

IVA - Directiva n.º 2006/69/CE, de 24 de Julho

Gabinete de Estudos da CTOC

A 24 de Julho do ano transacto foi aprovada a Directiva n.º 2006/69/CE, do Conselho⁽¹⁾, que altera a Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva IVA)⁽²⁾ no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações. Conforme se elucida no respectivo preâmbulo, foram concedidas a diversos Estados membros, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 27.º da Sexta Directiva⁽³⁾, algumas derrogações relativas a situações idênticas, a fim de lutar contra a fraude ou evasão fiscais e simplificar o procedimento de cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Até à data tinham sido concedidas mais de 140 derrogações aos Estados membros. Conforme se salientava, o número de derrogações e os problemas idênticos que as mesmas se destinam a resolver é revelador do facto de, nos últimos anos, a evasão e a fraude no domínio do IVA se ter tornado um proble-

ma bem real. Ora, atendendo ao teor das situações em causa, entendeu-se que a solução encontrada relativamente às derrogações que se revelaram eficazes e que se destinaram a resolver problemas comuns a mais de um Estado membro, deveria ser extensível a todos. Para o efeito, revogam-se as referidas derrogações unilaterais com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008 (deixando de ser derrogações e passando a fazer parte do regime geral do IVA), possibilitando-se a todos os Estados membros a adopção das medidas em causa, se e quando tal se afigurar necessário. Isto é, trata-se de uma opção extensível a todos os Estados membros, de forma a conceder-lhes a possibilidade de adoptar rapidamente medidas destinadas a evitar a fraude e a evasão fiscais em determinados sectores específicos. Com efeito, as medidas dão a faculdade aos Estados membros de recorrerem às regras alternativas, em vez de tornar a respectiva aplicação obrigatória - os Estados membros não são obrigados a adoptar as regras em questão se estas

não forem necessárias. Acresce que, atendendo à diversidade dos mecanismos de evasão fiscal adoptados nos diferentes Estados membros, prevê-se uma certa margem de manobra para os Estados membros adaptarem as medidas à sua situação nacional específica. Neste contexto, se optarem por aplicar as regras alternativas, os Estados membros ficam autorizados a limitar a aplicação das novas regras em função dos seus problemas específicos no domínio da fraude ou da evasão fiscais.

Além de medidas de luta contra a fraude e a evasão fiscais, também se incluem algumas medidas destinadas a simplificar a aplicação do imposto em determinadas circunstâncias em que os sujeitos passivos do IVA se encontram em dificuldades financeiras. Note-se, contudo, que este exercício de racionalização não afecta a adopção de medidas específicas relacionadas com uma situação determinada num único Estado membro nem a capacidade de os Estados membros poderem continuar a solicitar derrogações ao abrigo do

artigo 27.º da Sexta Directiva sempre que tal se justifique. Conforme a Comissão salientou no preâmbulo da então proposta de Directiva, «estas medidas representam uma alternativa às regras normais e só são colocadas à disposição de todos os Estados membros para ajudar na luta contra a fraude e a evasão fiscais ou simplificar a aplicação do imposto.» Contudo, em alguns domínios, tais como, por exemplo, no que diz respeito à tributação de resíduos e sucatas, julgou-se preferível que a Sexta Directiva fosse alterada de forma permanente. Neste contexto, são de salientar diversas alterações, como a seguir se verá.

Determinação do valor tributável das operações

Um dos domínios muito propício à evasão fiscal é o da determinação do valor das operações, dado que influencia directamente o montante do imposto a cobrar.

De acordo com o previsto na Directiva, os Estados membros passam a poder determinar o valor tributável das transmissões de

bens, prestações de serviços e aquisições em circunstâncias específicas limitadas em que existam “relações especiais” entre as partes, de modo a garantir que não exista nenhuma perda de receitas fiscais através do recurso a partes associadas tendo em vista a obtenção de vantagens fiscais.

No preâmbulo da proposta de Directiva, a Comissão elucidava o seguinte: «Uma vez que a regra em matéria de determinação do valor contida no artigo 11.º da Sexta Directiva é bastante clara e constitui um dos elementos-chave do imposto, qualquer desvio deve ser atentamente circunscrito. Em especial, as disposições propostas respeitam o princípio de que as autoridades fiscais não devem interferir na determinação do valor tributável de uma operação, mas apenas em determinadas circunstâncias específicas e, mesmo nesse caso, de forma alguma sistematicamente. O artigo apenas autoriza uma nova determinação do valor de uma operação no contexto da luta contra a fraude e a evasão fiscais, sujeitando-a a uma série de condições suplementares. A regra em questão só pode ser aplicada se as partes estiverem ligadas e essa ligação, em vez de razões comerciais demonstráveis tiver conduzido a um valor da operação diferente do valor de mercado habitual. Além

