

## IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias

Por Clotilde Celorico Palma

**Pressionados pela erosão das receitas e pelas respectivas opiniões públicas, os Estados membros têm procurado desenvolver estratégias e encontrar mecanismos capazes de combater eficazmente os problemas com o IVA. A aprovação, a 8 de Dezembro último, da Directiva e do Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias, é mais um importante passo naquele sentido.**



Clotilde Celorico Palma  
Docente universitária

**T**emos novidades no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e, desta vez, no tocante ao combate à fraude fiscal no domínio das transacções intracomunitárias.

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.

Ora, 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 (transmissões intracomunitárias de bens com isenção que confere direito à dedução do imposto suportado), o que dá azo à utilização abusiva deste regime. <sup>(1)</sup>

A Comissão tem vindo sucessivamente a chamar a atenção para este grave problema e as administrações fiscais dos Estados membros têm vindo a debruçar-se sobre esta temática, promovendo e adoptando medidas e acções específicas para o efeito.

De entre o tipo de fraude mais preocupante, ressalta a denominada fraude carrossel. <sup>(2)</sup> Tal como nos elucida António Carlos dos Santos <sup>(3)</sup>, a fraude carrossel é uma expressão da linguagem

corrente que, designando um esquema já relativamente comum nas transacções intracomunitárias, pode apresentar diversas formas, umas mais simples, outras mais complexas.

«Na 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).

O “carrossel” pode complicar-se com a introdução de mais operadores (“empresas intermediárias”) na cadeia. Enquanto o esquema não for detectado, os mesmos bens podem circular indefinidamente entre os dois Estados membros.

Na sua forma mais agressiva (e mais “pura”) a “fraude em cadeia” e a “fraude carrossel” manifestam-se na existência de facturações sucessivas sem existência de entrega de qualquer mercado-

ria. Os “operadores”, neste caso, são totalmente fictícios, constituindo simples fábricas de produção de documentos falsos.

A denominada “fraude carrossel” tem como consequência, para o Estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado.»

Pressionados pela erosão de receitas e pelas respectivas opiniões públicas, os Estados têm procurado, a título individual, desenvolver estratégias e encontrar mecanismos capazes de a combater eficazmente.

Mais recentemente, a 5 de Junho de 2007, o Conselho ECOFIN solicitou à Comissão a análise de duas medidas «de mais vasto alcance» para enfrentar a fraude ao IVA. A saber: a tributação das transacções intracomunitárias e a introdução da opção de aplicação de uma inversão geral da obrigação fiscal, passando-se para um regime geral de autoliquidação, ou *reverse charge*.

Tendo em consideração as propostas austríaca e alemã sobre um regime geral de *reverse charge*, foi criado entre nós em 2007 um grupo de trabalho <sup>(4)</sup> com a missão de estudar a «...eventual substituição do actual sistema de IVA, baseado em pagamentos fraccionados, pela implementação de um mecanismo generalizado de *reverse-charge* nas operações (transmissão de bens e prestações de serviços) entre sujeitos passivos, designadamente em termos de receita do Estado e custos de contexto e competitividade para os agentes, nomeadamente sectoriais. <sup>(5)</sup>

A 22 de Fevereiro de 2008, a Comissão Europeia apresentou uma Comunicação sobre a matéria, abordando a questão da tributação das transmissões intracomunitárias e da aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge*. <sup>(6)</sup>

Os resultados obtidos pela Comissão com a análise solicitada pelo Conselho basearam-se, principalmente, em alguns estudos específicos realizados por um consultor, em respostas a questionários enviados às administrações fiscais, nas informações recebidas de empresas e na análise feita por funcionários seus.

De acordo com as conclusões retiradas, a Comissão crê que a introdução de uma autoliquidação generalizada reduziria substancialmente a fraude carrossel, assim como outros tipos de fraude. Contudo, a Comissão receia que a autoliquidação possa acabar por afectar negativamente as receitas dos Estados membros, devido a outros novos tipos de fraude.



