

## A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de *reverse charge*

Por Clotilde Celorico Palma

Face à gravidade da fraude relativa ao IVA, a Comissão considera que devem ser exploradas abordagens inovadoras para combater o problema. Foi apresentada uma proposta de Directiva que vem alterar a Directiva 2006/112/CE. Uma das medidas enunciadas foi a introdução de um sistema generalizado de autoliquidação ou de *reverse charge*, tendo a Comissão demonstrado disponibilidade para propor um projecto-piloto que testasse a validade da ideia. Todavia, o Conselho Ecofin não chegou a acordo sobre esta matéria...



Clotilde Celorico Palma  
Docente universitária  
Membro do Gabinete de Estudos  
da OTOC

A 30 de Setembro de 2009, foi apresentada uma proposta de Directiva que vem alterar a Directiva 2006/112/CE (vulgo Directiva IVA) <sup>(1)</sup>, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de *reverse charge* ou autoliquidação <sup>(2)</sup> ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude. <sup>(3)</sup> Trata-se de um

sistema experimental de autoliquidação limitado a certos produtos, cuja aplicação se encontra sujeita a determinadas condições precisas. <sup>(4)</sup> Esta medida, como a Comissão salienta, consubstancia uma derrogação ao princípio fundamental do pagamento fraccionado, pelo que é apresentada como uma medida de carácter excepcional de aplicação limitada e não como um mecanismo generalizado de autoliquidação, como tinha sido antes proposto pela Áustria e pela Alemanha. <sup>(5)</sup> Esta proposta insere-se no quadro das recentes comunicações que a Comissão Europeia apresentou relativamente à estratégia de combate à fraude e à evasão fiscal. <sup>(6)</sup>

Uma das medidas consideradas nesse contexto foi a introdução de um sistema generalizado de autoliquidação ou de *reverse charge*, tendo a Comissão demonstrado disponibilidade, em determinadas condições, para propor um projecto-piloto que testasse se a introdução de um sistema deste tipo consubstanciaria uma resposta adequada para combater a fraude no IVA. Todavia, o Conselho Ecofin não chegou a

acordo sobre esta matéria, pelo que a Comissão concentrou os seus esforços exclusivamente no reforço dos métodos tradicionais de luta contra a fraude fiscal (medidas «convencionais» de combate à fraude e evasão fiscal). <sup>(7)</sup> Alguns Estados membros solicitaram ao Conselho a concessão de uma derrogação, com fundamento no artigo 395.º da Directiva IVA, para poderem combater a fraude através da introdução de um sistema de autoliquidação limitado a certos sectores ou bens sensíveis à fraude. Como se elucida na exposição de motivos, dada a gravidade da fraude relativa ao IVA, a Comissão considera que devem ser exploradas abordagens inovadoras para combater este problema de uma forma mais eficaz. Ora, conforme se salienta, a forma de evasão fiscal mais comum consiste na facturação da entrega de bens por um operador, sujeito passivo de IVA, que desaparece de seguida sem entregar o imposto ao fisco, deixando o adquirente (também sujeito passivo de IVA) com uma factura válida para efeitos de dedução do imposto. Dessa forma, as administrações fiscais não recebem o IVA cobrado na venda dos produtos, mas têm de reconhecer ao operador seguinte na cadeia de comercialização o direito à dedução do imposto suportado a montante. Em certos casos, esta prática evoluiu para uma fraude designada por *missing trader intra-community fraud*, que consiste numa fraude intracomunitária com recurso a operadores fictícios e que constitui um ataque organizado ao sistema do IVA,

baseado na liquidação abusiva do imposto pelos operadores quando a transmissão de bens a um sujeito passivo noutra Estado membro está isenta do pagamento desse imposto. Além disso, é frequente este tipo de fraude envolver a transmissão em cadeia dos mesmos bens, que podem circular diversas vezes entre os Estados membros (a chamada «fraude carrossel»), ficando a administração fiscal várias vezes prejudicada no pagamento do IVA sobre o mesmo produto. Este tipo de fraude está a alargar-se igualmente à prestação de serviços.

Através do mecanismo do *reverse charge* ou de autoliquidação, o IVA deixa de ser liquidado pelo operador ao adquirente que é sujeito passivo de IVA, passando este a assumir essa obrigação. Na prática, os adquirentes (na medida em que sejam sujeitos passivos normais com pleno direito à dedução) passam simultaneamente a declarar e a deduzir o IVA, sem pagamento efectivo às administrações fiscais. Desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada.