disso, a nova determinação do valor de uma operação só é autorizada em três casos: (no caso de uma subavaliação) sempre que o IVA tenha sido cobrado e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA; ou (no caso de uma sobreavaliação) sempre que o IVA tenha sido cobrado e o operador não tenha direito a deduzir totalmente o IVA. Se o IVA não tiver sido cobrado, a redeterminação do valor só é permitida no caso de uma operação isenta ter sido subavaliada por uma pessoa parcialmente isenta. Por último, a regra não é aplicável se a diferença entre o valor no mercado livre e o valor da operação não for muito significativa ou se puder ser demonstrado que os bens ou serviços em causa podem ser obtidos pelo mesmo preço por outros destinatários não ligados na aceção da directiva.

Por conseguinte, a medida relativa à determinação do valor das operações tem um âmbito limitado. Prevê-se que a medida não seja utilizada para as operações habituais de rotina, mas apenas relativamente a um número muito reduzido de operações efectuadas no âmbito de determinadas categorias e em circunstâncias específicas. O facto de que tenham que ser preenchidos determinados critérios implica que a redeterminação do valor das ope-

rações não é aplicável a operações como as entregas de bens ou prestações de serviços efectuadas abaixo do preço de custo no âmbito de uma campanha de promoção, de uma venda de mercadorias danificadas ou de uma venda de liquidação de um final de série ou no final de uma estação.

Esta medida destina-se a lutar contra a fraude fiscal que ocorre sempre que uma operação tributável é efectuada a baixos preços a um adquirente que não pode deduzir totalmente o IVA e em que o montante do imposto inferior resultante representa, pois, uma perda real e duradoura de receitas fiscais. O preço só é fixado a esse nível devido aos laços existentes entre o fornecedor ou prestador e o adquirente. Para aplicar a regra, os Estados membros devem definir os laços pertinentes entre as partes. Tal definição deve estar de acordo com as categorias estabelecidas na directiva.

Analogamente, a regra relativa às operações sobreavaliadas destina-se às empresas que não beneficiam de um direito total à dedução e que aumentam o preço das operações tributáveis que efectuam a uma empresa ligada que é um sujeito passivo total. Esta última pode assim recuperar inteiramente o imposto suportado, enquanto o operador, ao aumentar o valor da operação em causa, consegue alterar a re-

partição, em valor, entre as suas operações tributáveis e as não tributáveis, de forma a obter um aumento da parte do IVA deduzível. As empresas podem obter o mesmo resultado reduzindo o valor de uma operação isenta de forma a diminuir o seu volume de negócios isento em relação ao valor das suas operações tributáveis e, assim, aumentar a sua taxa de recuperação.

No âmbito da presente proposta, a faculdade de redeterminar o valor só pode ser exercida se a alteração do valor de uma operação conduzir a uma perda directa de receitas fiscais, quer através de uma recuperação acrescida quer de uma redução do imposto não recuperável. Não deveria haver nenhuma perda de receitas fiscais quando a operação é efectuada por um sujeito passivo total a outro sujeito passivo total, uma vez que o imposto aplicado à operação pode ser simplesmente reclamado e o valor tributável não tem qualquer impacto na recuperação do imposto pelo operador. Consequentemente, estas operações foram excluídas das novas regras alternativas. Esta medida é coerente com o facto de as regras facultativas continuarem a constituir uma forma de derrogação às regras normais, que (em conformidade com os acórdãos do Tribunal de Justiça) devem limitar-se estritamente à

resolução do problema em causa.

É de notar que esta regra diz respeito quer às aquisições intracomunitárias quer às operações efectuadas no interior de um Estado membro, uma vez que a proposta altera a secção A do artigo 11.º da Sexta Directiva, que é a disposição utilizada por força do artigo 28.º-E para definir o valor tributável no caso das operações intracomunitárias.

A proposta permite redefinir o valor das operações segundo o valor no mercado livre. O novo n.º 8 da secção A do artigo 11.º da Sexta Directiva que se propõe altera e substitui a definição de valor no mercado livre que figura na secção A, alínea d) do n.º 1, do artigo 11.º, a fim de poder ter em conta essa alteração. Perante as duas principais opções que se colocam, designadamente, a redeterminação do valor das operações utilizando o valor no mercado livre ou o preço de custo, a Comissão considera que o recurso ao valor no mercado livre é a solução mais adequada. O preço de custo teria unicamente por efeito permitir aos Estados membros neutralizar a perda das receitas sofrida em virtude de uma redução do valor enquanto o valor no mercado livre permite que as autoridades fiscais possam salvar parte do imposto sobre o valor acrescentado. Nem o valor no merca-

do livre nem o preço de custo são necessariamente e facilmente calculados para cada operação, mas o valor no mercado livre permite que os Estados membros tenham mais possibilidades de cobrar um montante mais aproximado do imposto devido. A fim de oferecer uma protecção suplementar aos contribuintes, a proposta reitera que o valor no mercado livre pode ser inferior ao custo de realização da operação, mas estabelece também que, em princípio, deverá ser, pelo menos, igual ao preço de custo.

