação do imposto no Em de chegada da expedição ou transporte dos bens.

Em relação ao conteúdo das faturas, elas devem conter, segundo o artigo 36.º, n.º 5 do CIVA:

- Os dados de identificação do fornecedor e adquirente, como nomes, firmas ou denominações sociais e a sede, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; o preço, líquido de imposto, taxas aplicáveis, o montante de imposto devido;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto;
- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou os serviços prestados.

Deverão, ainda, conter as faturas deste regime, para além dos elementos do artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, o NIF do sujeito passivo precedido do prefixo PT, o NIF do destinatário ou adquirente com o prefixo do Estado membro que o atribuiu, tendo em conta a Tabela 2.3 e o local de destino dos bens.

Tabela 2.3: Prefixos que devem constar nas faturas.

Alemanha	DE	Hungria	HU
Áustria	AT	Irlanda	IE
Bélgica	BE	Itália	IT
Bulgária	BG	Letónia	LV
Chipre	CY	Lituânia	LT
Dinamarca	DK	Luxemburgo	LU
Eslováquia	SK	Malta	MT
Eslovénia	SF	Polónia	PL
Espanha	ES	Portugal	PT
Finlândia	FI	Reino Unido	GR
França	FR	República Checa	CZ

Grécia	EL	Roménia	RO
Holanda	NL	Suécia	SE

Fonte: Adaptado de Clotilde Celorico Palma (2012:316).

Desta forma, a obrigação de os sujeitos passivos de indicarem o NIF para efeitos fiscais e o prefixo do Estado membro, resulta do facto de se poderem encontrar registados para efeitos de IVA em vários Estados membros, sendo necessário, por motivo de controlo, identificar o Estado membro em que foi efetuada a operação (Clotilde Celorico Palma, 1998:270).

Em relação à Declaração Recapitulativa, esta deve ser enviada por via eletrónica, até ao dia 20 do mês seguinte, no caso dos sujeitos passivo do regime mensal e dos sujeitos passivos do regime trimestral que tenham efetuado durante o trimestre, transmissões intracomunitárias de bens de montante superior a 50.000€, ou até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre, no caso dos sujeitos passivos do regime trimestral, cujas transmissões intracomunitárias não ultrapassem o limiar acima referido. (Cidália Lança 2017:402).

No tocante às faturas emitidas, elas devem ser efetuadas até ao dia 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido nas prestações intracomunitárias de serviços tributáveis no território de outro Estado membro por força da regra constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (Artigo 36.º, n.º 1 do CIVA). Relativamente, às faturas das transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos precisarão de conter os elementos profetizados no artigo 28.º, n.º 1 do RITI.

4. Regimes Especiais

Desde o início que era importantíssimo criarem-se disposições específicas para determinado tipo de operações, a fim de acabar com as distorções de concorrência no espaço comunitário (Clotilde Celorico Palma, 1998).

Assim, foram definidos regimes especiais de tributação em três domínios – aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos totalmente isentos, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público⁴¹; aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos⁴² e vendas à distancia⁴³.

Na opinião de Cidália Lança (2017:372), os três regimes especiais

⁴¹ Ver artigo 5.º do RITI.

⁴² Ver artigo 1.º, alínea e), artigo 2.º n.º 2, alínea a), artigo 6.º n.ºs 1, alínea a) e 2, e artigo 8.º, n.º 4 do RITI.

⁴³ previsto nos artigos 10.º e 11.º do RITI.

[f]oram concebidos com o propósito de obstar à ocorrência de distorções de concorrência no mercado interno que, na ausência desses regimes, favoreceria o estabelecimento dos operadores económicos em Estados membros com taxas de imposto mais favoráveis, procedendo a partir daí a vendas para consumidores finais nos demais Estados membros.

4.1. Regime de derrogação do regime geral

No regime transitório, estabelecido pela Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro, não se previa nenhuma delimitação negativa de incidência subjetiva relativamente ao Estado e demais organismos de direito público. Neste contexto Clotilde Celorico Palma (2010:555) afirma que «[...] no regime transitório o Estado e os organismos de direito público são sujeitos passivos do imposto pelas operações intracomunitárias que realizem, ainda que actuem na sua qualidade de autoridades públicas.»

Contudo, consagra-se um regime especial, previsto no artigo 5.º do RITI, que compreende as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos totalmente isentos de imposto (médicos, clínicas, hospitais, companhias de seguro, etc.), bem como o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público.

Estas entidades mantiveram-se até ao final de 1992 fora do funcionamento do imposto, uma vez que não procediam à liquidação de IVA nas operações a jusante da respetiva atividade, não se encontrando ligadas ao cumprimento de quaisquer outras obrigações (Clotilde Celorico Palma, 1998).

A fim de não originar eventuais distorções de concorrência, criadas pelos diferentes níveis de taxas de imposto nos diversos Estados membros, foi adotado um regime especial de tributação aplicável às aquisições intracomunitárias de bens efetuadas pelas referidas pessoas singulares e coletivas, localizando-se e como refere Clotilde Celorico Palma (1998:169), «[...] tais operações no Em de destino uma vez ultrapassado um determinado limiar fixado naquele país».

De acordo com este regime, as aquisições intracomunitárias que efetuam anualmente os sujeitos passivos supramencionados, não serão objeto de tributação se não ultrapassarem um determinado montante (10 000 euros).

Como refere Clotilde Celorico Palma (2010:556), «Ou seja, até ao montante em causa as aquisições intra-UE de bens efectuadas por aquelas entidades serão tratadas como simples aquisições nos Estados membros em apreço, sendo-lhes, conseqüentemente, liquidado IVA na origem.»

Determina este artigo que não estão sujeitas a imposto em Portugal, as aquisições intracomunitárias de bens quando se verifique que os bens não sejam meios de transporte novos nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo e o valor global das aquisições nos Estados membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de 10 000 euros, ou tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante.

Posto isto, só são sujeitas a imposto em território nacional as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas pelos referidos sujeitos passivos, quando o valor global das aquisições tenha excedido, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, o montante de 10 000 euros, pelo que para as aquisições de bens abaixo de tal montante é aplicável a regra da tributação no país de origem, como argumenta Guedes e Travanca (2009:417).

Deste modo, se uma determinada entidade abrangida por este regime derogatório, efetuar aquisições num determinado ano de valor inferior a 10 000 euros, continuará a estar abrangida no ano seguinte por este regime. Se, esse limiar for excedido em resultado de uma só aquisição, esta deverá ser tributada no país de destino dos bens, bem como todas as aquisições seguintes, independentemente do seu valor.

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime especial têm obrigações fiscais, nomeadamente de registo, para efeitos de atribuição ou validação do NIF quando o valor global das aquisições intracomunitárias de bens efetuadas exceder 10 000 euros, no ano civil anterior ou no ano civil em curso (artigo 25.º do RITI); de pagamento do imposto que se mostre devido pela realização de aquisições intracomunitárias de bens (artigo 22.º, n.º 2 do RITI) e de entrega de declaração de modelo apropriado até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível, apenas quando se verifica operações tributáveis (artigo 29.º do RITI).

4.2. Regime das aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos

As transações de meios de transporte, constituem operações propensas de provocar distorções de concorrência motivadas pela existência de diferentes taxas nos diversos Estados membros. Assim, tornou-se fundamental a existência de um regime especial de forma a garantir a tributação no Estado membro de destino com o objetivo de evitar perdas de receitas para os diferentes Estados membros (Clotilde Celorico Palma, 1998).

Este regime tem o objetivo de garantir que a tributação ocorra no Estado membro de destino, estando consagrado nos artigos 1.º, alínea e); 2.º n.º 2, alínea a); 6.º n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 8.º, n.º 4 do RITI.

Tendo em conta o mesmo preceito legal, mais concretamente o artigo 1.º, alínea b) do RITI, as referidas aquisições são sempre sujeitas a tributação, independentemente de o adquirente ser um sujeito passivo do regime normal ou isento, uma pessoa coletiva de direito público ou um particular, ou da qualidade do vendedor.

Para que o referido regime seja aplicado, consideram-se meios de transporte, de acordo com o previsto no artigo 6.º, n.º 1, alínea b) do RITI: as embarcações com comprimento superior 7,5 metros, as aeronaves com peso total na descolagem superior a 1 550 Kg e os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 8 cm³ ou com potência superior a 7,2 KW, desde que sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional.

Depois de verificar se estamos perante um meio de transporte, é importante apurar se o meio de transporte é novo ou usado. Com base na disposição legal do artigo 6.º, n.º 2 do RITI, qualificam-se como meios de transporte novos:

- Os veículos terrestres, cuja transmissão tenha sido efetuada antes de decorridos 6 meses da primeira utilização e tenham percorrido menos de 6 000 Km;
- As embarcações e aeronaves, que tenham sido transmitidas há menos de 3 meses após a data da primeira utilização e tenham navegado menos de 100 horas ou voado menos de 40 horas.

Portanto, basta verificar-se uma das condições para o meio de transporte ser considerado novo.

Em relação às regras de tributação dos meios de transportes novos, Clotilde Celorico Palma (2012:554) refere que,

[A] sua aquisição intra-UE será localizada cá, [...] se o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se localiza em Portugal; a sua transmissão intra-UE será localizada cá e isenta nos termos da alínea b) do artigo 14.º, desde que efetuada a partir do território nacional.

Por outro lado, nos meios de transporte usados, a autora (2012:554) refere que,

[A] respetiva aquisição intra-UE será localizada cá, caso se efetue entre sujeitos passivos e o local de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se localize em Portugal; a sua transmissão intra-UE será localizada cá, desde que efectuada por um sujeito passivo e o bem esteja situado no território nacional no momento em que se inicie o transporte ou expedição, ou, caso não haja expedição ou transporte, se é cá posto à disposição do adquirente.

Além disso, os que adquirem meios de transporte novos deverão provar junto das entidades competentes para efetuar o registo, conceder a licença ou atribuir a matrícula aos meios de

transporte novos, que procederam ao pagamento⁴⁴ do imposto devido pela aquisição intracomunitária desses bens, como o previsto no artigo 32.º do RITI e deverão, ainda, exigir que a fatura emitida pelo vendedor englobe os elementos previstos do artigo 28.º, n.º 1 do RITI⁴⁵.

4.3. Regime de vendas à distância

O regime acima identificado, previsto nos artigos 10.º e 11.º do RITI, cujo princípio é o da tributação no destino, tem como objetivo evitar distorções de concorrência, pelo facto de as taxas de IVA serem diferentes nos vários Estados membros.

Neste contexto, considera-se que existe vendas à distância quando o sujeito passivo, devidamente registado para efeitos de IVA no Estado membro de início da expedição ou transporte de bens, transmite bens móveis corpóreos expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutro Estado membro.

Para efeitos de aplicação do referido regime, é necessário, em primeiro lugar, apurar se a operação se qualifica como uma venda à distância e em segundo lugar, apurar onde a mesma se localiza, tendo em consideração os limites de tributação fixados para o efeito, como se pode observar na Tabela 2.4.

Tabela 2.4: Limites de tributação nos outros Estados membros

Alemanha	França	10 000 €
Luxemburgo	Holanda	
Áustria	Grécia	35 000 €
Bélgica	Hungria	
Chipre	Irlanda	
Eslovénia	Itália	
Espanha	Letónia	

⁴⁴Note-se que o pagamento do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de veículos automóveis novos, deve ser pago junto das entidades competentes para a cobrança desse imposto (artigo 22.º, n.º 3 do RITI).

⁴⁵ É de notar que os elementos previstos na fatura emitida pelo vendedor são: os nomes, firmas ou a sede do vendedor e do adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal, precedidos do prefixo que permite identificar o Estado membro que os atribuiu; a data em que ocorreu a transmissão; o preço de venda; a identificação do meio de transporte, nomeadamente a matrícula ou número de registo e a especificação das respetivas características e, por fim, a indicação dos quilómetros percorridos, se se tratar de um veículo terrestre, das horas de navegação, se se tratar de uma embarcação, ou das horas de voo, se se tratar de uma aeronave, reportados à data em que ocorreu a transmissão.

Estónia	Malta	35 000 €
Finlândia	República Eslovaca	
	Bulgária	70 000 BGN (35 791€)
	Croácia	270 000 HRN (35 293€)
	Dinamarca	280 000 DK (37 508€)
	Lituânia	125 000 LTL (36 203€)
	Polónia	160 000 PLN (38 307€)
	Reino Unido	70 000 GBP (84 541€)
	República Checa	1 140 000 CZK (41 510€)
	Roménia	118 000 RON (26 419€)
	Suécia	320 000 SEK (35 935€)

Fonte: Adaptado de Clotilde Celorico Palma (2012:359).