Mas, essencialmente, a Comissão considera que uma mudança tão fundamental no sistema do IVA em consequência da introdução da autoliquidação generalizada a título facultativo afectaria significativamente a coerência e a harmonização do sistema de IVA da União Europeia e os contornos do seu desenvolvimento futuro.

Neste contexto, a Comissão conclui que se deveria ou instaurar um sistema geral de autoliquidação com carácter obrigatório em toda a UE ou abandonar o conceito.

Em suma, a Comissão conclui que a autoliquidação é um conceito que não pode nem deve ser excluído nesta fase, pois apresenta algumas vantagens indiscutíveis. Contudo, é um sistema tão diferente do que está actualmente em vigor que nunca poderia ser introduzido a título facultativo sem prejudicar o objectivo de um bom funcionamento do mercado interno. Como uma decisão relativa à sua introdução é prematura na ausência de quaisquer provas empíricas referentes a tal sistema, a Comissão vem então solicitar ao Conselho que:

- considere se se deve pensar na hipótese de um projecto-piloto para estabelecer se, efectivamente, a autoliquidação pode constituir uma resposta adequada em matéria de fraude ao IVA;
- confirme, caso se deva considerar a hipótese do projecto-piloto, que a Comissão deve avançar com o trabalho preparatório, de modo a permitir que um país voluntário inicie um projecto-piloto com base nas condições expostas.

Neste contexto, Portugal tem vindo a defender que se deverá dar prioridade à análise das medidas convencionais de combate à fraude fiscal no IVA e à avaliação da eficácia dessas medidas e que, só após essa avaliação, é que se deverá

analisar uma eventual necessidade de avançar com medidas mais radicais.

### **Estratégia coordenada da UE para melhorar o combate à fraude ao IVA**

A 17 de Março de 2008, a Comissão Europeia veio apresentar uma proposta de Directiva e de Regulamento que alteram a Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro (Directiva IVA) e o Regulamento sobre a cooperação administrativa <sup>(7)</sup>, de forma a acelerar a partir de 2010 a recolha e a troca de informações sobre operações intracomunitárias, para permitir detectar mais facilmente a fraude carrossel. <sup>(8)</sup>

A 1 de Dezembro de 2008, a Comissão apresentou uma Comunicação sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia, com um plano de acção a curto prazo, com três conjuntos de medidas destinadas, respectivamente, a prevenir a fraude ao IVA, a melhorar a eficácia na detecção de fraudes e a reforçar a cobrança e recuperação de receitas fiscais. <sup>(9)</sup>

No tocante às medidas que visam reforçar a eficácia dos sistemas fiscais e melhorar a cooperação entre as administrações de modo a prevenir a ocorrência de fraudes, prevê-se a apresentação de propostas legislativas para a definição de regras mínimas comuns para o registo e o cancelamento do registo dos sujeitos passivos, para uma maior harmonização das regras de facturação e uma interpretação comum sobre a exigibilidade

**De forma a preservar o equilíbrio entre os objectivos da União Europeia em matéria de luta contra a fraude fiscal e de redução dos encargos administrativos dos operadores económicos, prevê-se a possibilidade de os Estados membros autorizarem os operadores a apresentar com uma periodicidade trimestral os mapas recapitulativos relativos às entregas intracomunitárias de bens quando o seu montante não for significativo.**

do imposto nas operações intracomunitárias, bem como o aumento das informações relativas a operadores estabelecidos noutros Estados membros que podem ser confirmadas aos sujeitos passivos. Entre as medidas que visam dotar as administrações fiscais de melhores meios na detecção de fraudes ao IVA, a Comissão aponta a então proposta para redução dos prazos de transmissão das informações relativas às operações intracomunitárias, uma proposta de directiva que visa impedir a utilização abusiva da isenção na importação seguida de transmissão intracomunitária, o reforço da cooperação administrativa, a instituição de um sistema de acesso automatizado aos dados através do sistema VIES e a implementação do EUROFISC.

