

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS
MÁRIO ALBERTO ALEXANDRE

**O SISTEMA COMUNITÁRIO DO IVA
NA ENCRUZILHADA:
RUMO A UM NOVO SISTEMA COMUM?**

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

LISBOA • 2000

O IVA COMUNITÁRIO NA ENCRUZILHADA: RUMO A UM NOVO SISTEMA COMUM? (*)

ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS

Jurista e Sociólogo

MÁRIO ALBERTO ALEXANDRE

*Investigador Economista
Centro de Estudos Fiscais*

(*) Este estudo baseia-se numa comunicação apresentada pelos autores, em Agosto de 1999, às III Jornadas Tributárias del Mercosur, que decorreram em Buenos Aires.

1. A fiscalidade comunitária entre neutralidade e subsidiariedade

O Tratado de Roma, quer na sua versão original (1957), quer nas revisões operadas pelo Acto Único Europeu (1986) e pelos Tratados de Maastricht (1992) e de Amesterdão (1997), não contém uma política fiscal comunitária autonomizada.

As disposições fiscais ou se prendem com a União Aduaneira e com a política comercial comum ou surgem como um prolongamento da política de concorrência ⁽¹⁾. Do ponto de vista comunitário, trata-se, no essencial, de garantir a neutralidade dos impostos estaduais em relação às trocas comerciais e ao funcionamento do mercado interno.

⁽¹⁾ O Tratado de Amesterdão revogou as secções relativas à eliminação dos direitos aduaneiros entre os Estados membros e ao estabelecimento de uma pauta comum, mantendo, contudo, os normativos constantes dos anteriores artigos 12º e 28º (actuais 25º e 26º) que determinam, respectivamente, a proibição de direitos aduaneiros, incluindo os de natureza fiscal, e encargos de efeito equivalente entre Estados membros e a fixação pelo Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta de Comissão, dos direitos da pauta aduaneira. As «disposições fiscais» integram o Título VI do Tratado (anterior V) referente às regras comuns relativas à concorrência, à fiscalidade e à aproximação das legislações. O Tratado de Amsterdão não introduziu alterações de fundo, limitando-se a eliminar os dispositivos que já só possuíam interesse histórico. Os actuais artigos 90º a 93º respeitam aos princípios de neutralidade e não discriminação e à harmonização da tributação indirecta. A base jurídica para a concretização de uma política de tributação directa continua a constar do capítulo que contém as normas relativas à aproximação das legislações. Mantém-se a norma programática que incentiva os Estados a entabularem negociações para eliminarem a dupla tributação na Comunidade (artigo 293º, ex-220º). Note-se que o artigo 3º do Tratado, ao enumerar as políticas comuns e comunitárias e as diversas formas de acção da Comunidade não faz qualquer referência à política fiscal (com excepção da de natureza aduaneira).

Salvo no que respeita à União Aduaneira, continuam a existir quinze espaços fiscais distintos, tantos quantos os actuais Estados membros, nos quais são aplicados impostos nacionais por administrações fiscais nacionais ⁽²⁾. Mesmo o IVA e os impostos especiais sobre o consumo – onde o processo de harmonização está mais avançado – são impostos nacionais, embora as suas regras estejam em grande parte harmonizadas pelo direito comunitário. As suas receitas não alimentam directamente o orçamento da União Europeia, mas apenas o fazem de forma indirecta. O IVA é, neste sentido, um imposto de referência para o cálculo das contribuições dos Estados membros que integram os recursos próprios comunitários.

Continuam a existir, pois, políticas fiscais essencialmente nacionais, embora limitadas por determinados princípios consagrados nos Tratados e sujeitas a controlo do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias. O Tratado da União Europeia permanece, neste domínio, um tratado-quadro com predominância de princípios, com especial relevo para o princípio da não discriminação, e regras de procedimento.

Não existe, pois, em rigor, uma fiscalidade da União. Os Estados não atribuíram às Comunidades uma competência fiscal própria. Se exceptuarmos os casos dos direitos aduaneiros e do imposto CECA, política e financeiramente marginais, a União Europeia não dispõe de verdadeiros impostos próprios pagos por contribuintes comunitários.

A razão de ser desta importante limitação de ordem política e financeira prende-se com o facto de a matéria fiscal exigir consensos melindrosos dada a sua estreita ligação com o clássico tema da soberania e com o papel dos parlamentos nacionais nesta área (*no taxation without representation*). Por isso, na União Europeia continua a vigorar, em matéria fiscal, um princípio de decisão típico do direito internacional público, o princípio da unanimidade, em vez das formas normais de decisão comunitária.

Daqui decorre a necessidade de um equilíbrio, a analisar caso por caso, entre dois importantes princípios: o da *neutralidade*, corolário da ideia de que as condições de funcionamento de um mercado e, desde logo, a concorrência, não devem ser distorcidas pelos sistemas fiscais ⁽³⁾; e o da *subsidiariedade*

(2) Característica central da União Aduaneira é a fusão dos diversos territórios aduaneiros num só, sendo os direitos cobrados pelas alfândegas dos Estados membros, ao abrigo de uma pauta aduaneira comum, receita do Orçamento comunitário.

(3) Mercado interno que se caracteriza por ser um espaço sem fronteiras internas decor-

que fundamenta o facto de a política tributária dever ser, em primeira linha, exercida pelos Estados membros, devendo contudo estes Estados ter em conta os efeitos da sua acção nos outros e na União ⁽⁴⁾. O primeiro aponta para a necessidade de aprofundar os processos de harmonização; o segundo aponta para a afirmação das soberanias fiscais quando compatíveis com as finalidades e objectivos dos Tratados.

Note-se, porém, que, se no plano do direito originário, a exiguidade das disposições fiscais inscritas nos Tratados pareceria dificultar a construção de uma verdadeira política fiscal comunitária, a verdade é que, no plano do direito derivado, ainda que de forma lenta e algo contraditória, tem sido levado a cabo, no campo da tributação indirecta, um importante programa de harmonização, com forte aceleração no início da década de noventa. Esta harmonização comunitária de direitos nacionais tem conduzido a que os limites à autonomia fiscal dos Estados membros sejam cada vez mais acentuados, mormente em sede de impostos gerais e especiais sobre o consumo.

2. O IVA comunitário: uma evolução por saltos

No que diz respeito ao imposto sobre o valor acrescentado, esse programa de harmonização consolidou-se mais por saltos do que através de uma evolução linear. Assim, com as Primeira e Segunda Directivas IVA, de 11 de Abril de 1967, foi criado, na sequência das recomendações do relatório Neumark (1962) o *primeiro sistema comum do IVA* ⁽⁵⁾. Determinou-se a substituição até 1970 dos impostos sobre o volume de negócios em vigor nos então seis Estados membros (em cinco deles vigoravam impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata sobre as vendas) e definiram-se os princípios fun-

rente da abolição entre os Estados membros dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais (artº 3º, nº 1, al. c) e artº 14, nº 2), no qual a concorrência não deverá ser falseada (artº 3º, nº 1, al. g)).

⁽⁴⁾ O princípio da subsidiariedade está previsto no Tratado da União Europeia (art. 5º, ex-art. 3º-B) nos seguintes termos: «Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo com o princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção encarada não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário».

⁽⁵⁾ Directivas nºs 67/2277/CEE e 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril, in JOCE nº L 71, de 14 de Abril de 1967. A expressão «IVA comunitário» usada neste artigo representa uma forma simplificada de nos referirmos ao modelo comunitário do IVA introduzido por estas directivas.

damentais do sistema comum de um IVA tipo consumo, calculado através do chamado método substractivo indirecto ou de crédito de imposto. No entanto, esta substituição global apenas se veio a verificar em 1973, já com uma Comunidade vivida a nove ⁽⁶⁾.

Com entrada em vigor da Sexta Directiva do IVA, foi instituído o *segundo sistema comum do IVA*, caracterizado pela existência de uma base de incidência uniforme ⁽⁷⁾. Esta implicava regras comuns, não apenas de incidência objectiva e subjectiva do imposto, com alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e à globalidade das prestações de serviços, como ainda em sede de isenções e de valor tributável e de harmonização dos regimes especiais das pequenas e médias empresas e da actividade agrícola.

A razão fundamental da adopção desta directiva deve ser procurada no sistema de financiamento da Comunidade, instituído por uma Decisão do Conselho, de 21 de Abril de 1970, relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados por um sistema de recursos próprios ⁽⁸⁾. O orçamento comunitário passou a ser financiado, entre outros, por recursos provenientes do IVA, obtidos através da aplicação de uma taxa que não ultrapassava então 1% (1,4% desde 1986) de uma base de incidência determinada uniformemente para os Estados membros, segundo regras comunitárias.