Na verdade, considera-se vendas à distância, por exemplo, por encomenda feita por internet, via postal, quando o sujeito passivo transmite bens móveis corpóreos que são expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutra Estado membro (Guedes e Travanca 2009:442).

Posto isto, para uma operação se qualificar como venda à distância é fundamental que se verifique, cumulativamente, os seguintes requisitos presentes nos artigos 10.º e 11.º do RITI:

- 1) Ser uma transmissão onerosa de bens;

Se houver uma transmissão de bens online considera-se para efeitos de IVA que a operação é qualificada como prestação de serviço e não como transmissão de bens, pelo que não se deverá enquadrar no regime de vendas à distância.

- 2) O vendedor ser um sujeito passivo de IVA devidamente registado no Estado membro de início da expedição ou transporte dos bens;
- 3) A expedição ou transporte dos bens ser efetuada a partir do Estado membro de início, pelo fornecedor ou por sua conta, com destino a um adquirente estabelecido em outro Estado membro;

Se a expedição ou transporte forem efetuadas pelo adquirente ou por sua conta, já não se enquadra neste regime.

- 4) O adquirente ser um sujeito passivo que não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;
- 5) Os bens não serem bens a instalar ou montar, nem meios de transporte novos, nem bens sujeitos a IEC.

Apurada a qualificação da operação, é necessário localizá-la. Assim, as vendas à distância serão localizadas em Portugal, conforme Clotilde Celorico Palma (2012:358), «se o vendedor não excedeu o montante a partir do qual as transmissões de bens são sujeitas à tributação no Estado membro de destino e não optou pela tributação nesse Estado membro». Isto é, as vendas à distância efetuadas por um sujeito passivo a partir do território nacional com a destino a outro Estado membro são tributadas no país de origem (Portugal), se o adquirente for um particular ou uma entidade não abrangida pelo regime geral de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, se os bens não forem meios de transporte novos, bens a instalar ou a montar, nem bens sujeitos a IEC e, por fim, se o valor global das transmissões de bens efetuadas não tenham excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado membro de destino.

Segundo Guedes e Travanca (2009:446), «Neste caso, o vendedor efectua vendas localizadas/tributadas em Portugal devendo facturar com IVA português os bens vendidos aos seus clientes no outro Estado membro.»

Por outro lado, na opinião de Clotilde Celorico Palma (2012:358),

[E]ssas mesmas vendas à distância serão localizadas no Estado membro de destino, se:

- O vendedor excedeu o montante a partir do qual as transmissões de bens são sujeitas a tributação no Estado membro de destino;
- O vendedor não excedeu o montante a partir do qual as transmissões de bens são sujeitas a tributação no Estado membro de destino, mas optou pela tributação nesse Estado membro;
- Se os bens são sujeitos a IEC e o adquirente é um particular, independentemente do montante.

Por seu turno, estão sujeitas a tributação em território nacional as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado membro com destino a adquirentes portugueses, se o vendedor ultrapasse o limiar de 35 000 euros ou, ainda que o não ultrapasse, se o vendedor optou pela tributação em Portugal e se os bens são sujeitos a IEC e o adquirente for um particular, independentemente do limiar.

É de salientar, que se os bens estiverem sujeitos a IEC e o adquirente for um particular, os bens serão sempre tributados no destino, independentemente do montante.

Por fim, as vendas à distância serão localizadas/tributadas no país de origem, ou seja, no país do vendedor, se o vendedor não excedeu o limite de 35 000 euros e não tenha optado pela tributação no Estado membro de destino.

Se se tratar e vendas de bens sujeitos a IEC e o adquirente for um particular, essas vendas serão tributadas em Portugal

Capítulo III – O IVA na Ordem Jurídica Espanhola

1. Implementação do IVA em Espanha e suas características

A origem do IVA em Espanha ocorreu a 1 de janeiro de 1986, com a entrada do país na CEE, pela Lei 30/1985, datada de 2 de agosto de 1985, pondo termo ao *Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas*, que vigorava até então.

A principal modificação normativa do IVA ocorreu em 1992, quando o imposto foi objeto de uma reforma a nível comunitário com o objetivo de adapta-lo às necessidades da livre circulação de mercadorias dentro do espaço da CEE. Uma das principais alterações desta reforma do imposto foi o desaparecimento da obrigação de repercutir o IVA nas operações entre os Estados membros e foi eliminado o IVA especial de 33% para os bens de luxo (principalmente objetos luxuosos, joias, veículos topo de gama, etc.)

O imposto está regulado pela *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lei 37/1992, de 28 de dezembro, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 1993.

A Lei 37/1992, de 28 de dezembro, incorpora o sistema tributário espanhol, a Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991, que estabelece o regime jurídico do IVA da Diretiva 92/77 /CEE, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das taxas de imposto e a certas alterações à legislação anterior, a fim de simplificar a gestão do imposto.

A 28 de novembro de 2014 foi publicado no *B.O.E* (“*Boletín Oficial del Estado*” - Diário Oficial do Estado espanhol) a Lei 28/2014 que altera, entre outras, a anterior Lei 37/1992, de 28 de dezembro. Com esta alteração, pretendeu-se conceder três objetivos:

- 1) Estabelecer um imposto mais seguro;
- 2) Combater a evasão e a fraude fiscal;
- 3) Flexibilizar e melhorar o quadro fiscal de determinadas operações.

O IVA em Espanha, à semelhança de Portugal, é um imposto indireto que recai sobre o consumo e tributa as entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos de IVA, assim como, as aquisições intracomunitárias de bens e as importações de bens. É um imposto que incide diretamente sobre o consumo sem atender às características pessoais do contribuinte.

Uma das características mais importantes deste imposto é o seu formalismo, ou seja, na observação rigorosa das formalidades e manifesta-se em duas vertentes: a primeira na documentação exigida para que ocorra, corretamente, o direito à dedução e, a segunda, nas excessivas obrigações formais exigidas neste imposto.

Deste modo, uns dos motivos das últimas reformas verificadas no âmbito do *Impuesto sobre el Valor Añadido*, terão sido a redução da carga administrativa, com a criação de um sistema mais simples, dando primazia a utilização das tecnologias.

Subjacente à sua territorialidade, o imposto tem aplicação no território espanhol, incluindo as ilhas adjacentes, o mar territorial até um limite de 12 milhas náuticas e o espaço aéreo correspondente. Todavia, excluem-se da aplicação do imposto as ilhas Canárias, Ceuta e *Melilla*, por serem regiões autónomas.

2. Taxas de imposto

O IVA em Espanha continua a ter taxas mais baixas quando comparadas com outros países da UE, como é o caso de Portugal. A razão pela qual isto acontece, apesar do IVA ser cobrado em toda a UE e até existir uma diretiva europeia relativa ao sistema comum do IVA , a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, deve-se ao facto de cada país fixar as suas próprias taxas, que variam consoante o produto ou serviço objeto de transação.

No que toca, às taxas de IVA em vigor em Espanha, elas estão consagradas na *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*, nos artigos 90.º e 91.º, sendo elas de 4% (taxa “super-reduzida”), 10% (taxa reduzida), e 21% (taxa normal).

No tocante à taxa normal de IVA em Espanha é de 21%⁴⁶ (*artigo 90.º da Ley 37/1992*), ou seja, menos 2% que em Portugal, que é de 23%. Esta taxa é aplicável à generalidade dos bens e serviços, como por exemplo, o tabaco e bebidas alcoólicas; cosméticos e produtos de higiene pessoal; espetáculos (cinema, teatro, bailados, óperas, entre outros).

No que toca à taxa reduzida de 10% (*artigo 91 da Ley 37/1992*), fazem parte os produtos alimentares; a água para consumo humano ou animal; os produtos agrícolas, florestais ou pecuários; medicamentos de uso veterinário; óculos graduados e lentes; a restauração; as entradas em espetáculos culturais, incluindo a bibliotecas, museus ou galerias de arte e a espetáculos desportivos.

A taxa “super-reduzida” de 4% (*artigo 91 da Ley 37/1992*) recai, nomeadamente, sobre os produtos de primeira necessidade, como por exemplo, pão, leite, frutas e verduras, assim como, os livros ou revistas que se destine à publicidade. São, também, abrangidos por esta

⁴⁶ É de salientar que este valor se mantém inalterado desde 1 de setembro de 2012, altura em que a taxa de IVA em Espanha passou dos 18% para os referidos 21%.

taxa certos serviços, como os serviços de manutenção e a adaptação de meios de transporte para pessoas com deficiência.

3. As aquisições intracomunitárias de bens

As aquisições intracomunitárias de bens tributam-se no país de destino, de modo que a entrega dos bens no país de origem seja isenta de imposto, sendo no país de destino o local onde ocorre a tributação. Senão vejamos:

- Se estivermos perante uma aquisição intracomunitária de bens, ou seja, Portugal transmite um determinado bem a Espanha (País de destino), é no país de destino, neste caso Espanha, que ocorre a tributação à taxa vigente nesse país, como mostra a Figura 3.1.

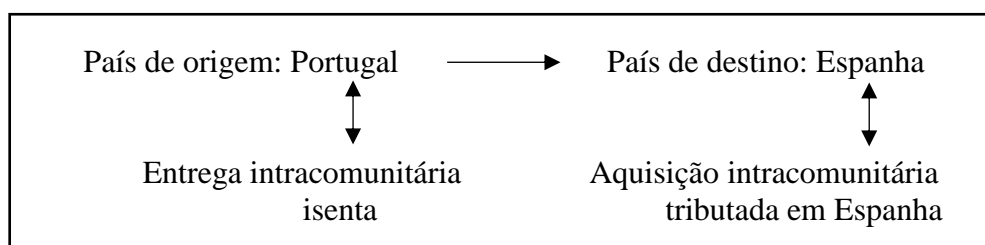


Figura 3.1: Aquisição intracomunitária de bens em Espanha.

Fonte: Elaboração Própria.

- Se, por outro lado, Espanha entrega um bem a Portugal (país de destino), é no território nacional que há lugar a tributação⁴⁷, como se dispõe na Figura 3.2.

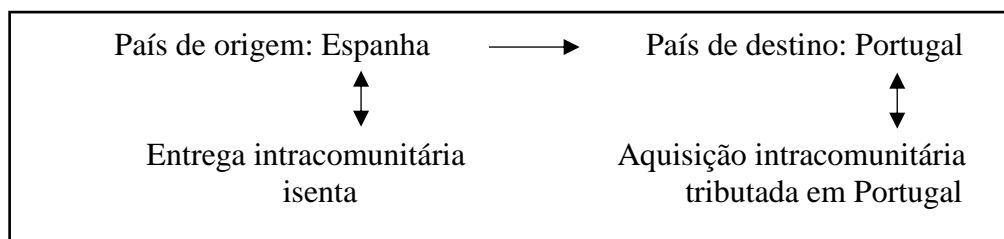


Figura 3.2: Entrega intracomunitária de bens em Espanha.

Fonte: Elaboração Própria.

⁴⁷ Ver exemplo dado no capítulo IV - Portugal e Espanha nas Transações intracomunitárias - subtema 2.3.

Capítulo IV – Portugal e Espanha nas Transações intracomunitárias

1. Diferenças com as taxas em vigor em Espanha: quem sai prejudicado?

Nos dias que correm, muito se tem discutido sobre as diferenças de taxas existentes entre Portugal e Espanha. De facto, a taxa normal de IVA em Portugal (23%) ser superior à taxa espanhola (21%) não prejudica as empresas portuguesas.

Por um lado, se um sujeito passivo de IVA português compra a um fornecedor no território nacional, ele suportará o IVA determinado na fatura. Todavia, terá o direito à dedução na sua Declaração Periódica de IVA. Por outro lado, se o mesmo sujeito passivo de IVA português optar por adquirir determinado produto a um fornecedor espanhol, a fatura será emitida pelo fornecedor espanhol sem IVA, cabendo à empresa estabelecida em território nacional liquidar e deduzir o IVA, de acordo com a taxa portuguesa, conduzindo a um crédito/débito nulo perante o Estado.

Posto isto, sempre que haja uma entrega e/ou aquisição intracomunitária de bens, o IVA será sempre liquidado e deduzido no país daquele que vai adquirir um determinado bem (país de destino) à taxa vigente nesse país, não prejudicando as diferenças de taxas verificadas nos diversos países da UE.

As únicas empresas que poderão, de certeza forma, sentirem alguma diferença, são as empresas portuguesas fronteiriças, uma vez que os consumidores serão atraídos para comprar às empresas espanholas em detrimento das empresas portuguesas, visto que o preço final ao consumidor ficará mais baixo em relação à sua concorrente em território nacional.