Entre as medidas apontadas para reforçar a capacidade de cobrança e de recuperação de receitas das administrações fiscais, indica-se a instituição de uma regra de responsabilidade solidária em caso de não cumprimento declarativo relativo às operações intracomunitárias e a alteração da directiva relativa à assistência mútua na cobrança. Neste contexto, a Comissão propõe-se ainda continuar a fazer o acompanhamento das iniciativas tomadas pelos Estados em matéria de consagração de um nível de protecção comparável em termos de sanções e procedimento penal contra os autores de fraudes, independentemente do Estado membro onde ocorreram as perdas de receitas, admitindo mesmo vir a apresentar propostas nesta matéria se considerar que as medidas voluntárias não permitem atingir os resultados pretendidos.

A 8 de Dezembro de 2008 foram aprovados a Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias. <sup>(10)</sup>

Essencialmente, as medidas contempladas respeitam a dois aspectos: por um lado, a diminuição dos prazos de entrega dos anexos recapitulativos relativos às transacções intracomunitárias, por outro, a determinação de que para os serviços prestados a nível intracomunitário não se aplicam as regras especiais de exigibilidade do imposto.

Para o efeito, conclui-se que as deficiências do regime intracomunitário de IVA, nomeadamente as do sistema de intercâmbio de informações sobre as entregas de bens na Comunidade, previsto na Directiva 2006/112/CE, são uma das causas desta fraude. Em especial, o prazo que decorre entre uma operação e a correspondente troca de informações no sis-

tema de intercâmbio de informações sobre o IVA constitui um obstáculo à utilização eficaz dessas informações na luta contra a fraude. A fim de lutar eficazmente contra esta fraude, conclui-se ser necessário que a administração do Estado membro no qual o IVA é exigível disponha no prazo máximo de um mês de informações sobre as entregas intracomunitárias de bens. Tal como se salienta nos considerandos do Regulamento, a fim de lutar eficazmente contra a fraude ao IVA, é indispensável que os Estados membros recolham e troquem entre si as informações relativas às operações intracomunitárias o mais rapidamente possível. Ora, considerou-se que o prazo de um mês era o que melhor respondia a tal necessidade, tendo simultaneamente em consideração os períodos contabilísticos e financeiros das empresas e os objectivos de redução dos encargos administrativos das empresas.

### **Declarações através de procedimentos electrónicos**

Tendo em conta a evolução do contexto e dos instrumentos de trabalho dos operadores, pretende assegurar-se que as declarações possam ser efectuadas através de procedimentos electrónicos simples, a fim de reduzir tanto quanto possível os encargos administrativos.

Assim, no tocante aos anexos recapitulativos, passa a prever-se que deve ser elaborado um mapa recapitulativo para cada mês de calendário, no prazo máximo de um mês e segundo procedimentos a determinar pelos Estados membros.

Contudo, de forma a preservar o equilíbrio entre os objectivos da União Europeia em matéria de luta contra a fraude fiscal e de redução dos encargos administrativos dos operadores económicos, prevê-se a possibilidade de os Estados membros autorizarem os operadores a apresentar com uma periodicidade trimestral os mapas recapitulativos relativos às entregas intracomunitárias de bens quando o seu montante não for significativo. Os Estados membros que pretendam organizar uma aplicação progressiva destas regras podem, a título transitório, fixar esse montante num nível mais elevado. Prevê-se, igualmente, a possibilidade de os Estados membros autorizarem os operadores a apresentar com uma periodicidade trimestral as informações relativas às prestações intracomunitárias de serviços. Assim, passa a determinar-se que os Estados membros autorizam

e podem exigir que o mapa recapitulativo seja apresentado mediante transmissão electrónica do ficheiro, nas condições que estabelecerem.

Neste 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.

Até 31 de Dezembro de 2011, os Estados membros podem fixar o referido montante em 100 mil euros ou no seu contravalor em moeda nacional.

Relativamente às prestações de serviços intracomunitárias em que o adquirente é o sujeito passivo do imposto <sup>(1)</sup>, os Estados membros podem autorizar 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.