A última importante modificação deu-se no início dos anos noventa, na sequência do Livro Branco para a realização do mercado interno (1985) e do Acto Único Europeu (1987), com a aprovação de duas directivas, uma em 1991, que adoptou, para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1993, o chamado *regime transitório das operações intracomunitárias em IVA* e outra, em 1992, que estabeleceu a fixação de *taxas mínimas* para a taxa normal de imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e aboliu a possibilidade de haver taxas agravadas ⁽⁹⁾.

⁽⁶⁾ Sobre a adopção do IVA comunitário, ver Xavier de BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de CTF nº 164, Lisboa, 1991. Sobre o IVA em geral vd. Arlindo CORREIA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, APOTEC, Lisboa, 1981. A síntese aqui efectuada segue de perto A. Carlos dos SANTOS, «Iva e Mercado Interno: As Aquisições Intracomunitárias de Bens», in *Fisco* n.º42, Lisboa, 1992 e Mário ALEXANDRE, «A Harmonização do IVA: Objectivos e Estratégias» in *CTF* nº 390, Lisboa, 1990.

⁽⁷⁾ Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, in JOCE nº L 145, de 15 de Junho de 1977.

⁽⁸⁾ Decisão de 21 de Abril de 1970, in JOCE nº L 94 de 28 de Abril de 1970.

⁽⁹⁾ Respectivamente, Directiva do Conselho 91/680/CEE, de 16 de Dezembro, in JOCE nº L 376, de 31 de Dezembro de 1991 e Directiva do Conselho 92/77/CEE, de 19 de Outubro de 1992, in JOCE nº L 316, de 31 de Outubro de 1996.

3. Regime Transitório, o compromisso possível

Em vez de dar cumprimento à Sexta Directiva que, no artigo 28º-M, previa a substituição do princípio do destino nela consagrado «*por um regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados membros baseado no princípio da sua tributação no Estado-membro de origem dos bens entregues e dos serviços prestados*», o regime transitório surgiu como um sucedâneo das propostas do comissário Cockfield que, apresentadas em meados de 1987, visavam introduzir no IVA o *princípio da origem restrito* ao espaço comunitário ⁽¹⁰⁾. Este princípio, ao contrário daquele, não exige ajustamentos fiscais nas fronteiras.

Na lógica de evolução do sistema do IVA previsto na Sexta Directiva, o princípio do destino apenas se manteria para transacções com o exterior da CE, de forma que a adopção do princípio da origem se traduziria no tratamento das compras e vendas intracomunitárias como se fossem compras e vendas internas. Num espaço económico integrado deixaria, em rigor, de ter sentido, no comércio intracomunitário, falar de importações e de exportações: os bens deveriam ser tributados no país de origem, no país onde são transaccionados. Em vez da taxa zero na exportação, teríamos um regime de não tributação no Estado-membro da chegada, com possibilidade de dedução do IVA estrangeiro. As prestações de serviços intracomunitárias teriam tratamento idêntico ao das transmissões de bens ⁽¹¹⁾.

O abandono do princípio do destino significava que as receitas deixariam de afluir ao lugar de consumo dos bens para passar a entrar nos cofres dos países «exportadores». A abolição das fronteiras fiscais beneficiaria os países com *superavit* e prejudicaria os países deficitários na balança de transacções comerciais, no interior da Comunidade. Para resolver este problema, de equidade na divisão de receita do imposto pelos diversos Estados membros, o comissário Cockfield propunha a criação de uma câmara de compensação (*clearing mechanism*). Em vez da existência de fluxos bilaterais entre os Estados membros constituir-se-ia uma conta central, gerida pela Comissão e ope-

⁽¹⁰⁾ Sobre as propostas de Lord Cockfield e propostas subsequentes que antecederam o regime transitório, ver Xavier de BASTO, *A Tributação do Consumo...*, ob. cit., p. 271 e ss. e Clotilde PALMA, *O IVA e o Mercado Interno. Reflexões sobre o Regime Transitório*, Cader-nos de CTF nº 178, Lisboa, 1988, p.76 e ss.

⁽¹¹⁾ Sobre o tema, ver A. Carlos dos SANTOS, «Integração Europeia e Abolição das Fronteiras Fiscais: Do Princípio do Destino ao Princípio da Origem?», in *CTF* nº 372, Lisboa, 1993.

rando em *ecus*. Essa conta permitiria efectuar a redistribuição das receitas do IVA entre países exportadores líquidos, seus naturais financiadores, e os países importadores líquidos, seus naturais beneficiários.

Estas propostas foram consideradas demasiado radicais por diversos Estados membros. As discrepâncias entre eles, nomeadamente quanto à estrutura e ao nível das taxas, tornava longínqua a hipótese da sua aprovação.

Deste modo, a Comissão, sem pretender abrir mão dos princípios e objectivos definidos, delineou, já no comissariado da Sr^a Scrivener, *uma nova estratégia de acção* mais moderada e pragmática, que pressupunha a adopção de um período transitório até final de 1992, durante o qual seriam aprofundadas as condições de uma convergência dos sistemas de tributação indirecta dos diversos Estados membros e, em particular, teria lugar, em três fases, uma quadruplicação das franquias dos viajantes de modo a facilitar a liberdade de compra noutros Estados.

As propostas Scrivener abriram caminho ao novo regime transitório do IVA, consagrado na Directiva 91/680/CE, de 16 de Dezembro, no quadro da instituição do mercado interno ⁽¹²⁾. Este regime caracteriza-se pela distinção entre três espaços de aplicação do IVA, estadual, comunitário e externo. O conceito de importação passa a ficar circunscrito às transacções entre o espaço comunitário e o exterior à Comunidade. Para as operações efectuadas por agentes económicos entre espaços estaduais no interior da Comunidade, é avançado, em substituição da figura da importação, uma nova figura, a de aquisição intracomunitária de bens, definida como a obtenção do poder de dispôr, como um proprietário, de um bem móvel corpóreo, expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deste, para um Estado membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem ⁽¹³⁾. A transacção entre dois Estados origina duas operações, a transmissão e a aquisição intracomunitárias, de tal forma que, em termos de aplicação do imposto, os resultados são idênticos aos que adviriam do regime anterior, isto é, isenção completa das operações de exportação e

⁽¹²⁾ O regime transitório foi transposto para o direito português pelo Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de Dezembro. Para uma análise das disposições deste diploma que aprova o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, não integrado no Código do IVA, ver A. Carlos dos SANTOS e M. Silva PINTO, *Legislação do IVA Anotada. Comentários ao Regime das Operações Intracomunitárias*, Almedina, Coimbra, 1994, p. 237- 332 e Emanuel Vidal LIMA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Porto Editora, Porto, 1998, p. 667-796.

⁽¹³⁾ Cf. considerando nºs 10 e 11 e artigo 28º-A, nº 3 da directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991, já citada.

tributação da importação. O regime transitório manteve, assim, no essencial, o princípio do destino para as operações entre agentes económicos, mas aboliu os controlos nas fronteiras. Instituiu, porém, a tributação na origem em relação às operações entre particulares, com a excepção das operações que envolvam certos bens ou situações mais sensíveis no plano financeiro ou de mais difícil controlo, para as quais definiu regimes especiais baseados no princípio do destino (regimes das transacções de meios de transporte novos, das vendas à distância e das aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por sujeitos passivos totalmente isentos e por pessoas colectivas não sujeitos passivos) ⁽¹⁴⁾.

Na realidade, o novo regime não consagra a «abolição das fronteiras fiscais» (objectivo final só atingível com o princípio de origem), mas mais modestamente a «abolição definitiva dos controlos para efeitos fiscais nas fronteiras internas relativamente às operações intracomunitárias». Trata-se de um objectivo intermédio que pressupõe, como escreve Xavier de Basto, a manutenção de fronteiras «virtuais» ⁽¹⁵⁾. Por outras palavras: no fundo o que se verifica é, para efeitos de controlo fiscal das operações intracomunitárias sujeitas a IVA, uma difusa deslocação das fronteiras fiscais tradicionais (até então coincidentes com as fronteiras político-administrativas) para as fronteiras invisíveis da empresa.

Este regime transitório que, em princípio, deveria vigorar por 4 anos (isto é, até final de 1996), foi complementado por um reforço da cooperação administrativa, concretizado no Regulamento (CEE) n° 218/92, de 27 de Janeiro, que, entre outras coisas, legitimou a instituição de um sistema de troca automática de informações e de um arquivo electrónico de dados (*VAT Information Exchange System*) ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁴⁾ Para uma análise exaustiva do regime transitório, cf. Clotilde Palma, *O IVA e o Mercado Interno*, ob. cit.. Ver tb. A Carlos dos SANTOS e Miguel S. PINTO, «O IVA nas operações de Comércio Externo após 1 de Janeiro de 1993», *Estudos de Gestão*, vol. 2, n° 1, ISEG, Lisboa, 1995, Mário ALEXANDRE, «O Impacto nas empresas e na administração fiscal decorrente da transposição da Directiva 91/680/CEE para a Ordem Jurídica Portuguesa» *Primeiras Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade*, APOTEC, Lisboa, 1992 e A. Nunes dos REIS, «O Regime transitório do IVA e suas implicações na gestão das empresas», in AATP, *A Fiscalidade no Espaço Comunitário de 1993*, ob. cit., pág. 79 e ss.