2. Sistema VIES

O sistema VIES é um motor de pesquisa (e não uma base de dados) da CE que permite verificar se uma determinada empresa está registada para poder fazer transações comerciais transfronteiriças dentro da UE. A pesquisa com a ferramenta VIES pode dar dois tipos de resultados: resposta válida - existe informação sobre o número de IVA da UE ou resposta inválida - não existe informação sobre o número de IVA da UE.

No caso de uma resposta válida, a ferramenta VIES apresenta a informação sobre o número em questão. Ao invés, se for uma resposta inválida significa que o número de IVA não está registado na base de dados nacional correspondente, o que se pode dever ao número de IVA que não existe ou ao número de IVA que não foi ativado para as transações comerciais entre países da UE ou o registo ainda não foi concluído.

Se não for possível confirmar, através do VIES, se determinado adquirente se encontra registado para efeitos de IVA num Estado membro ou se o NIF fornecido é válido, o adquirente pode solicitar a verificação junto da Administração Fiscal do seu país.

A forma de contactar as administrações nacionais varia consoante os países. Alguns países da UE dispõem de um sistema em linha. Contudo, em Portugal não existe nenhum sistema em linha para verificar a validade dos números de identificação para efeitos do IVA em Portugal. Já em Espanha, existe um sistema online⁴⁸ para solicitar informações sobre o IVA. Na verdade, o registo no sistema VIES é fundamental para a realização das operações entre sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou o domicílio a partir do qual, ou para o qual as mesmas são realizadas, localizados em Estados membros diferentes⁴⁹, daí a importância do sistema VIES que permite confirmar se determinado adquirente se encontra registado para efeitos de IVA num Estado membro ou se o NIF fornecido é válido.

Em relação aos operadores económicos nacionais, a inscrição do NIF no sistema VIES depende da sua manifestação de vontade em realizar operações intracomunitárias, expressa no ato da apresentação da declaração de início de atividade ou numa declaração de alterações.

As operações intracomunitárias aqui em causa são aquisições intracomunitárias de bens e prestações de serviços localizadas em território nacional adquiridas por sujeitos passivos que aqui não tenham a sua sede ou estabelecimento estável e ainda operações isentas ao abrigo do artigo 14.º do RITI.

Ao revés, se se verificar fundados indícios de fraude dos elementos declarados ou de inexistência de operações, a AT pode alterar de modo oficioso os dados cadastrais dos sujeitos passivos, contribuindo, assim, como uma medida de combate à fraude ao dispor da AT⁵⁰.

Posto isto, os sujeitos passivos que pretendam realizar operações intracomunitárias, devem assinalar na declaração de início ou na declaração de alterações, essa vontade.

Todavia, existe uma particularidade para os sujeitos passivos abrangidos pela derrogação do artigo 5.º do RITI. Esta derrogação significa que um sujeito passivo que pratique exclusivamente operações que não conferem direito à dedução, não é obrigado a liquidar IVA nas aquisições intracomunitárias, desde que não sejam meios de transporte novos e o desde que o valor global das aquisições, líquido do IVA, devido ou pago nos Estados

⁴⁸ Poderá ser acedido através do endereço:

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/tramitacion/ZZ09.shtml>

⁴⁹ Ver Ofício-Circulado 30148 de 25/07/2013.

⁵⁰ É de salientar que este tema da fraude intracomunitária será desenvolvido no capítulo seguinte.

membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de 10 000 € ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante. Exemplificando, um sujeito passivo que efetue aquisições intracomunitárias que não ultrapassem o limiar dos 10 000 €, beneficia da derrogação do artigo 5.º do RITI e não auto liquida o IVA. Se, por outro lado, aquele limite for ultrapassado, o sujeito passivo é obrigado a apresentar declaração de alterações, passando a constar do sistema VIES, devendo, neste caso, efetuar o pagamento do respetivo imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível, conforme o artigo 27.º, n.º 3 do CIVA.

3. Requisitos fundamentais para aplicação das regras das transações intracomunitárias

3.1. No caso de a transmissão de bens ser de Portugal para qualquer outro Estado membro

Com a harmonização comunitária do IVA, as transações intracomunitárias de bens entre Estados membros tributam-se no país de destino.

Para se poder aplicar as regras das transações intracomunitárias, é necessário verificar-se requisitos. Uns dos requisitos fundamentais é que tem que existir transporte ou expedição dos bens para outro Estado membro. Além disso, os bens têm de sair, fisicamente, de um Estado membro com destino a outro Estado membro. Se isto se verificar, na origem aplica-se uma isenção e no destino ocorre a tributação em IVA à taxa aí vigente, assegurando-se, assim, que não haja dupla tributação do imposto, sendo o IVA receita fiscal do Estado membro onde ocorre o consumo.

Todavia, não é exigido que a expedição para o Estado membro de destino seja imediata à operação de venda, continuando a ficar abrangidas pelo RITI as vendas de bens que posteriormente forem expedidas para fora do território nacional, sendo sempre necessário que haja prova da saída desses bens de território nacional.

Concretizando o que foi referido atrás, para que se possa aplicar a isenção de IVA numa transmissão intracomunitária de bens é necessário cumprir os seguintes requisitos:

- O adquirente dos bens ser um sujeito passivo de IVA registado no Estado membro de chegada dos bens;

Contudo, o acórdão 364/2015-T do CAAD⁵¹ analisa a questão de que não é obrigatório que o adquirente esteja registado no VIES, como diz o artigo 14.º do RITI.

No acórdão em apreço, a Requerente é uma sucursal em Portugal de uma entidade holandesa, dedicando-se à importação, exportação e comercialização de pneus de diversas marcas para retalhistas em território nacional e em Espanha. As vendas são efetuadas para o mercado espanhol pela Requerente ou através da sociedade comercial constituída em Espanha, que funciona como um distribuidor em Espanha para clientes de menor dimensão. A questão resume-se a saber se, para efeitos da isenção de imposto previstas na alínea a) do artigo 14.º do RITI⁵², é exigível que o adquirente dos bens com sede noutra Estado membro esteja registado no VIES.

A Requerente entende que, se o adquirente for um sujeito passivo de IVA e possua um número de identificação válido, para efeitos do imposto, através do qual procede à aquisição dos bens, não é necessário estar registado no VIES. Ou, ainda que não seja sujeito passivo do imposto, esteja o adquirente "abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens", devendo ser esse o sentido da alínea a) do artigo 14.º do RITI.

Analisando a alínea a) do artigo 14.º do RITI, para que a transmissão intracomunitária de bens seja considerada isenta é necessário que: a pessoa singular ou coletiva esteja registada, para efeitos do imposto, em outro Estado membro; tenha utilizado o NIF para efetuar a aquisição e aí se encontrar abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

No caso em concreto, provou-se que a sociedade comercial constituída em Espanha, que funciona como um distribuidor em Espanha para clientes de menor dimensão, apesar de se encontrar registada nesse país para efeitos do imposto, não se encontrava abrangida por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, não estando, assim, registada no VIES. O registo no VIES só foi efetivado em 2013-03-19, com efeitos reportados a 2012-07-01.

Deu-se, também, como provado que no momento das vendas efetuadas, a Requerente sabia que a sociedade comercial constituída em Espanha ainda não se encontrava registada como

⁵¹ Os árbitros deste acórdão foram: O Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima e a Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

⁵² Estão isentas do imposto: a) As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

operador intracomunitário, mas tinha conhecimento de que esta empresa tinha a qualidade de sujeito passivo de imposto e tinha a expectativa de que o registo como operador intracomunitário lhe viesse a ser concedido, de forma retroativa, por parte das autoridades fiscais espanholas.

Provou-se que em todas as vendas efetuadas pela Requerente à sociedade constituída em Espanha, foi indicado o NIF nas respetivas faturas.

Em relação à decisão arbitral, a AT entendeu não se verificar, em relação à sociedade comercial constituída em Espanha, o último requisito previsto na alínea a) do artigo 14.º do RITI, de o adquirente se encontrar «abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens», nas datas em que se realizaram as operações subjacentes às correções efetuadas, pelo que entendeu que a Requerente não podia beneficiar da isenção prevista nesta norma. Já, a Requerente entende que este artigo 14.º alínea a), do RITI consubstancia uma transposição incorreta da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, designadamente do seu artigo 138.º, n.º 1⁵³.

A mesma entende que o primeiro requisito imposto pela alínea a) do artigo 14.º do RITI, que é a utilização do respetivo número de identificação para efetuar a aquisição, apesar de não estar referido no artigo 138.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, tem suporte no seu artigo 226.º, n.º 4), ao estabelecer como uma das menções obrigatórias nas faturas, para efeitos do IVA. Mas, segundo a Requerente, o segundo requisito imposto pelo RITI, isto é, o enquadramento do adquirente, no Estado-membro de aquisição, num regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, verifica-se que não encontra paralelo na Diretiva do IVA, e constitui uma imposição de natureza formal fixada, de forma inovadora, pelo Estado Português.

Posto isto, a Requerente entende que, para que se aplique a isenção do IVA, consagrada no artigo 138.º da Diretiva IVA, basta a comprovação de que o adquirente é um sujeito passivo do IVA que utiliza o seu NIF para realizar a operação e que a verificação dos números de identificação no VIES não é necessária para justificar a isenção em causa, pelo que não é exigível, à face do princípio da proporcionalidade.

Por conseguinte, o TJUE pronunciou-se sobre o caso em apreço dizendo o seguinte (Processo n.º 364/2015-T; 27):

⁵³ Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território, mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

nem a obtenção, pelo adquirente, de um NIF válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES constituem requisitos materiais da isenção de IVA de uma entrega intracomunitária. São apenas exigências formais que não podem pôr em causa o direito do alienante à isenção de IVA, na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam verificados.

Mais profere que,

[a] mera circunstância, de o alienante, por um lado, saber que, no momento das operações, o adquirente não estava registado no sistema VIES nem se encontrava abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias e, por outro, ter a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário não pode permitir à autoridade fiscal nacional recusar a isenção de IVA.

Assim, é conclusão do acórdão em apreço, que o facto de o adquirente não estar inscrito no VIES, nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias não é fundamento para recusa da isenção prevista no artigo 14.º do RITI.

- O NIF seja obtido e registado pelo transmitente;
- O NIF do adquirente assim como o do transmitente tem que vir registado na fatura;
- Os bens serem expedidos fisicamente de Portugal para qualquer outro Estado membro;
- O fornecedor tem que manter documentação comercial apropriada que comprove que os bens saíram fisicamente do Estado membro;
- O fornecedor deve submeter declaração recapitulativa contendo informação com o NIF dos adquirentes comunitários com os códigos de cada Estado membro, o total agregado dos fornecimentos a cada adquirente comunitário e transmissões de bens em operações triangulares.

Se o fornecedor não cumprir com estes requisitos terá de liquidar o IVA à taxa em vigor no Estado membro de saída dos bens, daí a importância do sistema VIES que permite asseverar se determinado adquirente se encontra registado para efeitos de IVA num Estado membro ou se o NIF fornecido é válido

3.2. No caso de a transmissão de bens ser de Portugal para Espanha

Conforme supramencionado, para que Portugal possa beneficiar da isenção de IVA quando transmite bens para Espanha é necessário que o adquirente espanhol dos bens seja um sujeito passivo de IVA registado em Espanha e que o seu NIF tenha sido obtido e registado pelo transmitente português. É, também, necessário que o NIF do adquirente espanhol como o do

transmitente português venha registado na fatura e os bens serem expedidos fisicamente de Portugal para Espanha.

Outro requisito, é o fornecedor português ter de manter documentação comercial apropriada que comprove que os bens saíram fisicamente de Portugal, devendo submeter a declaração recapitulativa contendo o NIF do adquirente espanhol, o código de Espanha (ES) e o total agregado da transmissão.

3.3. No caso de aquisições intracomunitárias de bens provenientes de Espanha com destino a Portugal

Nas aquisições intracomunitárias de bens, os bens são provenientes de Estados membros com destino a Portugal, cujo adquirente seja um sujeito passivo de IVA registado no território nacional.

As aquisições intracomunitárias são tributadas em Portugal através do mecanismo da autoliquidação do imposto, ou também conhecido de “*reverse charge*”.