Com a solução apresentada nesta proposta de Directiva, que difere do projecto-piloto referido supra <sup>(8)</sup>, permite-se a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa e a transacção de certos bens sensíveis à fraude, sendo tal mecanismo restrito a uma lista previamente definida de bens e serviços. Desde logo, pretende-se, em especial, combater casos de fraude relacionados com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, considerados como a grande prioridade actual no domínio do combate à fraude carrossel. Nomeadamente a França, o Reino Unido e os Países Baixos adoptaram, à revelia das normas comunitárias, medidas distintas de combate a este problema, existindo diversos Estados membros que pensam adoptar medidas com o mesmo objectivo, como, por exemplo, Espanha. Conforme se esclarece, as diferenças existentes nas soluções adoptadas pelos Estados membros levaram a Comissão a elaborar esta proposta.

Como se prevê na proposta de Directiva, os Estados membros podem, até 31 de Dezembro de 2014, e por um período mínimo de dois anos, introduzir e aplicar um sistema segundo o qual a liquidação do IVA devido pelo fornecimento ou prestação de qualquer categoria de bens ou serviços constantes do anexo VI-A passa a

ser assumida pelo adquirente desses bens ou serviços. Neste sentido, adita-se um novo artigo 199.º-A à Directiva IVA que regulamenta o exercício da opção por este mecanismo.

Tal como a Comissão faz questão de salientar, contrariamente a um sistema de alcance geral, a introdução de um mecanismo deste tipo, limitado ao fornecimento ou prestação de certas categorias de bens ou serviços, não deve afectar os princípios fundamentais do sistema do IVA, nomeadamente o princípio do pagamento fraccionado. Por este motivo, restringe-se a aplicação deste mecanismo a uma lista previamente definida de bens e serviços.

Assim, no Anexo VI-A acolhe-se uma lista com cinco tipos de bens e um serviço que, de acordo com a experiência recente, são considerados particularmente sensíveis à fraude, a saber:

- Telemóveis, ou seja, dispositivos fabricados ou adaptados para utilização no âmbito de uma rede licenciada e que operam em frequências especificadas, mesmo tendo outras utilizações;
  - Circuitos integrados como, por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento num estágio anterior à sua incorporação em produtos destinados ao utilizador final;
  - Perfumes;
  - Metais preciosos quando não abrangidos pelos regimes especiais aplicáveis aos produtos em segunda mão, obras de arte, artigos de colecção e antiguidades, previstos nos artigos 311.º a 343.º da Directiva IVA, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento de acordo com os respectivos artigos 344.º a 356.º;
  - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na acepção do artigo 3.º da Directiva 2003/87/CE <sup>(9)</sup>, que sejam transferíveis em conformidade com o artigo 12.º dessa directiva, e outras unidades de direito de emissão que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento dessa directiva.
- Para garantir que a aplicação do sistema de autoliquidação permanece limitada a certos produtos e mantém o seu carácter excepcional em relação às regras normais do IVA, os Estados membros devem optar por três categorias, no máximo, das quais duas poderão ser relativas a bens.
- Os telefones móveis e os circuitos integrados estes bens estão actualmente sujeitos a uma



derrogação, concedida ao Reino Unido com base no artigo 395.º da Directiva IVA e prorrogada sob determinadas condições, que permite a aplicação do sistema de autoliquidação. <sup>(10)</sup> Os demais produtos (perfumes e metais preciosos como a platina), de acordo com as informações fornecidas pelos Estados membros nas reuniões dos grupos de trabalho dedicados à fraude, têm sido ultimamente objecto de fraude.

A aplicação por opção do mecanismo experimental de *reverse charge* está condicionada a vários requisitos. Desde logo, a uma comunicação prévia dos Estados membros à Comissão.

Por outro lado, para que o referido mecanismo possa ser aplicado, é necessário que os sujeitos passivos que fornecem ou prestam os bens ou serviços constantes da lista previamente definida, e os respectivos adquirentes, já se encontrem identificados para efeitos de IVA. Além disso, os Estados membros que desejem aplicar o sistema de autoliquidação proposto devem prever medidas de controlo específicas e obrigações em matéria de notificação, aplicáveis tanto aos fornecedores ou prestadores como aos adquirentes dos bens ou serviços, de modo a assegurar o bom funcionamento do sistema, o controlo eficaz da sua aplicação e detectar e evitar todas as novas formas de fraude fiscal.