⁽¹⁵⁾ Cf. Xavier de BASTO, «1993 e a abolição das fronteiras fiscais» in AAPT, *A Fiscalidade no Espaço Comunitário de 1993*, ob. cit., pág. 20; A J. EASSON, «The Internal Market and the Elimination of Fiscal Frontiers», in *Yearbook of European Law*, 10, 1990, Oxford, Clarendon Press, pág. 146. A expressão fronteiras virtuais por oposição a fronteiras reais remonta a E. GERELLI, «Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali» in. AV., *Problemi fiscali della Comunità Economica Europea*, Giuffrè, Milão, 1961, pág. 47.

⁽¹⁶⁾ Ver Arlindo CORREIA, «A cooperação administrativa, como instrumento de controlo, substituindo as fronteiras fiscais», in *Fisco* n° 48/49, 1992.

4. Breve balanço do regime transitório

Desde o início, várias críticas foram feitas ao desenho do regime transitório. Em primeiro lugar, à distinção, bastante artificial, entre regime transitório (o do Título XVI-A aditado à Sexta Directiva) e regime não transitório (o do texto inicial da Sexta Directiva) e à complexidade da técnica jurídica e da formulação conceptual utilizada na directiva que lhe deu vida e, mais curioso ainda, das directivas de simplificação que o completaram ⁽¹⁷⁾. Em seguida, quanto ao conteúdo, chamou-se a atenção para a não resolução satisfatória de questões centrais como as do regime das operações triangulares e das operações em cadeia, para a imperfeita articulação com o regime comunitário dos impostos especiais sobre o consumo e para o estabelecimento de distorções na relação entre operações internas e intracomunitárias.

Mas a complexidade do regime atinge igualmente as obrigações dos contribuintes e os mecanismos de controlo, porque se é certo que a abolição de controlos nas fronteiras simplifica obviamente a passagem destas, levando, segundo a Comissão, à supressão de mais de 60 milhões de documentos administrativos e aduaneiros e criando, no plano psicológico, sobretudo para os particulares, «um sentimento de pertença a uma Comunidade» ⁽¹⁸⁾, também é verdade que muito dessa simplificação se perdeu perante a complexidade das novas obrigações fiscais e da máquina administrativa criada para a fiscalização ⁽¹⁹⁾.

A própria Directiva 91/680/CEE proclama dever-se conciliar a procura de «uma simplificação das formalidades administrativas e estatísticas das empresas, nomeadamente para as pequenas e médias empresas», com «a aplicação de medidas eficazes de controlo e com a indispensável preservação, tanto por razões económicas como fiscais, da qualidade dos instrumentos estatísticos comunitários» ⁽²⁰⁾. Mas muitas dúvidas existem que tal «conciliação» tenha sido alcançada de forma equilibrada.

⁽¹⁷⁾ Directiva 92/111, de 14 de Dezembro de 1992, in JOCE nº L, de 30 de Dezembro de 1992 e Directiva 95/7/CE, de 10 de Abril de 1995, in JOCE nº L 102, de 5 de Maio de 1995, conhecidas, na gíria, por, respectivamente, 1ª e 2ª Directivas de simplificação.

⁽¹⁸⁾ Assim Xavier de BASTO, «1993 e a abolição das Fronteiras Fiscais», in *A Fiscalidade e o Espaço Comunitário de 1993*, ob. cit., pág. 21.

⁽¹⁹⁾ Algumas das dificuldades para os operadores não resultam directamente do regime das aquisições intracomunitárias, embora este as tenha vindo a tornar mais patentes. Cf. «Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu» sobre o sistema comum do IVA: modalidades de tributação das operações efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos (COM (94) 471 Final) de 3 de Novembro de 1994.

⁽²⁰⁾ Ver considerando nº 12 dessa directiva.

De facto, o novo regime transitório trouxe consigo «um aumento significativo das obrigações de carácter administrativo» a cumprir pelos sujeitos passivos em comparação com os até então existentes, duvidando-se que tal aumento beneficiasse as pequenas e médias empresas: basta pensar na generalização da identificação para efeitos de IVA, nas novas obrigações declarativas e de facturação, nos novos registos contabilísticos, sem esquecer as novas obrigações de carácter estatístico ⁽²¹⁾.

Mas mais importantes ainda são as críticas que, relativamente à implantação prática do regime transitório, surgiram da parte da própria Comissão, em diversos documentos oficiais, e desde logo, no relatório sobre o funcionamento desse regime apresentado, em finais de 1994, ao Conselho e ao Parlamento Europeu ⁽²²⁾.

Aí se dá conta das principais dificuldades inerentes à sua concretização, nomeadamente, quanto à prova, por parte dos sujeitos passivos, dos elementos constitutivos do direito à isenção nas transmissões intracomunitárias, quanto à aplicação dos regimes especiais de tributação no destino (vendas à distância, aquisição de meios de transporte novos, aquisições realizadas por pessoas jurídicas ou instituições que não têm a condição de sujeito passivo), quanto às prestações intracomunitárias de serviços e quanto à diversidade das modalidades de tributação acolhidas, incluindo as modalidades nacionais de transposição adoptadas pelos Estados-membros. A isto acresce, da parte de muitos Estados membros, a suspeição de que o regime transitório tenha permitido incrementar a evasão e fraude fiscais. As novas formas de controlo seriam mais permissivas do que as que resultariam dos controlos nas fronteiras.

5. O futuro do IVA comunitário entre utopia e realismo

Tendo em conta a aproximação da data em que o regime transitório deveria findar, o Conselho ECOFIN de Outubro de 1994 veio recomendar que fos-

⁽²¹⁾ Cf. Mário ALEXANDRE, «Harmonização da tributação indirecta. Novas obrigações fiscais e estatísticas», in *Fisco* nº 46, Setembro, 1992, p. 33.

⁽²²⁾ Cf. «Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur le fonctionnement du régime transitoire de taxation à la TVA des échanges intracommunautaires» COM/94/515, de 23 de Novembro de 1994. Ver igualmente, Michel AUJEAN, *La TVA dans le Marché unique: un premier bilan*, in *Revue du Marché unique européen*, nº 3, 1994; Ministère de l'Économie et des Finances, *La TVA intracommunautaire. Bilan et perspectives après deux années d'existence*, Les Éditions de Bercy, Paris, 1995 e A. Carlos dos SANTOS, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1999, págs. 201 e ss, texto que aqui se segue de perto.

sem prosseguidos trabalhos para instituir um regime definitivo que desse satisfação aos seguintes objectivos, nem sempre facilmente conciliáveis entre si:

- i) Simplificação das obrigações administrativas para os sujeitos passivos e para as Administrações fiscais;
- ii) Simplificação considerável da legislação;
- iii) Manutenção do mesmo nível de receitas fiscais dos Estados membros, não agravando os riscos de fraude fiscal; e,
- iv) Manutenção da neutralidade do imposto, em termos de concorrência.

No entanto, esta recomendação não deu origem, até hoje, a qualquer iniciativa legislativa da Comissão especificamente destinada à introdução de um novo regime (ou sistema comum) do IVA, mas apenas a um programa de trabalhos para discussão pública ⁽²³⁾. É neste quadro, e tendo em conta as críticas de que o regime transitório tem sido alvo, que deve ser entendida a recente reabertura do debate académico e político sobre a questão do futuro do IVA, com apresentação de cenários alternativos.

Sem pretendermos ser exaustivos, é importante não esquecer as propostas que visam evitar o escolho da criação de câmaras de compensação. Estão neste caso, quer a proposta de Vanistendael (1995) de tributação do IVA no país de origem às taxas do país de destino, quer a proposta de introdução do sistema VIVAT, de Keen e Smith (1996), em que as transacções entre sujeitos passivos (independentemente de serem internas a um Estado membro ou ocorrerem entre Estados membros) seriam submetidas a uma taxa europeia uniforme, conservando, porém, os Estados a possibilidade de fixarem as taxas aplicáveis aos consumidores finais ⁽²⁴⁾.

Aqui, porém, limitar-nos-emos a analisar as quatro hipóteses de desenvolvimento futuro do IVA equacionadas em recente colóquio ocorrido em Trêves ⁽²⁵⁾:

⁽²³⁾ Cf. «Um novo sistema comum do IVA – Um programa para o mercado interno» apresentado pela Comissão em Julho de 1996. COM 328 (96) Final, de 22 de Julho de 1996 (Ver CTF nº 383).