Através deste mecanismo, a empresa adquirente portuguesa liquida o imposto e, se tiver direito à dedução, deduz na totalidade o mesmo montante na declaração periódica. Vejamos a seguinte pergunta publicada na Revista n.º 85 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Conta (2007:58) sobre esta problemática,

[U]m sujeito passivo, que normalmente compra mercadoria em território nacional, foi a Espanha comprar mercadoria, pela primeira vez. Foi passada uma factura de um valor não discriminado, com a indicação de IVA, taxa de 16 por cento. Deve calcular-se o valor do IVA? Este IVA é dedutível? Soma-se ao valor do IVA nacional a deduzir, aquando do preenchimento da declaração periódica?

Para serem respondidas estas perguntas é necessário recorrer-se ao conceito de transmissão intracomunitária, consagrando no artigo 3.º do RITI, na medida em que este caso se prende com o enquadramento em sede de IVA de uma aquisição intracomunitária por parte de um sujeito passivo de IVA português.

Analisando o exemplo em causa, verificamos que estamos perante uma aquisição intracomunitária de bens e que o transporte dos bens foi efetuado pelo adquirente dos mesmos. Quando o transporte dos bens é realizado pelo próprio adquirente, é necessário justificar que os mesmos saíram do território de um Estado membro, com destino a outro Estado membro. Para isso, as empresas que realizam transportes internacionais de mercadorias por estrada, tem em sua posse o documento CMR (Convenção Relativa ao Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estrada).

Assim, o sujeito passivo espanhol sempre que efetue uma transação, deverá confirmar através de documento válido que a referida transação tem como destino outro Estado membro, como também, deve verificar se o adquirente esta devidamente registado no Sistema VIES e se é um sujeito passivo de IVA noutra Estado membro. Só neste caso, é que poderá faturar a mercadoria isenta de IVA.

Deste modo, no caso em apreço, são apresentadas duas hipóteses. Na primeira hipótese, o adquirente português, não está registado no Sistema VIES nem se identificou como sujeito passivo de IVA. Nesta perspectiva, o sujeito passivo português, só pode registar a aquisição dos bens, não podendo deduzir o IVA incluído na operação, nem efetuar o pedido de reembolso ao Estado espanhol, pelo motivo de não estar inscrito no VIES. Por outro lado, na segunda hipótese, o sujeito passivo português está registado no Sistema VIES e identificado como sujeito de IVA. Todavia, foi liquidado, indevidamente, IVA espanhol.

Neste caso, a operação terá que ser corrigida a montante, devendo o sujeito passivo espanhol estar registado no Sistema VIES, devendo corrigir a fatura e reembolsar o IVA indevido. Por sua vez, a operação deverá ser tributada em território nacional, apenas pela base tributável, por se tratar de uma aquisição intracomunitária, nos termos do RITI.

No que se refere à declaração periódica do IVA, a referida aquisição será relevada nos campos 10 (base tributável), 11 (Imposto liquidado) e 22 (Imposto dedutível), caso haja lugar à dedução nos termos do artigo 19.º e artigo 20.º do CIVA.

Capítulo V - A fraude no IVA intracomunitário

1. Nota Introdutória

A luta contra a fraude intracomunitária, em sede de IVA, constitui uma das prioridades da ação governativa das instituições europeias, na medida em que a mesma causa prejuízos aos equilíbrios orçamentais dos Estados membros e à sustentabilidade dos recursos próprios da UE.

Na verdade, é importantíssimo combater esta fragilidade que bastante assola a UE e que de certa forma está a ameaçar o princípio de tributação transparente, comprometendo o bom funcionamento do mercado europeu, na medida em que a ausência de fronteiras físicas na UE é sinónimo de um acréscimo significativo da circulação de pessoas, capitais e da evidente expansão empresarial a nível global.

Na opinião de Clotilde Celorico Palma (2009:38),

[o] problema da fraude fiscal no IVA é especialmente preocupante sobretudo após a introdução do regime transitório nas transacções intracomunitárias em 1993, com o desaparecimento das fronteiras fiscais ostensivas e a livre circulação de mercadorias. Como é sabido, de acordo com o novo sistema instituído em 1993, as mercadorias circulam isentas de imposto, tendo o sujeito passivo direito à dedução do imposto suportado a montante.

A autora (1998:267), acrescenta ainda que

[D]este logo um dos pontos mais discutidos no âmbito do regime transitório consistiu na imperiosa necessidade de se encontrarem meios adequados de combate à fraude que substituíssem os controlos fronteiriços, de forma a não deixar os cofres dos tesouros nacionais completamente à mercê da boa vontade dos contribuintes.

Neste regime transitório, foi concebido para que as entregas intracomunitárias de bens entre sujeitos passivos sejam isentas de imposto no Estado membro de origem dos bens e que a tributação se efetue no Estado membro de destino através do mecanismo *reverse charge*. Com a entrada deste regime, os bens deixaram de ser tributados na origem e passaram a ser tributados no destino proporcionando-se, assim, o aparecimento e o desenvolvimento da fraude em carrossel, pois a responsabilidade de fazer a liquidação do IVA passou a ser da empresa adquirente.

Neste âmbito, Clotilde Celorico Palma (1998:317) refere que

[e]xistindo controlos fronteiriços, o IVA, devido às respectivas características, é um imposto que causa poucas situações de fraude. A existência dos controlos fronteiriços permite restringir a limites razoáveis as duas formas mais graves de fraude em sede de IVA – a venda sem factura e a emissão de facturas falsas. Com o regime transitório, a abolição das fronteiras fiscais e a manutenção do princípio do destino propiciam tais tipos de fraude.

2. Tipos de fraude intracomunitária

A fraude fiscal consiste em praticar atos que lesam as receitas fiscais dos Estados, sendo praticados com o objetivo de diminuir os impostos a pagar ao Estado.

Como refere Clotilde Celorico Palma (2009:38),

[A] fraude ao IVA afecta significativamente as receitas fiscais dos Estados membros e perturba a actividade económica no mercado interno, criando fluxos injustificados de bens e permitindo que estes sejam colocados no mercado a preços anormalmente baixos.

A fraude fiscal no IVA, assume diversas formas e é dos crimes fiscais mais frequentes.

Uma das formas consiste na omissão das transações intracomunitárias efetuadas pelos contribuintes, consubstanciando-se na não apresentação dos documentos legalmente obrigatórios quando se efetuam entregas ou aquisições de bens, como por exemplo, não emitir fatura conseqüentemente não liquidando o IVA, que é devido ao Estado, ou na omissão de informações nas declarações periódicas de IVA apresentadas. Também a utilização de faturas falsas é considerada um crime de fraude fiscal no IVA, sendo usada com o objetivo de reduzir o montante de IVA a entregar ao Estado pelos contribuintes. Ao ocorrer isto, não serão contabilizadas nem declaradas as referidas entregas ou aquisições de bens, criando, assim, um circuito oculto de comercialização.

Outra forma de fraude fiscal no comércio internacional é a simulação de transações intracomunitárias. Neste tipo de crime, à simulação normalmente praticada nas vendas intracomunitárias, aproveitando a isenção do artigo 14.º do RITI, tem inerente declarar as mercadorias como tivessem sido vendidas para o mercado intracomunitário, no entanto foram vendidas no mercado nacional, simulando-se os pagamentos e por vezes os transportes.

Por último, a terceira forma é designada como fraude carrossel que consiste «[...] na simulação de aquisições intracomunitárias por empresas fictícias, que são não declarantes e não pagam o IVA, mas dão cobertura ao nascimento do direito à dedução de IVA numa outra empresa (real)» (Portela, 2011; 13).

2.1. A fraude em carrossel

Trata-se de uma fraude que tem a sua génese e maior incidência no espaço comunitário, tendo a Comissão Europeia, nos últimos anos, analisado o problema da fraude em carrossel no sistema do IVA, sendo um exemplo claro de abuso da isenção de IVA no comércio intracomunitário. Geralmente, a fraude em carrossel incide sobre mercadorias de dimensões reduzidas, mais facilmente transportáveis e de valor considerável, como por exemplo, telemóveis e componentes de computadores.

Segundo a Comissão Europeia, através do Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA (2004:6), «um modelo de fraude que parece ter aumentado nos últimos anos e que representa atualmente uma preocupação importante para os Estados-Membros é a fraude do operador fictício no comércio intracomunitário (denominada fraude em cadeia ou "fraude carrossel").»

Em termos genéricos, este tipo de fraude implica a existência de duas ou mais empresas que, supostamente realizam transações entre si, onde uma delas por praticar transmissões intracomunitárias, não liquida IVA, como o disposto no RITI.

Como argumenta Clotilde Celorico Palma (2009:38),

[N]a sua forma mais simples, implica um mínimo de três (ou quatro) operadores, sujeitos passivos de IVA, registados em dois Estados membros (EM) diferentes (EM 1 ou Estado da origem e EM 2 ou Estado de destino). Um desses operadores vende um bem a um outro que, por sua vez, o revende a um terceiro (e este eventualmente a um quarto). Num dado elo da cadeia, um dos operadores liquida o IVA de uma entrega de bens, passa a respectiva factura ao adquirente, mas não entrega o imposto ao fisco, desaparecendo em seguida (missing trader ou operador desaparecido). Por sua vez, o adquirente deduz o IVA correspondente às aquisições intracomunitárias e transmite a mercadoria para um outro operador. Uma destas operações é efectuada do EM 1 para o EM 2. Ela representa, do lado do vendedor, uma transmissão intracomunitária de bens totalmente isenta (isto é, completamente limpa de carga fiscal) e, do lado do comprador, uma aquisição intracomunitária de bens (tributada, mas com direito a dedução imediata do imposto).

A Comissão da UE, através do Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, vem definir fraude em carrossel da seguinte forma (2004:6), como se pode observar na Figura 5.1.

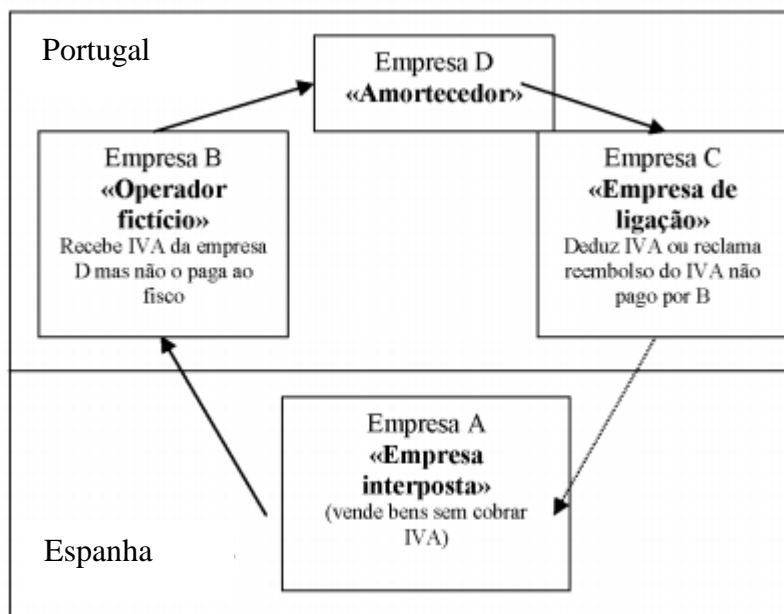


Figura 5.1: Fraude em carrossel envolvendo dois Estados membros.

Fonte: Adaptado do relatório sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, Comissão das Comunidades Europeias (2004:7).

[u]ma “empresa interposta (*conduit company*)”, (A), faz uma entrega intracomunitária de bens isenta a um "operador fictício (*missing trader*)" (B) noutra Estado-Membro.

Esta empresa (B) adquire bens sem pagar IVA e faz subsequentemente uma entrega nacional a uma terceira empresa (C), denominada "empresa de ligação (broker)".

O “operador fictício” cobra IVA nas suas vendas à "empresa de ligação", mas não paga o IVA à administração fiscal e desaparece.

A “empresa de ligação” (C) reclama o reembolso do IVA relativo às suas compras a B. Consequentemente, a perda financeira para a administração fiscal é igual ao IVA pago por C a B.

Subsequentemente, a empresa C pode declarar uma entrega intracomunitária isenta à empresa (A) e, por sua vez, (A) pode fazer uma entrega intracomunitária isenta a (B) e o modelo de fraude repete-se, o que explica a expressão "fraude carrossel".

A fim de distorcer as investigações do IVA, os bens são frequentemente entregues de (B) a (C) através de empresas intermediárias, denominadas "amortecedores (buffers)".

Pode acontecer que o “amortecedor” não tenha conhecimento da fraude, mas na maioria dos casos, está consciente de que está envolvido num tipo de transacção irregular (devido à natureza inabitual da transacção comercial).