A Comissão espera que a experiência alcançada com a aplicação temporária deste sistema aos bens e serviços sensíveis à fraude permita, com base no procedimento de informação e de avaliação previstos na proposta, uma melhor avaliação global da utilidade e da proporcionalidade da aplicação do sistema de autoliquidação limitado a certos produtos.

De forma a medir o impacto da introdução de um mecanismo restrito de autoliquidação, a proposta exige aos Estados membros que desejem aplicar voluntariamente este sistema a definição de critérios de avaliação para poder comparar a situação existente antes e após o final do período de aplicação.

Os Estados membros devem apresentar o relatório de avaliação sobre a aplicação do sistema de autoliquidação antes do final do período de aplicação (o mais tardar um ano antes da caducidade da medida de aplicação do sistema de autoliquidação), de modo a permitir uma avaliação atempada da sua eficácia.

O relatório deve incluir uma avaliação pormenorizada da eficácia e eficiência globais da medida, em especial no que se reporta aos seguintes aspectos:

- a) O seu impacto nas actividades fraudulentas relacionadas com o fornecimento ou prestação de bens ou serviços abrangidos pela medida;
- b) A possível deslocação das actividades fraudulentas para outros bens ou serviços;
- c) A possível deslocação das actividades fraudulentas para outros Estados membros;
- d) A possível deslocação das actividades fraudulentas para o sector retalhista;
- e) Os custos resultantes da aplicação da medida suportados pelos sujeitos passivos;
- f) Os custos resultantes da aplicação da medida suportados pelos Estados membros, incluindo as despesas relacionadas com as medidas de controlo e de auditoria.

Uma última nota para referir que, durante o processo de discussão dos mecanismos de *reverse charge*, Portugal defendeu que se deveria 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 deveria analisar uma eventual necessidade de avançar com medidas mais radicais.

Na realidade, avançar desde já com um projecto-piloto, que terá uma duração temporária, aceitando que o mecanismo de *reverse charge* possa ser de aplicação opcional, traduz-se na aceitação da coexistência de dois sistemas de IVA na Comunidade completamente diferentes, o que não contribui para o processo de harmonização. Para além disso, aumentam as dificuldades e os custos para as empresas que desenvolvem a sua actividade em vários Estados membros, incluindo aquele que aplica o projecto-piloto, já que têm de aplicar regras diferentes consoante o Estado membro onde realizam as operações. Esta tem sido, aliás, a posição da maioria dos Estados membros.

Contudo, é certo que têm vindo a aumentar as situações de fraude carrossel detectadas, sendo especialmente preocupante a relativa a vendas de certificados de CO<sub>2</sub>.

Face a esta proposta, dever-se-á, nomeadamente, ponderar em especial que outros tipos de bens e serviços deverão ser abrangidos. ■

(Texto recebido pela OTOC em Outubro de 2009)