A adopção da medida, juntamente com as disposições legislativas e regulamentares nacionais que a regem, deve ser objecto de consulta do Comité do IVA, instituído por força do artigo 29.º da Sexta Directiva. Tal obrigação tem por finalidade assegurar que a interpretação da legislação é coerente em todos os Estados membros que optem pela adopção da medida.

Dessa exigência decorre que os Estados membros que aplicam actualmente uma derrogação contemplada pela nova medida devem, uma vez alterada a base jurídica, comunicar novamente informações relativas à respectiva legislação nacional.»

Neste contexto, permite-se que os Estados membros adoptem medidas para garantir que o valor tributável relativo a uma trans-

missão de bens ou prestação de serviços seja idêntico ao valor normal, caso estas operações envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, cuja definição lhe incumbe. Para estes efeitos, os laços jurídicos podem abranger as relações estabelecidas entre um empregador e um empregado ou a família deste ou quaisquer outras pessoas com ele estreitamente relacionadas.

Esta possibilidade é limitada aos seguintes casos:

a) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do artigo 17.º⁽⁴⁾; b) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do artigo 17.º e a operação esteja isenta ao abrigo do artigo 13.º ou da alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º;

c) Quando a contraprestação seja superior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do artigo 17.º.

Os Estados membros podem especificar as categorias de prestadores ou destinatários às quais são aplicáveis as medidas previstas nas alíneas a) e b).

Para efeitos da Directiva, entende-se por “valor normal” o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão nesse momento, o adquirente ou destinatário no mesmo estágio de comercialização em que a entrega de bens ou a prestação de serviços se realiza teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no Estado membro em que a operação é tributada.

Caso não exista uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços similar, o valor normal é constituído, relativamente aos bens, por um montante não inferior ao preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, ao preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam ou, no que respeita aos serviços, por um montante não inferior às despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.

Note-se que os Estados membros devem informar o Comité do IVA da adopção destas medidas.

Regime do ouro para investimento

Vários Estados membros já aplicavam uma medida especial, para contornar um mecanismo que permite evitar o pagamento do IVA sobre o ouro para investimento isento utilizado en-

quanto matéria-prima no fabrico de bens de consumo.

Com esta Directiva, os Estados membros passam a ter a faculdade de englobar, no valor tributável de uma operação que envolva a transformação de ouro para investimento fornecido pelo adquirente, o valor desse ouro para investimento. Esta possibilidade é justificada pelo facto de, em virtude da sua transformação, o ouro em causa perder o seu estatuto de ouro para investimento. O valor a ser tido em conta é o valor normal do ouro para investimento no momento em que se procede à transmissão de bens ou à prestação de serviços.

Bens de investimento

Certos serviços que tenham características idênticas às que são habitualmente atribuídas aos bens de investimento, passam a poder ser abrangidos pelo regime que permite a regularização das deduções aplicáveis aos bens de investimento durante toda a vida útil do activo, em função da sua utilização efectiva.

Autoliquidação do IVA

Possibilita-se que, em certos casos específicos, os Estados membros designem o destinatário das operações, adquirente dos bens ou serviços, como sujeito passivo do imposto.

Assim, fica estabelecido que os Estados membros podem determinar que o sujeito passivo do imposto é o adquirente (mecanismo do *reverse charge*, inversão do sujeito passivo ou reversão da dívida tributária) quando estejam em causa as seguintes operações:

a) Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens por força do disposto no n.º 5 do artigo 5.º; b) Colocação à disposição de pessoal que participe nas actividades abrangidas pela alínea a);

c) Transmissão de um bem imóvel, na acepção das alíneas g) e h) do ponto B do artigo 13.º, sempre que o fornecedor tenha optado pela tributação da operação nos termos da alínea b) do ponto C desse artigo (a que correspondem os nossos artigos 9.º, n.º 31 e 12.º, n.º 5, ambos do CIVA);

d) Transmissão de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, identificados no anexo M;

e) Transmissão de bens dados em garantia por um

sujeito passivo a outro sujeito passivo em execução dessa garantia;

f) Transmissão de bens após a cessão de um direito de reserva de propriedade a um cessionário que exerce esse direito;

g) Transmissão de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.

Para efeitos da presente alínea, os Estados membros podem determinar que um sujeito passivo que exerça também actividades ou realize operações que não sejam consideradas transmissões de bens nem prestações de serviços tributáveis, nos termos do artigo 2.º seja considerado sujeito passivo relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços recebidas a que se refere o primeiro parágrafo.