Para se melhor compreender o funcionamento da fraude em carrossel, apresentaremos uma breve explicação dos seus intervenientes:

- 1) A “*conduit company*” ou empresa de ligação é um sujeito passivo de IVA de um Estado membro diferente do adquirente, que deduz ou pede o reembolso do IVA suportado na aquisição dos bens transmitidos, o qual foi entregue pelo seu fornecedor à Administração Fiscal do seu país. A empresa de ligação quando faz a primeira transmissão intracomunitária, eventualmente, não terá qualquer benefício, no entanto, quando adquire as mercadorias que vendeu, estas vêm com um preço mais baixo do que aquele pelo qual foram inicialmente vendidas e neste caso, já terá benefício.

Como refere Rui Chantre (2015:16),

[a] “*conduit company*”, que opera num Estado Membro diferente daquele onde se encontram o “*missing trader*”, o “buffer” e o “broker” é, frequentemente, uma empresa criada com o objetivo de servir o mecanismo da fraude. Adquire as mercadorias a um “broker” e vende-as a um “*missing trader*”. Também pode adquirir as mercadorias no seu próprio Estado Membro e vendê-las a um “*missing trader*” de outro Estado Membro, solicitando neste caso o reembolso do IVA suportado nas aquisições, ou deduzindo-o ao IVA das suas vendas no mercado nacional, caso este o comporte.

- 2) As denominadas “*missing traders*” ou operador fictício, são entidades com existência jurídica, mas sem existência de facto, na medida em que não entregam as declarações fiscais, não têm contabilidade, utilizando, por vezes, caixas postais ou mesmo moradas falsas. São frequentemente sociedades unipessoais, tendo como sócios e gerentes, por vezes cidadãos estrangeiros não residentes que atribuem o seu nome para o efeito e por detrás dos quais se ocultam os verdadeiros autores da fraude. O “*missing traders*” é uma peça fundamental no funcionamento da fraude em carrossel, porque é ele quem fica com o lucro da fraude, não entregando o IVA ao Estado.

Segundo Rui Chantre (2015:14),

[a]s “*missing traders*” desempenham uma dupla função: Primeiro, apoderarem-se, eventualmente utilizando contas bancárias de passagem, de elevados valores de IVA (adquirem mercadorias noutros Estados Membros, sem IVA, e faturam-nas no mercado nacional, com IVA, não entregando ao Estado o elevado valor de imposto em causa); depois vendem a mercadoria a preço inferior ao de custo, por forma a conseguirem, num curto período de tempo, a explosão do seu volume de negócios e as consequentes maximização da rentabilidade da fraude em termos absolutos, e minimização do risco.

- 3) O “*Buffer*” (amortecedor) ou “empresas tampão” são o intermediário entre o “*missing trader*” e o “*broker*”, estando situadas no mesmo Estado membro do *missing trader*, cumprindo sempre as suas obrigações fiscais. A sua função consiste em dificultar qualquer investigação, ao assegurar que não haja contacto direto entre o “*missing trader*” e o “*broker*”.
- 4) O “*Broker*” ou o intermediário, está situado no mesmo Estado membro do *missing trader*. O seu papel é adquirir as mercadorias a um “*buffer*” e vende-as para outro Estado membro e/ou no mercado nacional. Relativamente ao IVA que suporta nas aquisições feitas ao “*buffer*”, ou vende as mercadorias no mercado nacional ou faz uma transação intracomunitária isenta de IVA diretamente para a “*conduit company*”, pedindo o reembolso ou deduzindo o IVA pago nas aquisições das mercadorias. É aqui, através do “*broker*”, que se verifica o desvio do IVA, do seu circuito normal para o circuito da fraude.

A cadeia de agentes económicos pode abranger vários sujeitos passivos com níveis de envolvimento no esquema muito diferentes, existindo empresas com verdadeira atividade económica, invocando o puro desconhecimento da existência da fraude carrossel, e empresas

sem real atividade económica (meras fábricas de faturas falsas), que realizam operações fictícias. A fraude carrossel é uma das formas de fraude mais nocivas a que o IVA está exposto, em particular nas transações intracomunitárias de bens.

Na opinião de Santos (2008: 57), «[o] carrossel é tanto mais perfeito [isto é, mais dificilmente detetável] quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes [sujeitos passivos reais e credíveis, sem participação voluntária no esquema] a organização da fraude consiga envolver.»

Quanto ao funcionamento da fraude carrossel, Clotilde Celorico Palma (2010) explica que, frequentemente, são transmitidos os mesmos bens, os quais podem circular diversas vezes entre os Estados membros, ficando lesada a Administração Fiscal em termos de receitas de IVA, proporcionalmente ao número de vezes que os bens circulam entre Estados membros.

3. Medidas da UE para prevenir a ocorrência de fraudes intracomunitárias

Na opinião de Fernando Marcos Gómez (2011:63),

[E]l sistema de imposición en destino puede incentivar el fraude asociado a transacciones transfronterizas en la medida en que el trato entre países es diferente, dependiendo de Estado donde se realice el consumo, en función de los tipos y exenciones vigentes en el mismo.

As consequências da fraude são enormes, na medida em que derivam de uma redução da arrecadação de receitas do Estado.

Embora, seja um problema comum a todos os Estados membros da UE, não foi elaborada nenhuma estratégia conjunta de forma a reduzir a fraude intracomunitária, tendo as diferentes soluções sido arbitradas pelos Estados membros, individualmente.

Entre as principais medidas de combate à fraude, destacam-se as seguintes:

- Sistema de Intercâmbio de Informação sobre o IVA (Sistema VIES) ou em Espanha, designado de *Registro de Operadores Intracomunitarios*: Através deste sistema, pode-se verificar a veracidade do NIF do sujeito passivo de IVA envolvido na transação intracomunitário, a fim de se verificar a correta aplicação do sistema de tributação no destino. Nele encontram-se todos os sujeitos passivos pertencentes a qualquer Estado membro e que tenham o NIF válido.

Em Espanha, até 2003, a maioria dos contribuintes poderiam ser incluídos neste sistema, o que originaria que muitas operações fraudulentas continuassem a ser escondidas. Posto isto, a partir desse ano, é criado o *Registo de Operadores*

Intracomunitarios, que é basicamente constituído por sujeitos passivos de IVA que efetuam entregas intracomunitárias e aquisições de bens.

- Inversão do sujeito passivo (*reverse charge*): a sua principal característica é que faz coincidir as figuras do sujeito passivo, sendo obrigado a suportar a repercussão do IVA. Desde modo, impede-se que se possa deduzir uma parte que o sujeito passivo não tenha entregado aos cofres do Estado.

Estas medidas foram introduzidas pela UE, tendo um grande objetivo no combate à fraude, nomeadamente a possibilidade dos funcionários de uma Administração Fiscal se poderem deslocar e permanecer nos serviços de outra e participarem nos inquéritos administrativos de um caso de fraude com implicações nos dois Estados membros (Maria Rafael, 2011).

O Organismo responsável por proteger os interesses financeiros da UE, é o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF). Este organismo com autonomia financeira e administrativa, foi projetado para ser operacionalmente independente tendo como poderes a realização de investigações internas a qualquer instituição ou organismo europeu, financiado pelo orçamento da UE e de investigações externas realizadas às instalações dos operadores económicos, em colaboração com o Estado membro respetivo e autoridades de países terceiros.

Em 2008, entrou em vigor uma série de disposições legislativas, com a intenção de os Estados membros possuírem informações num prazo mais breve, assim como agilizar o processo de intercâmbio de informação.

Nesse sentido, a Comissão Europeia adotou um conjunto de possíveis medidas visando a prevenção de abusos por potenciais fraudadores, bem como o reforço das ferramentas disponíveis para a deteção da fraude.

Posto isto, a 8 de dezembro de 2008 foram aprovados a Diretiva⁵⁴ e o Regulamento⁵⁵ para o combate à fraude nas transações intracomunitárias.

Para Clotilde Celorico Palma (2009:40),

[E]ssencialmente, as medidas contempladas respeitam a dois aspectos: por um lado, a diminuição dos prazos de entrega dos anexos recapitulativos relativos às transações

⁵⁴ Diretiva 2008/117/CE do Conselho de 16 de dezembro de 2008 que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.

⁵⁵ Regulamento (CE) n.º 37/2009 do Conselho de 16 de dezembro de 2008 que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.

intracomunitárias, por outro, a determinação de que para os serviços prestados a nível intracomunitário não se aplicam as regras especiais de exigibilidade do imposto.

Deste modo, as lacunas que se verificam no regime intracomunitário de IVA, nomeadamente as do sistema de intercâmbio de informações sobre as entregas de bens na Comunidade, são uma das causas da fraude intracomunitária, pois o prazo que decorre entre uma operação e a correspondente troca de informações no VIES constitui um obstáculo à utilização eficiente dessas informações na luta contra a fraude.

Como se verifica nos considerandos do Regulamento, é fundamental que os Estados membros troquem, entre si, as informações das operações intracomunitárias num menor espaço de tempo, considerando-se, como tal, o prazo de um mês a contar do fim do período a que dizem respeito as informações.

Com a evolução do contexto e dos instrumentos de trabalho dos operadores, pretende-se assegurar que as declarações possam ser efetuadas através de procedimentos eletrónicos simples, a fim de reduzir tanto quanto possível os encargos administrativos. Portanto, no tocante aos anexos recapitulativos, deve-se elaborar um mapa recapitulativo para cada mês de calendário, no prazo máximo de um mês e segundo procedimentos a determinar pelos Estados membros (Clotilde Celorico Palma, 2009).

Como argumenta a autora (2009:41),

[N]este contexto, possibilita-se aos Estados membros que autorizem os sujeitos passivos, em condições e dentro de limites que podem estabelecer, a apresentar o mapa recapitulativo para cada trimestre civil, no prazo máximo de um mês a contar do fim do trimestre, quando o montante total trimestral, líquido de IVA, das entregas intracomunitárias de bens não exceda, nem relativamente ao trimestre em causa nem a qualquer dos quatro trimestres anteriores, o montante de 50 mil euros ou o seu contravalor em moeda nacional.

Esta possibilidade deixa de ser aplicável a partir do fim do mês durante o qual o montante total, líquido de IVA, exceda, para o trimestre em curso, o montante de 50 mil euros ou o seu contravalor em moeda nacional. Neste caso, é elaborado um mapa recapitulativo para o mês ou meses decorrido(s) desde o início do trimestre, no prazo máximo de um mês.

3.1. Medidas de combate à fraude em carrossel

Para fazer face à fraude fiscal em sede de IVA, nomeadamente, a fraude em carrossel, as forças policiais, com competência tributária, devem prevenir e detetar o aparecimento de “*missing traders*” e de “*buffers*”, evitando que as redes operem durante meses e até anos.

Devem, também, levar à cessação da atividade das empresas “*missing traders*”, fazendo com que os “*buffers*” e “*brokers*” se sintam controlados e com dificuldades em adquirir mercadorias provenientes da fraude, reforçando e intensificando o controlo e fiscalização intracomunitária de mercadorias, exercendo maior esforço sobre os principais itinerários de entrada e saída de mercadorias em território nacional (Rui Chantre, 2015).

Na opinião do autor (2015:18),

Podemos visualizar este objetivo de duas vertentes, uma, de âmbito preventivo, através de um controlo diário, sistemático e dirigido, dos bens em circulação e, a outra, já num âmbito repressivo, através da investigação dos ilícitos através de uma estrutura de investigação fiscal tributária especializada nesta vertente.

No que toca às medidas preventivas, Maria Rafael (2011) enumera inúmeras, designadamente:

- Criação de um novo quadro para a cooperação administrativa e para a troca de informações entre os Estados membros, que define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos países da UE cooperarem e trocarem todas as informações necessárias à realização de uma correta avaliação do IVA.⁵⁶
- Definição de prazos mais curtos, de três meses para a troca de informação entre administrações, incluindo a fraude carrossel na categoria de fraude que é objeto de intercâmbio de informações sem pedido prévio⁵⁷;
- Criação do programa Fiscalis⁵⁸ com o objetivo de melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno, a cooperação administrativa entre funcionários e a luta contra a fraude, através da modernização da legislação e da administração e de uma aplicação uniforme da legislação comunitária pelos diferentes Estados membros.
- Reforço da assistência mútua entre os Estados membros, ao nível da cobrança de créditos, através das alterações introduzidas em 2001⁵⁹ à Diretiva do Conselho nº 79/1071/CEE, de 6 de dezembro de 1979, que instituiu a possibilidade de um Estado Membro recuperar os créditos de IVA de que é titular, mas que estão na posse de uma Administração de outro país comunitário, para onde o devedor se deslocou;

⁵⁶ Com base no Regulamento 1798/2003 de 7 de outubro de 2003, publicado no JO L 264 de 15.10.2003.