⁽²⁴⁾ Cf. F. VANISTENDAEL, «A Proposal for a Definitive VAT System. Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing», in *EC Tax Review*, nº 1, 1995 e M. KEEN / S. SMITH, «The future of Value-added Tax in the European Union», in *Economic Policy*, vol. 23, 1996.

⁽²⁵⁾ Cf. *Le Système TVA dans le Marché Unique*, vol. 17 de l'Académie de Droit Européen de Trêves, ERA, 1997, livro editado por M. AUJEAN, onde estão contidos os contributos de ARNOLD (p. 17), von WALLIS (p. 37), BOUCHARD (p. 53) e TERRA (p. 67) a seguir referidos.

- (1ª) Conservar o regime transitório, por tempo indeterminado, aprofundando-o e melhorando-o, tese defendida por John Arnold;
- (2ª) Passar ao sistema proposto em 1987, com pequenas adaptações, hipótese defendida por Georg von Wallis;
- (3ª) Passar a um sistema fundado sobre o lugar do estabelecimento, ou seja, adoptar o «novo sistema comum do IVA» proposto pela Comissão e argumentada por Jean-Claude Bouchard;
- (4ª) Cobrar o IVA no plano comunitário, proposta avançada por Ben Terra.

6. Rumo a um IVA da União?

Para os defensores de um modelo avançado de harmonização, esta última solução – o IVA como imposto verdadeiramente comunitário – seria a única consentânea com a ideia de «mercado interno comunitário» e com o reforço das atribuições da União que tem ocorrido em múltiplas áreas. É aquela que decorreria naturalmente da plena aplicação de um princípio de neutralidade. Tratar-se-ia de levar até às últimas consequências uma harmonização centralizada, estabelecendo um regime de IVA uniforme.

Mas este cenário é, no contexto actual, utópico. Uma solução deste tipo só se compreenderia no âmbito de uma mudança de estrutura política, ou, pelo menos, financeira, com reequacionamento do sistema dos recursos próprios da União Europeia, no quadro da qual o IVA se transformaria em imposto comunitário. Dar-se-ia então a fusão dos vários IVAs nacionais num só, sendo dispensável o recurso a qualquer câmara de compensação. A afectação dos recursos, tal como sucede no plano estadual, seria efectuada pelo próprio Orçamento comunitário, através de sistemas de perequação financeira, sem atender necessariamente a critérios de natureza fiscal ⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ Neste quadro, qualquer outra solução parece romper com a lógica do IVA enquanto imposto de consumo, uma vez que cada Estado apenas «encaixaria» uma parte do imposto suportado pelos seus cidadãos, recebendo, em contrapartida, o imposto relativo à parte «exportada» dos produtos produzidos ou fabricados no seu território. A sua adopção determinaria a criação de um regime em que o IVA de cada Estado europeu participaria simultaneamente das características de um imposto sobre os lucros brutos e de um imposto geral de consumo, facto que geraria consequências irracionais.

Assim, a título de exemplo, os países relativamente poderosos num sector de actividade,

Isto, porém, exigiria um considerável reforço dos poderes do Parlamento Europeu em matéria financeira, bem além do que decorre do Tratado de Amesterdão. Ora um federalismo financeiro centralista defronta-se com sérias resistências dos Estados membros, como o comprovam, por exemplo, a tendência para manter ou mesmo para reduzir os tectos da despesa do Orçamento comunitário, a permanência da regra da unanimidade em matéria fiscal, o princípio da subsidiariedade e, de algum modo, a própria revisão em curso do sistema dos recursos próprios, em que o IVA perde protagonismo.

No quadro actual (e, muito provavelmente, futuro), esta solução pode considerar-se irrealista. A própria Comissão, como refere expressamente no relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais na União Europeia, na parte respeitante às «perspectivas de evolução futura» «não considera que a harmonização dos sistemas fiscais constitua um fim em si mesmo. Pelo contrário, mostra-se favorável a uma abordagem pragmática e realista destinada a proporcionar aos Estados membros uma defesa mais eficaz do que até agora contra a perda de soberania fiscal nacional a favor dos mercados» (27).

7. Regresso às propostas Cockfield?

Em Abril de 1994, a chamada Comissão do País de Origem, constituída pelo Governo alemão, veio defender, no essencial, a reabilitação da filosofia das propostas Cockfield (28). Ou seja: aplicar o IVA às operações intracomunitárias segundo o mesmo princípio que para as operações internas, associando-lhe, para ter em conta a dedutibilidade do IVA num Estado diferente do Estado da facturação, um mecanismo de reafecção do produto do imposto do tipo câmara de compensação.

Na sua concepção, um tal sistema teria as vantagens de suprimir a necessidade de distinguir o tratamento fiscal das transacções em função da natureza

como, por exemplo, o agrícola, receberiam pela «exportação» de tais produtos, imposto calculado a taxa reduzida, pois é esta que incide sobre os produtos agrícolas, indispensáveis à existência. Em contrapartida, países poderosos no sector industrial, receberiam pela «exportação» de produtos industriais receitas de imposto calculadas à taxa normal.

(27) Comissão, «A Fiscalidade na União Europeia. Relatório da Evolução dos Sistemas Fiscais» COM (96) 546 Final, Bruxelas, 22 de Outubro de 1996.

(28) Bundesministerium der Finanzen, Formulation of the Definitive Scheme for imposing Turnover Tax on the Intra-Community Trade in Goods and Services and for a Functional Clearing Procedure, *Report of the Country of Origin Commission*, Bonn, 1994.

do comprador, de simplificar os procedimentos de dedução e de tornar idênticas as obrigações intracomunitárias e as internas. Reduziria a segmentação fiscal – obstáculo à realização da UEM – mantendo o princípio da atribuição da receita colectada ao lugar de consumo. Não exigindo uma harmonização global prévia, a sua aplicação – se não houvesse regimes particulares – exerceria uma forte pressão no sentido da aproximação das taxas e da aplicação uniforme das normas.

No entanto, as reacções ao trabalho da Comissão do País de Origem evocam as reacções às propostas Cockfield, fazendo prever que a eventual adopção deste cenário não seria pacífica. Dir-se-ia que as soluções que traz para a aplicação do IVA às transacções no mercado interno são parciais e não abrangem os problemas mais difíceis (transacções em cadeia, etc.). Os Estados membros temeriam que o controlo das receitas se tornasse mais difícil. A manterem-se múltiplas derrogações e regimes particulares o sistema continuaria a ser de difícil gestão. Enfim, a relação custo-benefício de uma tal mudança para operadores e Administração seria exagerada.

8. Um novo sistema comum do IVA?

8.1. As propostas da Comissão

Na sequência do já referido Conselho ECOFIN de 24 de Outubro de 1994, a Comissão, em Julho de 1996, retomou, como se disse, o tema do futuro do IVA, embora introduzindo uma mudança semântica de alguma importância. Abandonou a terminologia «regime definitivo» para passar a falar de «novo sistema comum do IVA», explicitamente no quadro do programa para o mercado único, implicitamente no quadro da construção da União Económica e Monetária ⁽²⁹⁾. Com esta alteração a Comissão teve por objectivo chamar a atenção para o facto de as transformações a efectuar no figurino do IVA não deverem circunscrever-se à questão da passagem do princípio do destino para o da origem, mas deverem atingir o coração da própria Sexta Directiva ⁽³⁰⁾.

⁽²⁹⁾ Sobre o tema, cf. Teresa LEMOS, «Linhas Gerais do Novo Sistema Comum do IVA apresentadas pela Comissão Europeia» in *CTF* n.º 382 (Jun-Set.), Lisboa, 1996, pág. 49 e Michel AUJEAN, «Pour un système de TVA adapté aux besoins du Marché unique des années 2000», in *Revue du Marché Unique Européen*, n.º 2, 1997, p. 45 e ss.

⁽³⁰⁾ Michel AUJEAN, director da DG XXI, refere que o ter-se focado o debate em torno

Os pilares em que se basearia a filosofia do novo sistema comum do IVA na parte em que pretende dar resposta à questão da passagem a um princípio da origem seriam essencialmente três:

- A definição de um «único lugar» para a tributação de todas as operações que um determinado sujeito passivo efectue no interior da União Europeia;
- A repartição das receitas pelos Estados-membros, com base em estatísticas macro-económicas do consumo;
- Uma maior aproximação das taxas do IVA.