Os Estados membros podem, em especial, exigir que os sujeitos passivos que efectuem as referidas entregas de bens e prestações de serviços apresentem o mapa recapitulativo com periodicidade trimestral, nas condições supra referidas, em função dos montantes em causa.

Por outro lado, determina-se que o montante do imposto relativo às entregas intracomunitárias de bens deve ser declarado relativamente ao novo período de apresentação estabelecido, durante o qual o imposto se tenha tornado exigível.

Nos termos do Regulamento, estipula-se que, quando a autoridade competente de um Estado membro for obrigada a permitir o acesso a informações por força dos artigos 23.º e 24.º, fá-lo o mais rapidamente possível e, o mais tardar, no prazo de um mês a contar do fim do período a que dizem respeito as informações.



Quanto às regras da exigibilidade relativas às prestações de serviços intracomunitárias em que o sujeito passivo é o adquirente dos serviços, passa a afastar-se a aplicabilidade de regras especiais de exigibilidade do imposto, que passa a ser devido e exigível de acordo com a regra geral, isto é, no momento em que a prestação de serviços é realizada. A Directiva deverá ser transposta a 1 de Janeiro de 2010, entrando em vigor nesta mesma data as disposições do Regulamento.

O impacto da aceleração do intercâmbio de informações na capacidade dos Estados membros de lutarem contra a fraude ao IVA, bem como as opções, deverão ser avaliados pela Comissão decorrido um ano após a aplicação das novas disposições, nomeadamente a fim de determinar se essas opções deverão ser mantidas. ■

*(Texto recebido pela CTOC em Dezembro de 2008)*

<sup>(1)</sup> Sobre a fraude no regime transitório veja-se, da autora, "Regime Transitório do IVA nas Transacções Intracomunitárias – Casos mais relevantes de fraude e evasão fiscais", *Boletim da APECA* n.º 93, Junho de 1999.

<sup>(2)</sup> O Governo português invocou o combate à fraude carrossel para introduzir no Código do IVA (CIVA), um novo artigo 72.º-A (actual artigo 80.º) e aditar um novo n.º 4 aos artigos 19.º e 72.º (actual artigo 79.º) do Código, através da Lei do Orçamento de Estado (OE) para 2005. Sobre a fraude carrossel veja-se, da autora, «OE 2005 – Combate à fraude carrossel em IVA», *in* Revista «TOC», n.º 61, 2005 e António Carlos dos Santos, «Sobre a "fraude carrossel" em IVA: nem tudo o que luz é ouro», em fase de publicação no livro de homenagem ao Professor Xavier de Basto.

<sup>(3)</sup> *In op. cit.*

<sup>(4)</sup> Despacho n.º 424/2007-XVII, de 19 de Abril de 2007, do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

<sup>(5)</sup> José Carlos Gomes dos Santos, Carla Rodrigues, Jorge Manuel Oliveira e Nuno Filipe C. Carneiro, "IVA – Reverse Charge Análise de Impacto", *«Ciência e Técnica Fiscal»* n.º 419, Janeiro-Junho 2007, pp. 151 a 209.

<sup>(6)</sup> COM (2008) 109. Sobre esta matéria veja-se João Amaral Tomaz, "O mecanismo de autoliquidação do IVA", *«Estudos em Memória de Teresa Lemos»*, 2007, pp. 123 a 154 e, da autora, "IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge", em fase de publicação na *«Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal»*, da FDL, IDEFF.

<sup>(7)</sup> COM (2008) 147 final.

<sup>(8)</sup> Veja-se a este propósito o comunicado de imprensa IP/08/454.

<sup>(9)</sup> COM (2008) 807 final.

<sup>(10)</sup> Directiva 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 Bruxelas, FISC 171, e Regulamento que altera o Regulamento (CE) n.º 1 798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias, FISC 172.

<sup>(11)</sup> Note-se que, a partir de 1 de Janeiro de 2010, com a transposição da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro (Directiva IVA) no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (*Jornal Oficial* n.º L 044, de 20/02/2008 p. 0011 - 0022), do anexo recapitulativo passarão também a constar obrigatoriamente as referidas prestações de serviços.