⁵⁷ Ver Regulamento 1925/2004 de 29 de outubro de 2004, publicado no JO L331 de 5.11.2004, p. 13-18.

⁵⁸ Ver Decisão 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de dezembro de 2002.

⁵⁹ Diretiva 2001/44/CE, de 15 de junho de 2001, publicada no JO L 175 de 28.06.2001, p. 17-20.

- Criação do sistema VIES em 1993, quando entrou em vigor o regime transitório do IVA. Este sistema é eficaz no tipo de informações que contém, acerca das transações intracomunitárias, contudo, em termos de luta contra a fraude carrossel, tem-se revelado ineficaz, devido não só à lentidão do sistema, mas também à demora na disponibilização da informação sobre as transações intracomunitárias nos Estados membros.

Nos dias de hoje, as Administrações Fiscais da UE concentram-se em estabelecer o maior número de medidas de carácter preventivo, centradas sobretudo no “*missing trader*” ou operador fictício. Através destas medidas, tenta-se impedir que o “operador fictício” se instale nos seus países, na medida em que é este que defrauda as receitas fiscais do país onde se instala, desaparecendo rapidamente após ter efetuado uma transmissão de bens.

No que concerne às medidas repressivas, argumenta Maria Rafael (2011:25) que «[U]mas das formas de reprimir à fraude carrossel, adoptada pelos Estados Membros, é qualificar determinadas operações como simuladas, transferindo deste modo a responsabilidade pelo IVA não entregue à Administração Fiscal, do *missing trader* para o *broker*.»

O “*broker*”, para as Administrações Fiscais, é fiscal e penalmente responsável na fraude em carrossel, uma vez que ao adquirir os bens abaixo do preço de mercado, tem consciência de que está a realizar uma transação comercial em contexto fraudulento e a obter vantagens económicas, ao nível da diminuição dos seus custos.

Deste modo, e na opinião de Maria Rafael (2011:25)

[o] 4.º relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, uma das medidas que as Administrações Fiscais têm adotado, na luta contra a fraude carrossel, é a retenção de reembolsos do IVA ao comprador (*broker*). Após a deteção da fraude, o número de IVA do *missing trader* é cancelado, de forma a evitar que este continue a praticar fraude. Posteriormente à interrupção do mecanismo da fraude, o objetivo é a recuperação do IVA que não foi pago pelo *missing trader*. Como este normalmente já desapareceu ou não tem meios financeiros em seu nome, um método eficaz para resolver o problema é recusar o reembolso, a dedução ou isenção de IVA às outras partes envolvidas na fraude.

Todavia, a este tipo de procedimento é atribuído, por um lado, alguma injustiça para o comprador, pois face ao seu desconhecimento do esquema de fraude, mas por outro, incentiva os compradores inocentes a ficarem alerta, de forma a não entrar nestes esquemas.

4. O Caso Valter Aleixo: Fraude em carrossel envolvendo Portugal e Espanha

Expomos, de seguida, um dos maiores processos de fraude em carrossel de que Portugal foi alvo. Envolvendo dezenas de empresas, do ramo informático, portuguesas e de outros Estados membros, incluindo Espanha, onde o Estado português foi lesado em mais de três milhões de euros.

Este caso, começa nos finais do ano de 2005 em que Valter Aleixo e Giovanni Sorrentino, constituíram uma organização criminosa, com o objetivo de obter à custa do Estado Português, vantagens patrimoniais que sabiam não lhes serem devidas, aproveitando-se da livre circulação de mercadorias, instituída pelos tratados da CEE e da UE.

Faziam parte deste esquema uma série de empresas espalhadas por Portugal, por Espanha e por outros países da UE, umas reais e outras fictícias, que ocultavam Valter Aleixo, dificultando a ação fiscalizadora da Administração Fiscal.

As empresas que criaram assumiam a natureza de “*missing traders*”, ou seja, seriam sociedades com existência jurídica, mas sem existência de facto, que não entregariam IVA ao Estado, proveniente das vendas que efetuariam no mercado interno.

Essas empresas adquiriram ou simularam a aquisição de mercadorias nos Estados membros da UE, à taxa de 0% de IVA e faturavam-nas no mercado nacional, a um preço inferior e já com IVA (Maria Rafael, 2011).

Valter Aleixo decidiu utilizar uma empresa 1 para desempenhar as funções de “*missing trader*” e uma empresa 2, para desempenhar a função de “*buffer*”.

Em Dezembro de 2005, Valter Aleixo, adquiriu a empresa 1, através de Giovanni Sorrentino, que passa a ser o único sócio e gerente.

Em Dezembro de 2005, é adquirida a empresa 2 e Valter Aleixo, visando esconder a sua identidade, determinou que Giovanni Sorrentino adquirisse tal empresa, passando a ser simultaneamente único sócio e gerente.

No Circuito “A”, foram efetuadas três operações, nas quais tiveram intervenção de sete sociedades. Na primeira operação realizada pela organização, foram adquiridos à empresa espanhola 8 através da empresa 4, diversos equipamentos tecnológicos.

A mercadoria foi transportada de Espanha para Portugal, por uma empresa de transportes e logística. A empresa 4, através de fatura, vendeu alegadamente a mercadoria a uma empresa espanhola 3.

O transporte da mercadoria, vendida de novo para Espanha, foi efetuado pela empresa 7.

Em Janeiro de 2006, a sociedade 5, transferiu para a conta da empresa “buffer” 2 no BCP, uma quantia correspondente ao pagamento da fatura. Através desta fatura, foi possível verificar que a mercadoria vendida pela empresa 2 à empresa 5, foi do mesmo tipo e as mesmas quantidades de produtos adquiridos em nome da 4 à empresa espanhola 8.

Em Janeiro de 2006, a empresa 2 também transferiu para a conta da empresa 1 no BCP, uma importância corresponde ao pagamento da fatura. Através, desta fatura foi possível verificar através da referida fatura que a mercadoria vendida pela empresa 1 à empresa 2 foi das mesmas quantidades de produtos adquiridos pela empresa 5 à empresa 2.

Na mesma data, a empresa 1 transfere, para a empresa 3, uma importância de €50.225,00 – o débito na conta foi de €50.367,57, mas o valor transferido para a empresa 3 foi aquele, respeitando a diferença aos encargos bancários da operação. (Maria Rafael, 2011)

Assim se conclui a primeira transação do esquema de fraude carrossel organizado por Valter Aleixo. Maria Rafael (2011:84) argumenta que

[A]s outras duas transações deste circuito tiveram as mesmas empresas como intervenientes e o esquema processou-se da mesma forma. Ou seja, a mercadoria foi comprada a uma empresa espanhola, realizaram uma transação intracomunitária, isenta de IVA, de seguida simularam outras duas transações intracomunitárias, sem a mercadoria sair de Portugal, aproveitando a isenção de IVA e baralhando o esquema, de forma a dificultar a sua deteção.

A empresa 1, funciona como “*missing trader*” ou “operador fictício” que recebe as mercadorias da empresa 3 (transação intracomunitária simulada - isenta de IVA) e de seguida, efetua uma venda à empresa 2 que funciona como “*Buffer*” ou “amortecedor”, que por sua vez vende ao cliente final.

As mercadorias adquiridas à empresa espanhola 8 ter-se-ão destinado, aquando da sua aquisição às empresas portuguesas 5 e 6 (Maria Rafael, 2011).

Seguidamente a Figura 5.2, pretende exemplificar a fraude em carrossel acima apresentada.

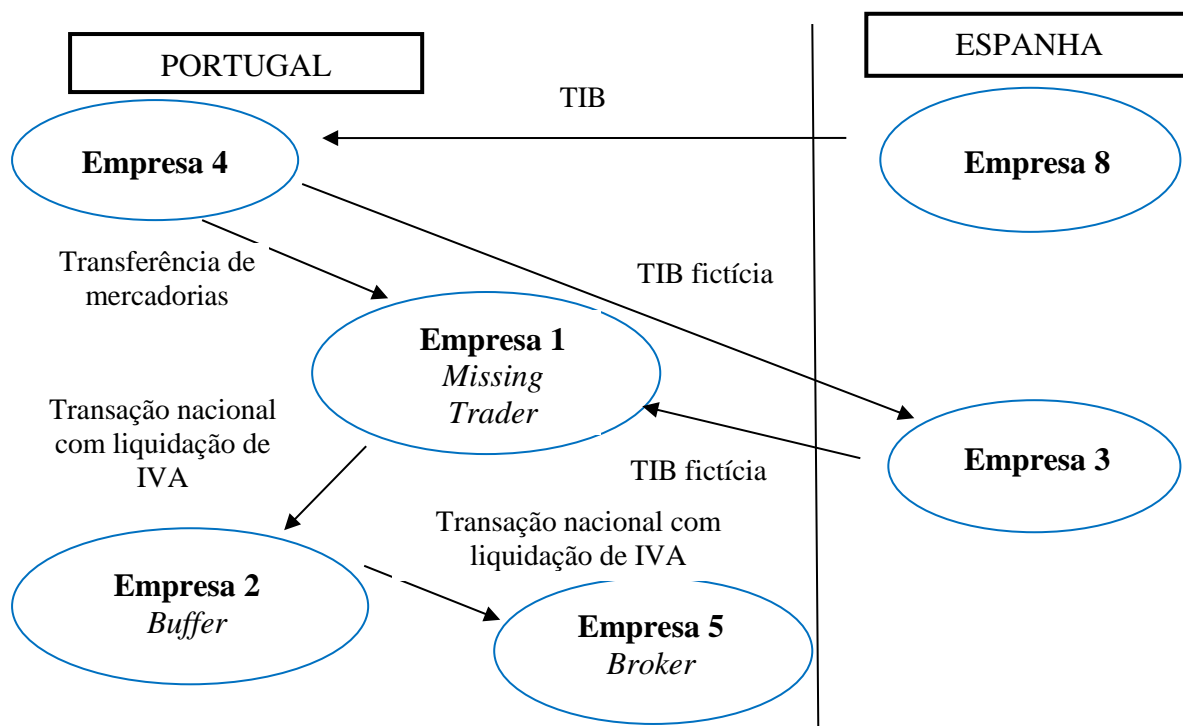


Figura 5.2: Fraude em carrossel que exemplifica o circuito A do Caso Valter Aleixo.
Fonte: Adaptado de Maria Rafael (2011,85).

Capítulo VI – O peso das receitas fiscais da UE e a evolução do comércio internacional entre Portugal e Espanha

1. A evolução da carga fiscal e o peso dos impostos indiretos

Tendo em conta a importância que o IVA assume nas receitas dos vários Estados membros, propiciando um aumento das receitas públicas de curto prazo, em alturas de contenção ou crise económica através de um simples mecanismo de alteração das taxas de tributação, depreende-se facilmente que os valores do imposto que não são arrecadados, em consequência das práticas fraudulentas anteriormente descritas, têm um enorme impacto nos orçamentos públicos.

Neste contexto, avaliando as receitas tributárias do Estado português, no período 2012-2016, conclui-se que a contribuição do IVA tem sido fundamental, assumindo indubitavelmente um papel de destaque no conjunto dos impostos (*European Commission, 2010*), comparando, por exemplo, com o IRC, como se demonstra na Tabela 6.1.

Tabela 6.1: Receitas fiscais do Estado português, 2012-2016.