Com o primeiro pilar, pretende-se que todas as transacções efectuadas por um sujeito passivo em qualquer ponto da União Europeia sejam tributadas apenas em um único lugar, o do Estado-membro onde o sujeito passivo se encontre registado para efeitos de IVA, sem consideração do Estado onde tais transacções forem efectuadas. O registo para efeitos de IVA seria, em princípio, a «sede» da actividade do sujeito passivo (Estado da sede) e este lugar único de tributação aplicar-se-ia igualmente ao exercício do direito à dedução por parte dos sujeitos passivos. Deixaria pois de se fazer referência ao lugar da situação física dos bens, visto como «um arcaísmo herdado das antigas práticas aduaneiras de controlo na passagem das fronteiras que já não corresponde à prática comercial quotidiana das empresas, nem responde às necessidades do mercado único» ⁽³¹⁾.

Tal como nas propostas inspiradas no programa Cockfield, daqui resulta que o direito à dedução do IVA suportado em qualquer ponto da União Europeia deveria ser exercido no Estado da sede, sem recurso à 8ª Directiva. Daqui resulta igualmente uma maior neutralidade fiscal, pois equiparar-se-iam as transacções intracomunitárias às transacções efectuadas no interior de cada Estado membro e uma maior segurança no que respeita à fraude e evasão fiscal, uma vez que os bens deixariam de poder circular sem imposto nas transacções intracomunitárias.

do tema da contraposição «origem/destino», discussão esta obscurecida por certas confusões conceptuais, conduziu a que a questão fundamental do «lugar único de tributação» das operações no mercado único nunca tivesse tido o tratamento merecido. Ao impor-se uma profunda reforma do lugar de tributação das transacções, impõe-se, mais do que simplificar o regime transitório, reformar o conjunto da Sexta Directiva, modernizando-a e assegurando a uniformidade da sua aplicação na Comunidade (*Pour un système...*, ob cit., p. 46 e 53).

⁽³¹⁾ Cf. M. AUJEAN, *ibidem*, p. 50.

Relativamente ao segundo pilar, o da repartição das receitas com base em critérios e dados macro-económicos, a sua implantação significaria o fim da segmentação da União em quinze territórios fiscais, deixando a receita a que cada Estado-membro teria direito de ser arrecadada directamente pelo próprio Estado como ocorre actualmente. O conjunto das receitas seria repartido com base em dados globais do consumo de cada Estado membro e não com base em quaisquer declarações dos sujeitos passivos, visto que isso implicaria a manutenção da distinção entre operações no interior de cada país e operações intracomunitárias.

Com o terceiro pilar, o da aproximação das taxas do IVA, a Comissão admite como suficiente, quanto à taxa normal, uma aproximação no interior de um intervalo, devendo o nível da taxa ser objecto de decisão política ⁽³²⁾. Quanto à(s) taxa(s) reduzida(s) a Comissão considera que o seu número e âmbito de aplicação deveriam ser, por razões técnicas, harmonizados, mas esta questão deveria igualmente ser objecto de decisão posterior.

O novo sistema comum vai, porém, para além destes pontos, pretendendo levar a cabo um reforço da harmonização das disposições essenciais da Sexta directiva, uma aplicação mais uniforme da legislação comunitária nos diversos Estados membros e uma modernização do IVA que tenha em conta o novo enquadramento económico e tecnológico (a globalização, a desmaterialização, a sociedade de informação) e as transformações na natureza jurídica e orgânica dos sujeitos passivos.

8.2. As fases de implantação do programa da Comissão

A implantação prática deste novo sistema comum do IVA deveria ser efectuada por fases definidas num programa de trabalho por ela aprovado.

A primeira, a decorrer até finais de 1996, implicaria a adopção de uma proposta de directiva sobre a «taxa normal do IVA» fixando-a no intervalo entre 15% e 25% ⁽³³⁾. Paralelamente, previa-se a apresentação de diversas

⁽³²⁾ Atendendo a que, presentemente, a taxa normal varia entre um mínimo de 15%, no Luxemburgo, e um máximo de 25%, na Suécia e na Dinamarca, poder-se-á ver a dificuldade que revestiria a aceitação de uma proposta da Comissão no sentido da aproximação das taxas num intervalo estreito (2 ou 3 pontos percentuais), tendo em atenção as repercussões que a mesma teria (não apenas sobre as receitas fiscais, mas sobre a própria economia no seu todo) para os Estados membros que se vissem constrangidos a aumentar ou a diminuir o nível das respectivas taxas normais do IVA.

⁽³³⁾ Neste campo, os Estados membros limitaram-se a estabelecer um *gentlement's*

propostas de directivas. Uma sobre a transformação do Comité Consultivo do IVA em Comité Regulamentar, passando as respectivas orientações, que presentemente são secretas e não têm qualquer valor jurídico, a serem públicas, adoptadas por maioria qualificada e vinculativas na respectiva aplicação pelos Estados membros ⁽³⁴⁾. As restantes propostas visariam a melhoria dos dispositivos sobre assistência mútua para a cobrança do IVA e a instauração de um novo espírito de cooperação administrativa ⁽³⁵⁾.

Na segunda fase, seriam apresentadas as linhas gerais do «novo sistema comum do IVA» e o programa de trabalho estabelecido para permitir a realização dos objectivos definidos.

Na terceira fase, prevista para 1997, proceder-se-ia, no primeiro semestre, à clarificação dos grandes princípios gerais de funcionamento do IVA e das suas características fundamentais, nomeadamente, quanto ao âmbito de aplicação do imposto, à noção de sujeito passivo, à determinação da matéria colectável, às isenções e ao direito a dedução, sendo o segundo semestre reservado para a apresentação das propostas de directiva relacionadas com o processo de aproximação das taxas de IVA entre os Estados membros.

Na quarta fase, a Comissão abordaria a questão central do novo sistema: a do lugar de tributação. Até meados de 1998 seriam apresentadas propostas sobre a definição do âmbito de aplicação territorial, sobre o lugar de tributação das operações inseridas no âmbito de aplicação e sobre a organização comunitária do controlo dos sujeitos passivos.

Na quinta e última fase, que deveria ocorrer entre meados de 1998 e o final de 1999, seriam, num primeiro momento, definidos os mecanismos de reafecção das receitas entre Estados membros, reanalisados os diversos regimes especiais em vigor, previstas as medidas de transição para a generalização do princípio da origem e ultimada a harmonização das taxas.

agreement no sentido da fixação de uma taxa normal que não ultrapasse o limite de 25%, isto é, 10 pontos percentuais acima da taxa normal mais baixa ou, noutra formulação, a taxa mais elevada hoje existente.

⁽³⁴⁾ Está actualmente em discussão uma proposta da Comissão ao Conselho (de 26 de Junho de 1997) relativa ao novo estatuto do Comité do IVA. Cf. COM (97) 325 final- 97/0186 (CNS), in JOCE nº C 278, de 13 de Setembro de 1997.

⁽³⁵⁾ Foi constituído, por sugestão espanhola, um grupo de trabalho *ad hoc* para analisar a questão da fraude e evasão fiscal, em particular no IVA, e o incremento das formas de cooperação para as combater, aguardando-se o seu relatório no final da presidência portuguesa. Espera-se que o programa Fiscalis venha a contribuir para um melhor relacionamento entre as administrações dos Estados membros.

8.3. *Apreciação da proposta do «novo sistema comum do IVA»*

A adopção do «novo sistema comum do IVA» de acordo com as linhas gerais apresentadas pela Comissão, e, partindo do pressuposto que poderiam ser encontrados os necessários consensos políticos, consistiria, pois, em consagrar um sistema específico, centrado num princípio de tributação única, a ocorrer, não no destino, nem no lugar da situação física dos bens, mas no país da sede da empresa, uma espécie de origem *desmaterializada* e com afectação das receitas de IVA ao Estado membro onde tivesse lugar o consumo final, mantendo, pois, o IVA como um imposto sobre o consumo ⁽³⁶⁾.

De acordo com os princípios apresentados pela Comissão, a afectação das receitas aos Estados membros seria baseada em dados macro-económicos. As vantagens para os países «exportadores líquidos» traduzir-se-iam em ganhos de tesouraria e, eventualmente, numa menor carga burocrática para as pequenas e médias empresas que efectuassem transacções intracomunitárias (v.g., seria desnecessário o sistema da representação fiscal). Por outro lado, o sistema seria menos permeável à fraude do que o actual, uma vez que acabaria com a saída dos bens de um país para outro em suspensão de imposto. Eventualmente o reforço do sistema de cooperação e controlo (VIES), criado para o regime transitório, poderia contribuir para o desbloqueamento de resistências psicológicas que ainda subsistem entre as Administrações Fiscais.

Resta saber se estas vantagens serão suficientes para os diversos países, sobretudo os «importadores líquidos», aprovarem tal sistema. Os obstáculos, porventura, não faltam. Por exemplo: sob o ponto de vista financeiro as transacções efectuadas entre Estados membros diferentes deixam de beneficiar do mecanismo da «autoliquidação do imposto», pelo que, sob o ponto de vista estritamente financeiro, ficam mais onerosas para os sujeitos passivos. E a menos que importantes impulsos extra-fiscais surjam no horizonte, é de prever que muitos dos argumentos contrários a esta solução voltem a aparecer se (e quando) a mesma vier a ser discutida com a apresentação de proposta de directiva por parte da Comissão.