Um organismo de direito público que não seja sujeito passivo pode ser considerado sujeito passivo relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços recebidas a que se referem as subalíneas V), VI) e VII).

Para efeitos da presente alínea, os Estados membros podem especificar as transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas e as categorias de operadores ou destinatários às quais estas medidas são aplicáveis. Podem também limitar a aplicação dessa medida a algumas das transmissões de bens e prestações de serviços

enumeradas no anexo M.

O Anexo M, que faz parte integrante da Directiva, prevê a seguinte lista das transmissões de bens e prestações de serviços:

a) Transmissões de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufactura ou fusão de metais ferrosos e não ferrosos e suas ligas;

b) Transmissões de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados;

c) Transmissões de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos;

d) Transmissões, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos e não ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro artificial, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico;

e) Transmissões dos materiais referidos no presente anexo, após transfor-

mação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte, fragmentação, prensagem ou fundição em lingotes;

f) Transmissões de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base.

Os Estados membros devem informar o Comité do IVA da adopção destas medidas.

Sendo certo que nenhuma das derrogações unilaterais em causa respeitavam a Portugal, através da Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, adoptámos o regime especial dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, explicitado em linhas gerais no Ofício-Circulado n.º 30 098, de 11 de Agosto de 2006, da DSIVA. Este regime, que tem vindo a suscitar muitas dúvidas de aplicação não resolvidas no mencionado ofício, poderá abranger, nomeadamente, alguns casos de veículos salvados vendidos pelas seguradoras.

Por outro lado, foi aprovado em Conselho de Ministros de Dezembro de 2006 um diploma que vem prever um regime especial para o exercício do direito à renúncia da isenção do IVA nas transmissões de bens sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis efectuadas entre sujeitos passivos que mantenham entre si relações especiais. Aguarda-se ainda a publicação de tal diploma, sendo que a respectiva autorização legislativa consta do n.º 3 do artigo 45.º da

Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2006. Nos termos desta autorização legislativa, o Governo ficou «...autorizado a consagrar normas especiais que obstem à concretização de negócios que, no essencial, visem impedir, minorar ou retardar a tributação em IVA, no âmbito de transmissões, locações ou cedências doutra natureza de bens imóveis ou partes autónomas destes, com o seguinte sentido e alcance:

a) Prevenir práticas de subavaliação na transmissão de imóveis ou nas prestações de serviços com estes conexas, quando o destinatário das operações seja um sujeito passivo sem direito à dedução integral ou quando entre este e o transmitente ou prestador existam relações especiais tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC, prevendo, para tanto, uma derrogação ao previsto no artigo 16.º do Código do IVA, mediante a aplicação, naquelas circunstâncias, do valor normal como base tributável;

b) Definir, nas operações realizadas entre sujeitos passivos, como devedor de imposto o destinatário de prestações de serviços conexas com a construção de edifícios, bem como o adquirente, locatário ou cessionário no caso das operações sobre imóveis sujeitas a tributação, ainda que por opção;



c) Rever os requisitos necessários ao exercício do direito a renunciar à isenção de IVA constante dos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do Código do IVA, introduzindo restrições a tal direito quando, nas operações realizadas ou a realizar, estejam envolvidos sujeitos passivos sem direito à dedução integral ou quando entre eles existam relações especiais, tal como estas se encontram definidas para efeitos de IRC, devendo, no mesmo contexto, reformular todo o procedimento administrativo as exigências e obrigações declarativas previstas no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, de modo a reforçar os mecanismos de controlo da utilização deste regime.»

Aguarda-se que o regime publicado observe o sentido e alcance da autorização legislativa, sendo respeitado o princípio da proporcionalidade, princípio tão caro à jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades, que obrigatoriamente deverá balizar a acção dos Estados membros e que, por diver-

sas vezes, tem vindo a ser violado. ★

Clotilde Celorico Palma
Gabinete de Estudos da CTOC

(1) Publicada no JO L 221, de 12-8-2006.

(2) Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145 de 13-6-1977). A Sexta Directiva foi recentemente reformulada através da Directiva n.º 2006/112/EC, do Conselho, de 28 de Novembro (JO L 347, de 11-12-2006). Trata-se, essencialmente, de uma questão de forma, tendo passado de 53 artigos para 414...

(3) Ao abrigo do disposto no artigo 27.º da Sexta Directiva IVA, o Conselho, deliberando por unanimidade e sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados membros a adoptar medidas especiais em derrogação da directiva, a fim de simplificar o procedimento de cobrança do imposto ou de evitar certos tipos de fraude ou evasão fiscal.

(4) Todos os artigos referidos sem indicação do respectivo diploma pertencem à Sexta Directiva, reportando-se à sua numeração antes da reformulação levada a efeito pela Directiva n.º 2006/112.