Unid: Milhões de Euros

Anos	Impostos Diretos		Impostos Indiretos			TOTAIS
	IRC	Total	IVA	Outros	Total	
2012	4.280,5	13.633,6	12.800,1	5.606,9	18.407,0	32.040,6
2013	5.095,0	17.415,1	13.249,1	5.608,8	18.857,9	36.273,0
2014	4.519,1	17.539,4	13.814,1	5.766,9	19.581,0	37.120,4
2015	5.248,3	18.245,8	14.844,3	5.759,4	20.603,7	38.849,5
2016	5.229,6	17.747,7	15.082,5	7.413,0	22.495,5	40.243,2

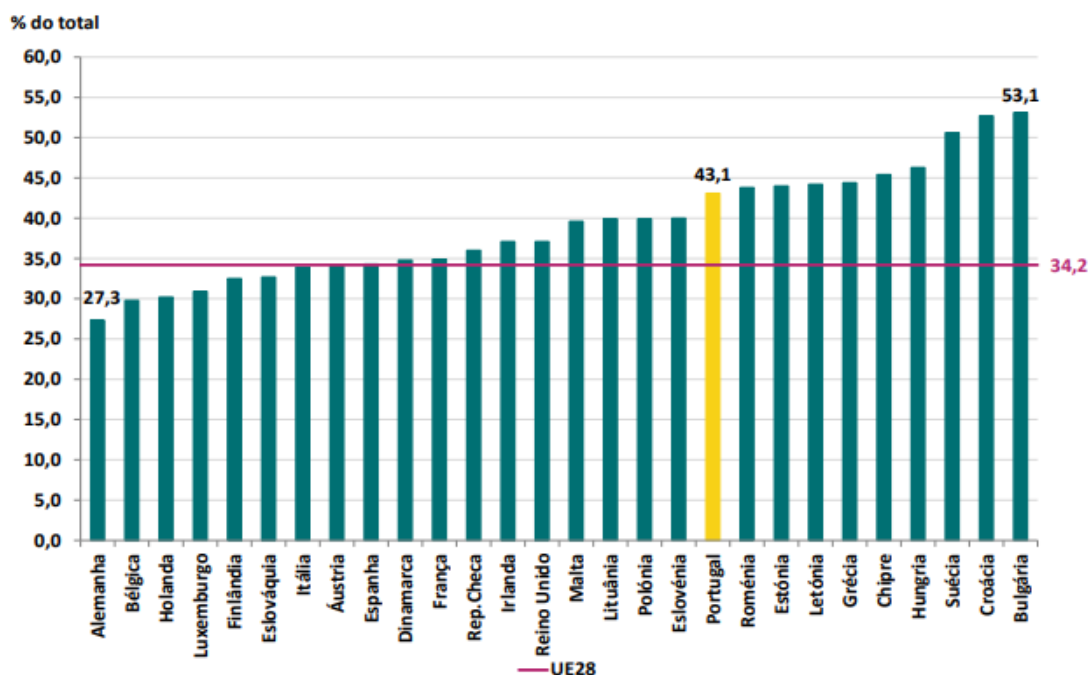
Fonte: Adaptado Pordata (2017).

De facto, a produtividade financeira do IVA ao longo dos anos tem vindo a demonstrar uma evolução bastante positiva.

O IVA representa 67% das receitas com impostos indiretos, em 2016. O comportamento da receita de IVA está em grande medida associado ao aumento do consumo privado das famílias residentes.

Comparando com outros países da UE, como mostra o Gráfico 6.1, Portugal é um dos países em que o peso relativo dos impostos indiretos na carga fiscal é elevado, com um peso de 43,1%, significativamente superior à média da UE (34,2%). Por outro lado, Espanha é um dos países com um peso igual ao da UE.

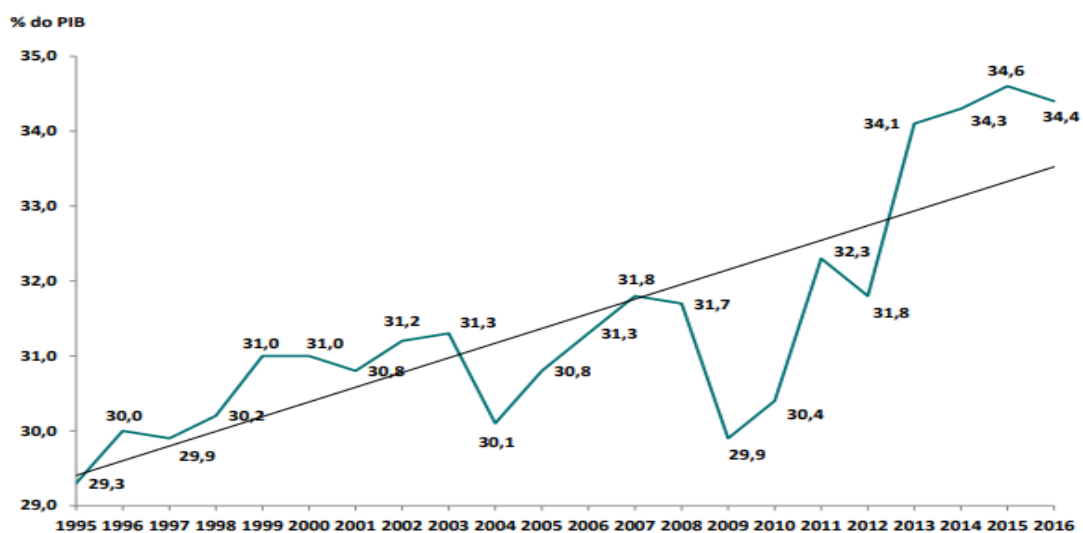
Gráfico 6.1: Peso dos impostos indiretos na carga fiscal, nos países da União Europeia, em 2016.



Fonte: INE (2017).

Em relação ao PIB, registou-se uma descida de 0,2%, fixando-se em 34,4% do PIB, após o valor de 34,6% registado em 2015, como se pode comprovar pelo Gráfico 6.2 (INE, 2017).

Gráfico 6.2: Evolução da carga fiscal entre 1995 e 2016 (% do PIB).



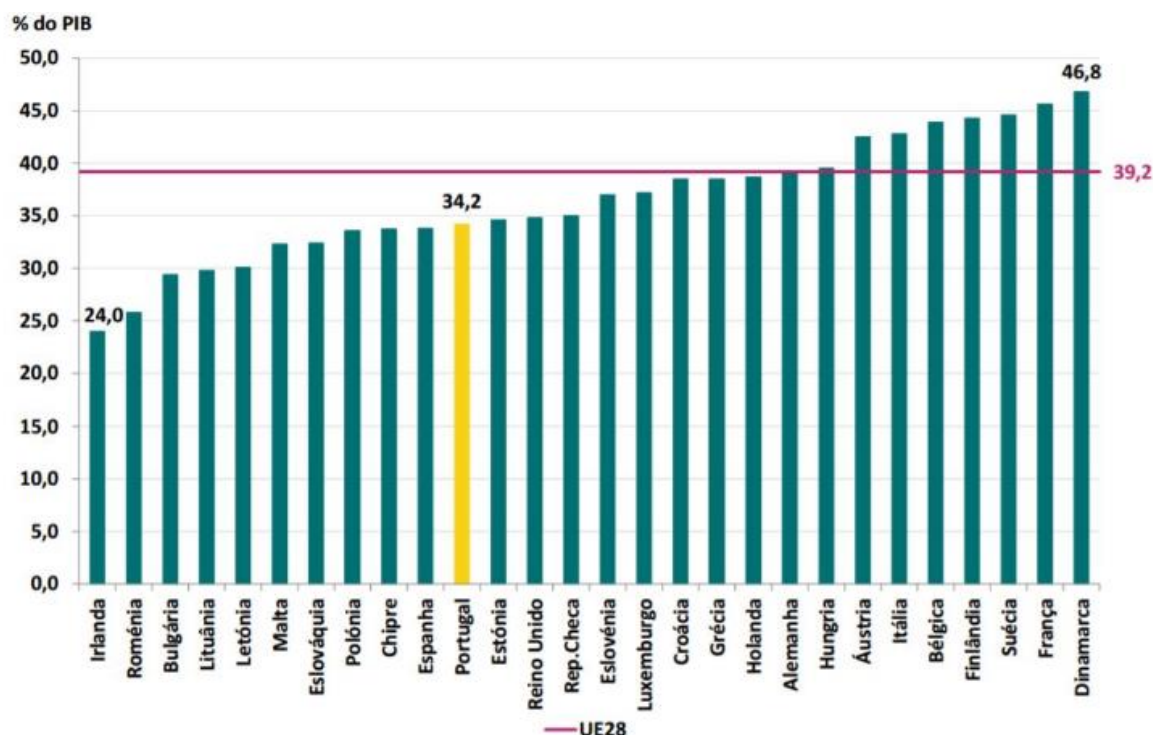
Fonte: INE (2017).

Em termos da carga fiscal, Portugal continua a apresentar uma carga fiscal (34,2%) inferior à média, que se cifrou em 39,2%, comparando com os outros países da UE. Já Espanha,

também, registou menor carga fiscal (33,8%) relativamente à média da UE, como se pode verificar no Gráfico 6.3.

Em 2016, Portugal foi 11º país com menor carga fiscal, imediatamente acima de Espanha, mas inferior, por exemplo, à Grécia (38,5%) e Itália (42,8%).

Gráfico 6.3: Carga fiscal dos países da UE, em 2016.



Fonte: INE (2017).

2. O comércio internacional entre Portugal e Espanha

2.1. O peso das exportações nas operações intracomunitárias e o caso das relações económicas com Portugal

Segundo estatísticas do INE, o mercado intracomunitário cresceu impulsionado pelos mercados espanhol, francês e alemão que em conjunto representam cerca 50% das exportações portuguesas de bens e os quais cresceram, respetivamente, 7,2%, 7,2% e 5,5%, abaixo do crescimento do total das exportações intracomunitárias (8,2%) (Relatório OE 2018).

Como se pode observar pela tabela 6.2, o destino das exportações intracomunitárias realizadas por Portugal, tem maior peso as que têm como destino Espanha, nomeadamente, 25,3%. Em relação com os restantes mercados francês e alemão, respetivamente, 12,5% e 11,4%, estão muito abaixo do peso total das exportações intracomunitárias (74%) e das

exportações realizadas para Espanha. Pode-se concluir pela análise da Tabela 6.2, que o país com maior destino de bens saídos de Portugal é Espanha.

Tabela 6.2: Decomposição das exportações por destino.

	Peso nas Exportações			Taxa de Cobertura			Taxa de Cresc. Homólogo		
	2015	2016	jan - ago 2017	2015	2016	jan - ago 2017	2015	2016	jan - ago 2017
Intracomunitárias	72,7	75,1	74,0	78,1	78,9	78,7	6,0	4,2	8,2
Espanha	24,8	25,9	25,3	61,8	64,1	64,4	9,1	5,1	7,2
França	12,2	12,6	12,5	135,0	133,6	136,9	6,6	4,8	7,2
Alemanha	11,9	11,7	11,4	76,4	71,0	66,9	4,7	-0,8	5,5
Reino Unido	6,8	7,1	6,7	177,2	188,1	200,5	14,0	5,2	4,6
Países Baixos	4,0	3,7	4,1	64,5	60,0	61,7	4,2	-5,8	18,3

Fonte: Relatório do OE 2018.

Consolidando o que atrás está referido, e de acordo com Eugénio Rosa (2017:4), os países com que Portugal tem maiores transações comerciais, são a Espanha, a Alemanha e França, como se pode verificar pela Tabela 6.3.

Tabela 6.3: Países com quem Portugal tem maiores transações comerciais - 2016/2017

PAISES	janeiro-Junho 2016 - Milhões €			janeiro-Junho 2017 - Milhões €			Var. SALDOS 2016/17
	Importações	Exportações	SALDO	Importações	Exportações	SALDO	
ESPAÑA	9.696	6577	-3119	10.765	7179	-3586	15,0%
ALEMANHA	4101	2999	-1102	4.688	3110	-1578	43,2%
FRANÇA	2392	3.277	885	2.551	3535	984	11,2%
ESPAÑA+ALEMANHA	13.797	9.576	-4.221	15.453	10.289	-5.164	22,3%

Fonte: Eugénio Rosa: A fragilidade da economia portuguesa refletida no comércio externo de Portugal.

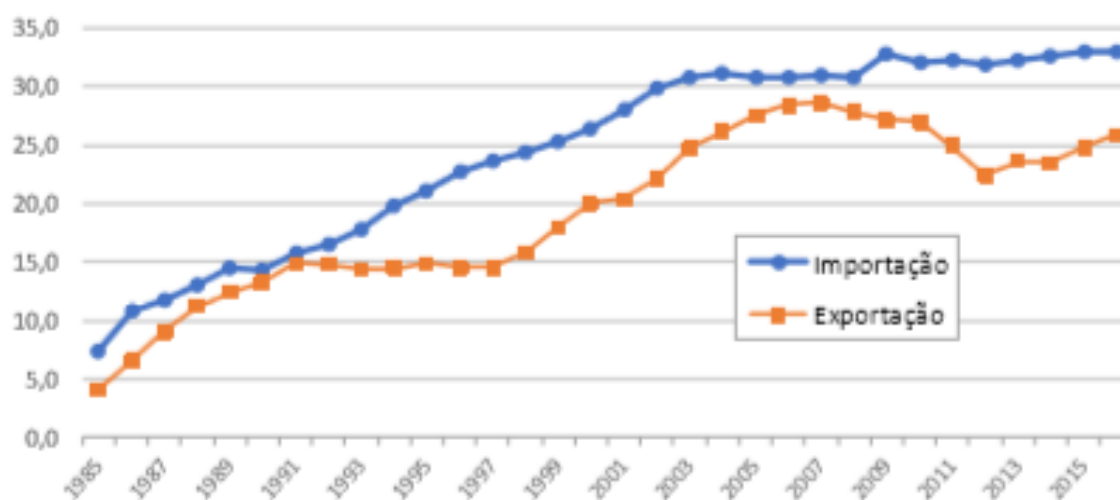
Segundo Eugénio Rosa (2017:4),

[E]m relação à França, Portugal tem tido uma balança comercial positiva, ou seja, as exportações têm sido superiores às importações. Entre 2016 e 2017, tendo como base os valores do 1º semestre, o saldo positivo do comércio externo com a França aumentou em 11,2%. O mesmo não sucede em relação a Espanha e Alemanha, cujos saldos têm

sido sempre negativos contribuindo fortemente para o défice externo comercial português. Entre 2016 e 2017, tendo como base os valores do 1º semestre, o saldo negativo em relação a Espanha aumentou 15%, mas o saldo negativo da balança comercial portuguesa com a Alemanha subiu 43,2%, o que é insustentável.