Assim, no caso de o «único lugar» para a tributação das prestações de serviços passar a ser o da «sede do prestador», poder-se-ão levantar problemas de deslocalização de actividades, arrastando sérios problemas de desemprego, principalmente se subsistir alguma diferença, ainda que não substancial, entre as taxas do IVA nos diferentes Estados membros.

⁽³⁶⁾ Alguns verão nesta proposta um princípio do destino mitigado, isto é, um regime sem controlos fronteiriços mas que seria ainda um regime híbrido.

Por outro lado, sob o ponto de vista estritamente técnico, não poderá deixar de se referir a contradição que seria se os estabelecimentos estáveis pasassem a estar abrangidos pela legislação do Estado membro da sede do prestador no que se refere à aplicação do IVA e pela legislação do Estado membro onde se situa o estabelecimento estável no que se refere à tributação do rendimento.

Para evitar uma situação deste tipo poder-se-ia admitir que o lugar da tributação abrangesse igualmente os estabelecimentos estáveis. Mas, neste caso, deixaria de existir um «único lugar» da tributação para um mesmo sujeito passivo, para além de se entrar num domínio sobre o qual ainda não foi possível encontrar consenso, que é o da definição de «estabelecimento estável» para efeitos de IVA ⁽³⁷⁾.

Relativamente à repartição da receita do IVA pelos Estados membros, a utilização de um método baseado em estatísticas macro-económicas do consumo permite ultrapassar a «desconfiança» anteriormente manifestada quanto ao funcionamento da «câmara de compensação». Deixaria assim de existir a segmentação dos quinze territórios dos Estados membros, simplificando-se substancialmente as obrigações dos sujeitos passivos, que já não teriam de proceder à distinção entre operações efectuadas no interior do país e operações intracomunitárias.

Resta saber se as estatísticas com base nas quais se iria proceder a essa repartição do imposto são suficientemente fiáveis para que não haja Estados membros que possam vir a sentir-se prejudicados. Para garantir tal fiabilidade, dever-se-á referir que existe já uma proposta da Decisão do Conselho sobre um «Programa Estatístico da Comunidade, 1999-2000», no qual se encontram equacionadas as necessidades estatísticas decorrentes da proposta do «novo sistema comum do IVA» ⁽³⁸⁾.

Quanto à aproximação das taxas do IVA, independentemente dos ajustamentos que sejam efectuados ao nível dos outros impostos, nomeadamente na tributação dos rendimentos do trabalho ou nos impostos especiais de consumo, do modo a que o resultado final seja neutro sob o ponto de vista do aumento ou diminuição da carga fiscal, os reajustamentos macro-económicos não deixarão de se fazer sentir, quer no plano do emprego, quer no da produção.

⁽³⁷⁾ Não teve, até hoje, êxito a tentativa da Comissão apresentada ao Conselho em 5 de Dezembro de 1984 para encontrar uma definição consensual de estabelecimento estável (cf. COM (84)648 final in JOCE nº C 347, de 29 de Dezembro de 1984).

⁽³⁸⁾ Proposta de Decisão do Conselho sobre o «Programa de Estatísticas da Comunidade 1999 – 2000», COM (97) Final. Bruxelas, 14.01.1998

Assim sendo, o aspecto mais interessante das propostas da Comissão, pelo menos nesta fase, parece ser o facto de elas não se limitarem à questão da passagem do princípio de tributação no destino para o princípio da tributação na origem, antes pretendendo afrontar a multiplicidade de problemas que hoje existem na aplicação das disposições da Sexta Directiva. É uma posição correcta, pois qualquer decisão no domínio da política fiscal que tenha por objectivo um maior aprofundamento da harmonização da tributação indirecta não poderá alhear-se das questões técnicas envolvidas postas pela própria Sexta Directiva ⁽³⁹⁾.

Esta deslocação da problemática da questão da origem para uma refundação da Sexta Directiva abre porventura portas para uma solução compromissória: explorar o caminho de uma reforma parcial da Sexta Directiva, acompanhada de um *aggiornamento* do regime transitório.

9. Aprofundar o regime transitório?

Este cenário consiste na modernização do sistema actual, implicando porventura o alargamento do âmbito de aplicação do imposto, com redução das isenções e das derrogações existentes, quanto mais não seja pelo facto de a Sexta Directiva estar inegavelmente «marcada» pelas opções económicas dos anos sessenta, particularmente no que se refere ao papel então atribuído ao sector público, devendo reconsiderar-se ainda, à luz da actual revolução nas comunicações e da introdução de novas tecnologias na actividade económico-financeira, a tributação de certas prestações de serviços internacionais (telecomunicações, serviços financeiros, seguros, comércio electrónico, etc.) ⁽⁴⁰⁾.

A manutenção, no essencial, do princípio do destino, para além do período que estava previsto na directiva que instituiu o regime transitório, não significa, como vimos, que este seja considerado perfeito, quer no seu desenho normativo, quer na sua implantação prática. Mas, apesar de tais críticas, dos vários cenários equacionados, este – o de o regime transitório se ir tornando, com algumas alterações, num regime para perdurar – parece, no contexto actual, o mais realista e, conseqüentemente, mais provável. Apesar de se

⁽³⁹⁾ Cf. o relatório da Confédération Fiscale Européenne sobre a Programa Fiscalis *Modernisation de la TVA* de 13 de Janeiro de 1997

⁽⁴⁰⁾ Cf. a proposta de directiva sobre as telecomunicações apresentada ao Conselho pela Comissão [COM (97) final – 97/0030 (CNS)], de 29 de Janeiro de 1997, e, Directiva 199/59/CE, do Conselho, de 17 de Julho de 1999 [J.O.L. 162 de 26.6.1999, pág. 63].

tratar de uma solução de recurso, reconhecida como possibilitando um mercado interno mais aparente que real, apesar de se tratar de uma solução pouco consistente nos planos da técnica tributária e da clareza jurídica, na ausência de fortes impulsos «externos», nomeadamente políticos e financeiros, pode muito bem manter-se na base de um princípio de inércia.

De facto, a questão pode pôr-se do seguinte modo: se o regime transitório, apesar de tudo, vai funcionando, se, no conjunto, não parece haver, nos resultados finais, assim tantas diferenças entre este regime e as distintas hipóteses de regime definitivo de cobrança na origem e afectação de receitas no país de destino, para quê insistir na passagem ao princípio da origem, na mudança de paradigma? Para quê prosseguir uma harmonização que implicaria complexas modificações institucionais, como a criação de um sistema de compensação, para, no final, se obter um ganho que se afigura relativamente pequeno?

Este cenário tem adesão, expressa ou tácita, de diversas instituições de Estados membros. Um bom exemplo é o que nos é dado pelo Relatório Badré apresentado ao Senado francês. Após demonstrar que a análise económica não condena o sistema transitório do IVA, uma vez que este não afectaria o funcionamento do mercado comum, o Relatório propõe que este sistema seja aperfeiçoado, nomeadamente no que respeita a questões como a definição de estabelecimento estável, os transportes de pessoas, as operações comerciais em cadeia, a harmonização da representação fiscal, os casos de exclusão do direito à dedução, as compras de automóveis, os regimes particulares, a redução do número de casos de isenção ⁽⁴¹⁾.

Vários outros sinais, não despreciandos, apontam também no sentido de uma pausa no processo de harmonização. Apesar do Comité Económico e Social partilhar de muitas das críticas apontadas ao regime transitório, este organismo não deixa de reconhecer que tal regime tem contribuído para a realização do mercado interno, ao permitir eliminar os controlos fronteiriços. Por outro lado, aponta vários inconvenientes que poderão existir na adopção de um regime definitivo sem sistema de compensação eficaz entre os Estados membros e sem diminuir as disparidades de taxas existentes, sendo particularmente crítico em relação à manutenção por parte de certos Estados membros de taxas «zero». Por tudo isto, o Comité Económico e Social mostra-se muito prudente quanto à necessidade de adopção de um regime definitivo, entendendo que este apenas deve ser instituído «quando se reconhecer haver bene-

⁽⁴¹⁾ Denis BADRÉ, *Pour ou Contre le Futur Système de TVA en Europe*, Les rapports du Sénat, n.º 264, Paris, 1966-1967.

fícios bastantes (tanto iniciais como continuados) para justificar os custos da mudança» (42).

Do mesmo modo, o Parlamento Europeu, sendo particularmente crítico em relação ao regime transitório, e apoiando, na generalidade, o novo sistema proposto pela Comissão, considera «não ser neste momento oportuna a introdução de um sistema baseado no princípio de país da origem» e, por isso, «solicita à Comissão que dedique todas as suas energias ao aperfeiçoamento do regime actual» (43).