- (<sup>1</sup>) Directiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, JO L 148 de 11.6.2009, p. 14.
- (<sup>2</sup>) Nas denominadas situações de *reverse charge*, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. Sobre o assunto veja-se, nomeadamente, João Amaral Tomaz, “O mecanismo de autoliquidação do IVA”, *Estudos em Memória de Teresa Lemos*, 2007, e, da autora, “IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de *reverse charge*”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, da FDL, IDEFF, ano 1, n.º 3, Inverno 2008.
- (<sup>3</sup>) COM (2009) 511 final. Tal como a Comissão justifica, o artigo 395.º da Directiva IVA, com fundamento no qual os Estados membros podem solicitar derrogações às regras comunitárias a título excepcional, não é uma base suficiente para uma aplicação mais aprofundada e alargada de um mecanismo de autoliquidação para certos bens ou serviços, pelo que se optou por apresentar uma proposta de directiva.
- (<sup>4</sup>) Já se tinha feito uma consulta pública sobre a aplicação de um sistema de autoliquidação para combater a fraude no âmbito das comunicações precedentes da Comissão sobre a fraude relativa ao IVA (ver, em especial, o documento de consulta *Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT – Impact on businesses of 13 August 2007* ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/article\\_4209\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_4209_en.htm)).
- (<sup>5</sup>) A 27 de Outubro de 2005, a República da Áustria solicitou autorização à União Europeia para introduzir medidas derogatórias à então Sexta Directiva. Por sua vez, a República Federal da Alemanha veio a formular idêntico pedido a 18 de Abril de 2006. No seu pedido, a Áustria veio solicitar a introdução do mecanismo do *reverse charge* relativamente a todas as transacções de bens e prestações de serviços entre empresas (B2B, ou *business to business*), para todas as situações em que o valor facturado excedesse dez mil euros. Como fundamento desta pretensão, a Áustria invocou, essencialmente, o facto de o mecanismo proposto constituir um relevante instrumento de luta contra a fraude carrossel ou fraude operador fictício. Por sua vez, a Alemanha pretendia aplicar o mecanismo de *reverse charge* a todas as transacções ou prestações de serviços efectuadas entre empresas quando o valor facturado excedesse cinco mil euros. A fundamentação desta proposta pela Alemanha assentou na mesma ordem de motivos apresentada pela Áustria.
- Tendo em consideração as proposta austríaca e alemã, foi criado entre nós em 2007 um grupo de trabalho 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» (despacho n.º 424/2007-XVII de 19 de Abril de 2007, do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais).
- As conclusões deste grupo vão, aliás, na esteira das posições já assumidas pela Comissão Europeia, não nos parecendo suficientemente encorajadoras de forma a sustentar uma alteração tão radical na mecânica deste imposto.
- Sobre este trabalho veja-se 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.
- (<sup>6</sup>) Em Maio de 2006, a Comissão apresentou uma Comunicação com o propósito de lançar um debate geral, a nível da UE, sobre a necessidade de adoptar uma abordagem coordenada para combater a fraude fiscal no mercado interno (COM (2006) 254 final, de 31 de Maio 2006). Na esteira da Comunicação da Comissão de 23 de Novembro de 2007, que contribui para o estabelecimento de uma estratégia antifraude na UE (COM (2007) 758 final, de 23 de Novembro 2007) e do relatório sobre a evolução neste domínio do grupo de peritos sobre a estratégia contra a fraude fiscal (SEC (2007) 1584, de 23 de Novembro de 2007), a Comissão apresentou uma comunicação onde analisa a possibilidade de adoptar medidas «de mais vasto alcance» para modificar o sistema do IVA e, dessa forma, combater a fraude fiscal (COM (2008) 109 final, de 22 de Fevereiro de 2008 e SEC (2008) 249, de 22 de Fevereiro 2008). Note-se que, 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*.
- 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, receia que tal mecanismo possa acabar por afectar negativamente as receitas dos Estados membros, devido a outros novos tipos de fraude. Assim, faz notar que, para combater esses novos tipos de fraude, principalmente o consumo não tributado e a utilização abusiva de números de identificação de IVA, o sistema teria de ser acompanhado de algumas medidas que o complicariam e que criariam novos encargos para as empresas e para as administrações fiscais. Mas, essencialmente, a Comissão considera que uma mudança tão fundamental ao 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, considera que só um projecto-piloto num Estado membro poderia dar uma resposta mais substantiva às questões levantadas pelo Conselho. No entanto, sublinha que o objectivo do projecto-piloto seria testar a introdução de uma autoliquidação geral obrigatória, pois não se poderia, por razões relativas ao mercado interno e devido à abolição de facto do sistema comum de IVA, prever a hipótese de permitir que apenas alguns Estados membros introduzissem tal alteração ao sistema de IVA.
- (<sup>7</sup>) A esse respeito, importa salientar em particular a Comunicação da Comissão de Dezembro de 2008 sobre a adopção de uma estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude relativa ao IVA na União Europeia (COM (2008) 807 final de 1 de Dezembro de 2008).
- (<sup>8</sup>) JO L 347 de 11.12.2006, p. 1.
- (<sup>9</sup>) JO L 275 de 25.10.2003, p. 32.
- (<sup>10</sup>) Decisão do Conselho, de 5 de Maio de 2009, que autoriza o Reino Unido a introduzir uma medida especial derogatória do artigo 193.º da Directiva IVA. A Comissão nota, contudo, que não foi até agora possível determinar em que medida o mecanismo de autoliquidação é apropriado e eficiente para combater a fraude no sector específico em causa.