Em relação ao nosso país vizinho, Walter Marques (2017:57), afirma que «[...] Espanha é o principal parceiro comercial de Portugal, tendo sido em 2016 o mercado de origem de cerca de 1/3 das importações globais (32,9%) e o destino de mais de 1/4 das exportações (25,9%). Como se pode observar pelo Gráfico 6.4, a partir da entrada da Espanha para a CEE (1985) registou-se um crescimento, estabilizando-se as importações em torno dos 32% a partir de 2009. Por outro lado, o peso das exportações decresceu a partir de 2007, aumentando sustentadamente após 2012.

Gráfico 6.4: Evolução do peso de Espanha nas importações e exportações portuguesas (%) - 1985 a 2016.



Fonte: Boletim Mensal de Economia Portuguesa n. 9, 2017 (pp.57).

Capítulo VII - Conclusão

A construção do mercado único teve e tem como objetivo a promoção do crescimento económico à escala europeia, aumentando a competitividade da sua economia.

A livre circulação de pessoas e bens, pressupõe a supressão das fronteiras fiscais, o que significa que os bens podem circular entre os diversos Estados sem que haja controlos.

Com a introdução do IVA na CEE, a Comunidade comprometeu-se a promover um sistema comum do IVA, de forma que o imposto funcionaria no interior da UE da mesma forma que

no interior de um único País, sendo os bens e serviços tributados no Estado membro de origem.

Em 1991, o Conselho Ecofin, aprovou um sistema transitório com base na Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991 que permitisse eliminar os controlos fronteiriços no interior da Comunidade. Todavia, o IVA continuou a ser cobrado no Estado membro de destino, nomeadamente nas vendas à distância a particulares, veículos automóveis novos a particulares e vendas a pessoas coletivas não sujeitas a imposto.

Com a abolição das fronteiras fiscais entre os diversos países, transferiu-se para cada sujeito passivo a responsabilidade de liquidação do IVA. Posto isto, cada sujeito passivo que efetue aquisições intracomunitárias, não suportam o ónus fiscal, uma vez que o IVA liquidado é igual ao IVA dedutível

Contrariamente, os sujeitos passivos que efetuam transmissões intracomunitárias, ou seja, aqueles que transmitem bens para outro Estado membro, não liquidam IVA nessas operações, como consagrado no artigo 14º do RITI.

Na verdade, com o fim do controlo fiscal entre os diversos Estados membros, aumentou a propensão ao desenvolvimento de fraudes, sendo a mais conhecida, neste tipo de regime, a fraude em “carrossel”. havendo a necessidade da criação duma base de dados eletrónica, conhecida por VIES, que permite conhecer os NIF para efeitos de transações intracomunitárias de cada Estado membro.

Referências Bibliográficas

- ALVES DE SOUSA, José – **Da Tributação no Destino à Tributação na Origem – Em busca de um modelo para o IVA na União Europeia**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, Escola de Direito do Porto. 2013. Tese de mestrado.
- AZEVEDO, Patrícia Anjos – **Breves notas sobre a localização das operações para efeitos de IVA** [em linha] (2015) [consult. 12 Out. 2017]. Disponível em: www.informador.pt/artigos/F122.0140/Breves-notas-sobre-a-localizacao-das-operacoes-para-efeitos-de-IVA
- CASALTA NABAIS, José - **Direito Fiscal**, 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-6505-2.
- CELORICO PALMA, Clotilde - **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado**. Coimbra: Editora Almedina, 2014. ISBN: 978-972-40-5656-2.
- CELORICO PALMA, Clotilde – **Estudos de IVA II**. Coimbra: Editora Almedina, 2012. ISBN: 978-972-40-4559-7.
- CELORICO PALMA, Clotilde - **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado**, 5ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 2011.
- CELORICO PALMA, Clotilde – **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade**. Dissertação de doutoramento em Ciência Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal, na faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Dezembro 2010.
- CELORICO PALMA, Clotilde – **IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias**, Revista «TOC» n.º 107, Fevereiro 2009, pp. 38-42.
- CELORICO PALMA, Clotilde – **IVA - alterações às regras de localização das prestações de serviços**, Revista «TOC» n.º 115, Outubro 2009, pp. 42-49.
- CELORICO PALMA, Clotilde – **O IVA E O MERCADO INTERNO: Reflexões sobre o regime transitório**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998. ISBN 972-653-174-152-7.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD) – **Processo n.º: 364/2015-T: IVA - reenvio prejudicial, isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI;** conformidade com o Direito Europeu; artigos 131.º e 138.º, n.º 1, da Diretiva n.º 2006/112.

ENGLISCH, Joachim - **Fundamental principles of Value Added Tax (VAT)**, Universität Augsburg, 2009.

EUROPEAN Commission – **VAT rates applied in the Member States of the European Union**. Taxud.c.1 (2018).

GUEDES, Olga; TRAVANCA, Duarte - **Manual de IVA e RITI**. Lisboa: Centro de Formação da DGCI, 2009.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE) – **Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2016** [em linha] (2017) [consult. 26 Fev. 2018]. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=281093431&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt

LANÇA, Cidália – **O Imposto Sobre o Valor Acrescentado**. In CATARINO, J.; GUIMARÃES, V. (coord.) – Lições de Fiscalidade. Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 3.ª ed. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5629-6. pp. 331- 370.

MARCOS GÓMEZ, Fernando – **Análisis de 25 años de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido** [em linha] (2011) [consult. 23 Nov. 2017]. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3728552.pdf> 23/11

MARQUES, Walter Anatole – **Comércio internacional de mercadorias de Portugal com Espanha - 2012 a 2016 e 1.º semestre de 2017** [em linha] (2017) [consult. 10 Abr. 2018]. Disponível em: <http://ecoporwmarques.blogspot.pt/2017/09/comercio-internacional-portugal-espanha.html>

MANUEL RODRIGUES, Rui – **Fraude em carrousel nas transações intracomunitárias de iva** [em linha] (2015) [consult. 24 Nov. 2017]. Disponível em: CEDIS-working-paper_DSD_FRAUDE-EM-CARROSEL-NAS-TRANSAÇÕES-INTRACOMUNITARIAS.pdf

MINISTÉRIO das Finanças Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo – **Manual do IVA - Vertente Aduaneira** [em linha] (2011) [consult. 14 Nov. 2017]. Disponível em: www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/871D3D33-E7B0-4245-BD18-A7850E71A99B/0/manual_iva_fev_2011.pdf

MINISTÉRIO das Finanças – **Boletim Mensal de Economia Portuguesa (BMEP)**, [em linha] (2017) [consult. 5 Abr. 2018]. Disponível em: <http://www.gpeari.gov.pt/analise-economica/publicacoes/ficheiros-do-bmep/2017/setembro/BMEP-setembro2017.pdf>, pp. 57-70.

MINISTÉRIO das Finanças - **Relatório Orçamento do Estado 2018**. Outubro 2017 [em linha] (2017) [consult. 11 Mar.2018]. Disponível em: <https://www.dgo.pt/politicaorcament/OrcamentodeEstado/2018/.../Rel-2018.pdf>

NOIRET CUNHA, Patrícia – **Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias**, Instituto Superior de Gestão, Almedina, 2004.

PEGADO, Liliana e DAVID, Fátima – **A fraude fiscal no IVA: o caso particular da fraude carrossel** [em linha] (2013) [consult. 24 Nov. 2017]. Disponível em: bdigital.ipg.pt/dspace/bitstream/10314/3349/1/Cont_13%20%28Publicação%29.pdf

PINTO, Vera – **Regime de IVA intracomunitário** [em linha] (2012) [consult. 3 Nov. 2017]. Disponível em: <https://www.portal-gestao.com/artigos/6749-regime-de-iva-%E2%80%93-intracomunit%C3%A1rio.html>

PORDATA, **Receitas Fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos** [em linha] (2018) [consult. 1 Fev. 2018]. Disponível em: <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>

RAFAEL, Maria Cristina dos Santos – **Fraude Carrossel – Métodos de Combate**. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. 2011. Tese de mestrado.

REVISTA «TOC» n.º 85, **Consultório Técnico – Aquisição de mercadoria em Espanha**, Abril 2007, pp. 58.

REVISTA «TOC» n.º 144 – Clotilde Celorico Palma- **A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA**, Março 2012, pp. 48-55.

ROSA, Eugénio – **O Comercio Internacional de Portugal: um indicador da fragilidade da economia portuguesa e da extrema dependência em relação à u.e e zona euro** [em linha] (2017) [consult. 1 Maio 2018]. Disponível em: www.eugeniorosa.com

SANTOS, António Carlos Dos e ALEXANDRE, Mário Alberto – **O Sistema comunitário do IVA na encruzilhada: Rumo a um novo sistema comum?** Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2000.

SAMUELSON, Paul e NORDHAUS, William - **Economia**, 16.^a ed. McGraw Hill, 1999

SALDANHA SANCHES, José Luís - **Manual de Direito Fiscal**, 3^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SILVA, Ana – **Transmissões intracomunitária de bens** [em linha] (2017) [consult. 29 Nov.2017]. Disponível em: [http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/transmissoes intracomunitarias-de-bens](http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/transmissoes-intracomunitarias-de-bens)

SANTOS, António Carlos – Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: Nem Tudo o que Luz é Oiro. In: **Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto (ed.). Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal.** Coimbra: Edições Almedina, 2008.

VASQUES, Sérgio - **O Imposto sobre o Valor Acrescentado.** Coimbra: Editora Almedina. 2015. ISBN 978-972-40-6163-4.

LEGISLAÇÃO:

COMISSÃO Europeia - Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, **que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376 de 31.12.1991)**

COMISSÃO Europeia Proposta de Diretiva do Conselho **que altera a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito ao campo de aplicação das taxas reduzidas de IVA (COM (2003) 397 final).**

COMISSÃO Europeia - Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu **sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA.** COM (2004) 260 final.

COMISSÃO Europeia – Proposta de Diretiva do Conselho **que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado.** COM (2018) 20 final

COMISSÃO Europeia - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social **Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA - Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir**. COM (2016) 148 final

COMISSÃO Europeia - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social **Europeu relativa ao seguimento do Plano de ação sobre o IVA - Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir**. COM(2017) 566 final

DECRETO-LEI nº 186/2009. **D.R. Série I**. 155 (12-08-2009) 5235-5244.

DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado**. **Jornal Oficial L 347**. (11.12.2006) 1.

DIRECTIVA 2008/117/CE do Conselho de 16 de Dezembro de 2008 **que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. **Jornal Oficial L 14/7**. (20.1.2009).

EUROPEAN Commission – **Green Paper on the future of VAT - Towards a Simpler, more Robust and Efficient VAT System**. COM (2010) 695 final.

PARECER do Comité Económico e Social Europeu sobre a **Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema Comum do imposto sobre o valor acrescentado com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias e a Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. (2009/C 100/28). COM(2008) 147 final.

PROPOSTA de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 **com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. 2008/0059 (CNS). COM (2008) 147 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. 2008/0058 (CNS). COM(2008) 147 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE, **no que se refere às taxas do imposto sobre o valor acrescentado aplicadas aos livros, aos jornais e às publicações periódicas.** COM (2016) 758 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito à aplicação temporária de um mecanismo generalizado de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços acima de um determinado limiar.** COM (2016) 811 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à obrigação de respeitar uma taxa normal mínima.** COM (2017) 783 final

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros.** COM (2017) 569 final).

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita ao regime especial das pequenas empresas.** COM(2018)021 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no respeitante ao período de aplicação do mecanismo facultativo de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA.** COM(2018) 298 final

REGULAMENTO (CE) n.º 37/2009 do Conselho de 16 de Dezembro de 2008 **que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.** Jornal Oficial L 14/7. (20.1.2009).