A tudo isto acresce o facto de o Programa proposto pela Comissão estar muito longe de ser cumprido, sendo legítimo duvidar-se da sua realização, pelo menos a médio prazo. Com efeito, apesar da importância que Comissão continua a conceder à necessidade de adopção do novo sistema comum do IVA, bem expressa no seu documento sobre «A Fiscalidade na União Europeia», de Março de 1996, apresentado ao ECOFIN informal de Verona (44), a verdade é que a forte oposição inicial da Comissão à permanência do regime transitório hoje parece mostrar-se bastante atenuada.

A mudança de discurso a este respeito revela um certo conflito entre convicções e pragmatismo. Com efeito, no seu programa de trabalho para a instituição do «novo sistema comum do IVA», a Comissão afirmava claramente que só o novo sistema proposto permitia «a realização, a aplicação e o funcionamento sem entraves do Mercado Único», de modo a «prosseguir o processo de reforço da competitividade das empresas europeias à escala mundial». Era aí explicitamente afastada qualquer proposta de melhoria do regime actual, visto como «inadaptado aos novos desafios económicos». A actual posição da Comissão parece ser, porém, muito mais flexível. Assim, no quadro do Programa de Acção para 1997, a Comissão, sem perder de vista o compromisso da passagem para um sistema de IVA fundado sobre a origem, convidava o Parlamento e o Conselho a adoptarem propostas que conduzissem a uma *modernização* e a uma aplicação mais coerente e uniforme deste imposto (45). Por outro

(42) CES, *Parecer sobre a Fiscalidade Directa e Indirecta*, 96/C 82/11 in JOCE nº C 82 de 19 de Março de 1996.

(43) Cf. Parlamento Europeu, Relatório sobre a Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu intitulada *Um sistema comum do IVA. Programa para o mercado único*, Doc PO\RR\325\325673, PE 221.256 final (relatora C. RANDZLO-PLATH). Ver tb. Parlement européen, *Options pour un régime définitif de TVA*, Document de travail de la direction générale des études E-5, 1995.

(44) Cf. Commission, *La fiscalité dans l'Union Européenne*, Document d'orientation pour la réunion informelle des Ministres ECOFIN, le 20 mars 1996.

(45) Cf. *Comunicação da Comissão ao Parlamento e ao Conselho*, de 30 de Abril de 1997, COM (97) 184.

lado, na sua Comunicação ao Conselho de Outubro do mesmo ano, a Comissão propunha-se apresentar propostas complementares da Sexta Directiva, em especial as relativas à tributação das operações sobre o ouro para investimento e ao transporte de passageiros ⁽⁴⁶⁾. Mas na mira da Comissão estão igualmente, para além do Comité do IVA, o comércio electrónico, a harmonização das limitações ao direito à dedução e as obrigações dos sujeitos passivos e do representante fiscal. O mais importante parece ser agora a modernização da Sexta Directiva e a correcção de certas disfunções do regime transitório.

Indirectamente esta posição está, aliás, de acordo com os novos centros de interesse da Comissão em matéria fiscal. Com efeito, os recentes desenvolvimentos da fiscalidade comunitária assumidos pela Comissão parecem apontar, como nova prioridade, para o primado da fiscalidade directa ligada às empresas. É o que ressalta do pacote fiscal destinado a combater a concorrência fiscal prejudicial que ela apresentou e que o Conselho, através de uma Resolução, aprovou em Dezembro de 1997 ⁽⁴⁷⁾. Note-se, aliás, que da principal medida desse pacote, o «Código de Conduta» sobre a fiscalidade das empresas, ficou excluída a tributação indirecta, apesar da posição divergente tomada a este respeito por alguns Estados membros, entre os quais Portugal ⁽⁴⁸⁾.

10. IVA comunitário: Que futuro?

Vimos que o «novo sistema comum do IVA» envolve muito mais do que a opção entre princípio do destino e da origem, apontando para um conjunto de questões que deveriam ser objecto de resolução independentemente do princípio de jurisdição a adoptar (a aproximação de taxas, o direito à dedução, o aperfeiçoamento da componente administrativa, a definição de novas regras de tributação decorrentes da revolução nas comunicações, nomeadamente, da problemática do comércio electrónico). De qualquer modo, ele significa o aprofundamento do caminho da harmonização fiscal, a procura de uma maior neutralidade económica na tributação indirecta.

⁽⁴⁶⁾ Cf. Comunicação da Comissão ao Conselho de 1 de Outubro de 1997, COM (97) 495 final, e, Directiva 98/80/CEE, do Conselho de 12 de Outubro de 1988, relativa ao regime especial aplicável ao ouro para investimento.

⁽⁴⁷⁾ Ver, em JOCE, nº C 2, de 6 de Janeiro de 1998, as conclusões do Conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 1997, em matéria de política fiscal, e os anexos contendo a Resolução do Conselho e dos representantes dos Governos dos Estados membros relativa a um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas e directrizes sobre a fiscalidade da poupança.

⁽⁴⁸⁾ Sobre o tema, cf. A. Carlos dos SANTOS e Clotilde PALMA, «A Regulação internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial», in *CTF* nº 395, Lisboa, 1999.

Sabe-se, porém, que a harmonização fiscal, desde o seu início, não prossegue fins exclusivamente económicos, como os da protecção da concorrência ou do favorecimento da construção de um mercado interno. Prossegue igualmente – alguns dirão prioritariamente, tendo em conta as estratégias neo-funcionalistas – fins de progressiva integração política segundo um modelo ainda por definir. O quadro institucional da União está sob o signo da mudança, sendo difícil prever qual será o seu futuro desenho. Enquanto não houver maior clareza na definição do modelo político e institucional, haverá sempre dificuldades em fazer avançar soluções muito inovatórias em matéria fiscal.

Por ora, ao contrário do que acontecia nos primórdios da Comunidade, a tendência é para fazer prevalecer, no plano político, o princípio da subsidiariedade, a coexistência (nem sempre pacífica) e o mútuo reconhecimento das soberanias fiscais, originando, no plano económico, uma forte dose de concorrência fiscal. Mantém-se na ribalta o princípio da unanimidade na área fiscal, muito embora na ordem do dia já se discuta abertamente se (ou em que casos) os Estados membros aceitarão tomar decisões por maioria qualificada.

Sublinha-se, a propósito, que, se, do ponto de vista formal, a regra da unanimidade em matéria fiscal tem constituído o alicerce mais sólido da defesa da soberania fiscal, questão sensível sobretudo para os pequenos Estados, do ponto de vista substantivo, a manutenção, sem excepções, dessa regra torna cada vez mais difícil adoptar ou alterar actos normativos comunitários (ou mesmo adoptar actos políticos, como resoluções e códigos de conduta), tendo o efeito perverso de deslocar para os mercados as decisões políticas em matéria fiscal. No que se refere ao IVA, a regra da unanimidade terá conduzido a um bloqueio quase completo no domínio legislativo, situação essa que se agravou com o alargamento da União, em 1995, para quinze Estados membros e poderá gerar a paralisia absoluta com o alargamento da União, programado para breve, aos países da Europa de leste e outros Estados da bacia do Mediterrâneo.

Por isso, o Comissário Monti, ao ter proposto, em 1996, à Conferência Intergovernamental (ainda que sem êxito) o voto por maioria qualificada na adopção de certas medidas de aplicação ou o estabelecimento de uma maioria super qualificada para a aprovação de propostas de directivas no domínio da fiscalidade (com excepção das disposições que tenham um impacto directo sobre as receitas dos Estados membros, como é o caso das taxas do imposto), lançou um desafio aos Estados membros, que constituirá, sem dúvida, um dos principais temas da agenda comunitária nos próximos anos ⁽⁴⁹⁾. Esta pressão

⁽⁴⁹⁾ Ver Mário MONTI, «Fiscalité: voir ensemble les enjeux fondamentaux» (entrevista)

será tanto maior quanto mais decepcionantes forem os resultados relativos às propostas sobre a tributação directa e indirecta que estão actualmente em discussão.

Nesta matéria, um ponto é certo: do ponto de vista da democratização do processo de decisão fiscal, nem a situação actual, nem nenhuma das soluções até agora apresentadas, é satisfatória. Em nenhum dos casos fica resolvida a questão do défice democrático nas relações entre os Estados membros e a União Europeia. Com efeito, os Parlamentos nacionais, a quem compete a definição dos elementos essenciais do imposto e a concretização dos objectivos assegurados ao sistema fiscal (uma vez que, como vimos, por razões históricas e políticas o princípio da legalidade implica, num Estado de direito democrático, não haver tributação sem representação) têm sido confrontados com directivas comunitárias muito circunstanciadas que, materialmente, se aproximam de verdadeiros regulamentos e a cujas normas frequentemente o Tribunal de Justiça reconhece efeito directo. Assim sendo, a margem de intervenção dos Parlamentos nacionais tem-se reduzido, na prática, à escolha da forma, uma vez que, quanto ao mais, se limita à transposição de soluções definidas e aprovadas pelo Conselho. Mas a transposição pura e simples da legitimidade dos Parlamentos nacionais para o Parlamento europeu, na sua actual configuração, está longe de ser isenta de dificuldades.

Um modelo federal centralizado está fora de causa. Mas mesmo a eventual passagem da União para uma estrutura federal descentralizada (com primado do princípio da subsidiariedade) ou circunscrita ao domínio financeiro implicaria um claro reforço do papel do Parlamento Europeu face ao Conselho, uma mudança na sua estrutura e funcionamento e uma redefinição das relações entre Parlamento Europeu e Parlamentos nacionais, de forma a clarificar as competências e a distribuição de poderes entre os planos estatal e supranacional.

Até hoje nada disto está esclarecido. Há compreensíveis hesitações dos protagonistas (dos Estados, dos Governos, dos Parlamentos) a este respeito. Mas enquanto este estado de coisas se mantiver no que respeita à União Europeia, torna-se clara a paralisação ou o bloqueio institucional do processo de harmonização ou, mesmo, de simples coordenação fiscal. No caso do IVA, isso parece nítido. Com efeito, após a entrada em vigor do regime transitório, as incursões normativas por parte da União Europeia em relação a este

imposto foram escassas, esparsas e, o mais das vezes, desprovidas de carácter estratégico, antes apresentando carácter complementar ou, meramente correctivo, do regime transitório.

Muitos se interrogarão: mas será mesmo necessário um aprofundamento da harmonização fiscal do IVA? A experiência dos estados federais e, desde logo, a dos Estados Unidos, não aponta em sentido contrário? A própria constituição da UEM, não implicará, em vez de um reforço da harmonização, a preservação nas mãos dos Estados membros de um importante instrumento de estabilização macro-económico como a fiscalidade? Por outras palavras: perdido que está o recurso às políticas monetária e cambial, com a instituição do euro, não surge a fiscalidade, ao lado da política de rendimentos (ainda que, uma e outra, fortemente condicionadas pelas disposições financeiras relativas à União Económica e Monetária) como um dos poucos vectores de regulação do Estado, de intervenção na conjuntura ou de construção de uma política de coesão social?

A ainda recente institucionalização do princípio da subsidiariedade reforça a actual dominância destas considerações. Existem, porém, em matéria fiscal, sinais contraditórios. Outros vectores vão no sentido da construção de uma política fiscal mais neutra, ou seja, cada vez mais comunitária, podendo forçar a aceitação, por parte dos Estados, de um acréscimo de restrições à sua soberania fiscal, se não mesmo a alteração, a médio prazo, da regra de votação por unanimidade. O desenlace deste confronto é, de momento, imprevisível.

Tudo isto se projecta no destino do IVA comunitário: se muitas forças jogam, como vimos, no sentido de um interregno no processo de harmonização, aprofundando o regime existente; se outras, como o nascimento do euro e da União Económica e Monetária, implicando embora uma maior coordenação das políticas económicas, incluindo, as de natureza fiscal, tanto poderão jorgar no sentido do reforço da harmonização fiscal como no sentido contrário; há claramente vectores que forcem a necessidade de uma maior harmonização deste imposto, a qual culminaria na passagem para um novo sistema comum de IVA, centrado no princípio da origem.

Destaquemos quatro:

Primeiro, desde Maastricht, tem-se assistido ao alargamento de competências da União Europeia, facto que comporta novas exigências financeiras. Muitos dos objectivos consagrados pelo Tratado da União Europeia (objectivos novos ou aprofundados) serão levados a cabo, complementar ou subsidiariamente, por políticas e acções comunitárias e pelos Estados membros com a

participação de instrumentos comunitários ⁽⁵⁰⁾. Por outro lado, a União Monetária tem por contrapartida o reforço da coesão económica e social ⁽⁵¹⁾. E a unificação de um espaço económico implica um esforço enorme para dotar o território da Comunidade, regiões ultraperiféricas incluídas, de redes transeuropeias em domínios como as infra-estruturas, as telecomunicações e os transportes, bem como para promover a preservação e melhoria da qualidade do ambiente e a protecção dos recursos naturais. Tudo isto, para não ser mera letra morta, implicará, a médio prazo, uma consolidação e um reforço do orçamento comunitário, se não mesmo do intervencionismo fiscal comunitário, os quais, porém, parecem hoje muito arredados do discurso oficial e da acção política. Um IVA harmonizado poderá ser um meio de alcançar esse desiderato.

Segundo, a harmonização de facto (ou harmonização espontânea) provocada pela concorrência fiscal em matéria de taxas e de regimes especiais ou de derrogações ao regime do IVA, as deficiências práticas de funcionamento do regime transitório e o admirável mundo novo da sociedade de informação são factores que tendem a provocar erosão de receitas (incluindo as receitas próprias da Comunidade) e propiciar maior evasão fiscal. Daí resulta uma compreensível apreensão dos Estados, que temem pela continuidade da «economia social de mercado» e do modelo civilizacional europeu.

Terceiro, a «harmonização fragmentada» levada a cabo pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (alguns diriam mesmo a «desarmonização» fiscal), cujas decisões, em certos casos (v.g., os casos Polysar, Satam, BLP Group e ARO Lease), não parecem, segundo alguns comentadores, assegurar uma neutralidade satisfatória do regime de tributação (chegando-se mesmo a pôr em dúvida a própria conformidade desses acórdãos com a lógica do IVA decorrente da Sexta Directiva ou assumem sentidos demasiado imprevisíveis para os Estados membros) ⁽⁵²⁾. A acção do Tribunal concretizada em

⁽⁵⁰⁾ Ver os títulos do Tratado da Comunidade Europeia sobre, respectivamente, a política social, a educação, a formação profissional e a juventude, a cultura, a saúde pública, a defesa dos consumidores as redes transeuropeias, a indústria, a coesão económica e social, a investigação e o desenvolvimento tecnológico, o ambiente e a cooperação para o desenvolvimento.

⁽⁵¹⁾ Se, como refere Sousa FRANCO «o mercado interno só não soçobrará no abismo do liberalismo extremo se for acompanhado de medidas fortes, embora flexíveis e cautelosas, tendentes à coesão económica e social» (Cfr. «Opinião», in *Legislação* n.º 4, INA, 1992, pág. 215), por maioria de razão, o mesmo sucederá com a União Económica e Monetária.

⁽⁵²⁾ Cf. acórdãos de 20 de Junho de 1991 (*Polysar*, C-60/90, in Rec. 1991, I,

arestos controversos, mesmo que juridicamente se apresente como mera interpretação e aplicação de lei, tem uma inegável dimensão política. O Conselho, instância política de decisão comunitária por excelência nesta matéria, arrisca-se, na prática, a ser substituído por uma instância não política – o Tribunal – com todos os problemas de legitimação que tal facto suscita.

Quarto, a necessidade de ser encontrada uma solução para a questão do processo de decisão fiscal e do próprio regime do IVA antes do alargamento da União Europeia ao Leste e a outros Estados candidatos à adesão. Com efeito, a manter-se intacta a regra da unanimidade, um processo de decisão envolvendo quase trinta Estados tornará praticamente impossível a aprovação de quaisquer medidas de natureza fiscal e, consequentemente, a consagração de um novo sistema comum ou de alterações substanciais ao regime do IVA. Acresce que o acervo comunitário em matéria fiscal parece insuficiente para responder aos desafios do alargamento, sobretudo se pensarmos que alguns dos países candidatos são frequentemente apodados de «paraísos» fiscais.

Por tudo isto, não espantaria que, mais cedo do que se poderia esperar, uma vez clarificada a questão da aplicação do Código de Conduta sobre a fiscalidade directa das empresas, definido o destino da proposta de directiva sobre a «tributação da energia», aperfeiçoado, em alguns domínios, o chamado regime transitório e a própria Sexta Directiva do IVA, seja reposta na ordem do dia, mesmo com todas as dificuldades técnicas e políticas que lhe são inerentes, a questão central do «novo sistema comum» deste imposto, a da passagem do princípio do destino para o da origem.

p. 3111; de 6 de Abril de 1995 (affaire BLP Group, C-4/94, in Rec. 1995 I-983); de 20 de Junho de 1996 (SATAM, C-190/95 in Rec.1993, I-3513) e de 17 de Julho de 1997 (ARO Lease, C-190/95 in Rec. I-4399). Para uma análise da jurisprudência, vd. Dominique BERLIN, «Chronique de jurisprudence fiscale européenne», in *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, nº 2, 1997, p. 299 e ss. e nº 3, 1998, p. 329 e ss.