

**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

**ESCOLA DE DIREITO DO PORTO**



**Da Tributação no Destino à Tributação na  
Origem - Em busca de um modelo para o  
IVA na União Europeia**

*Por José Valdemar Machado dos Santos Alves de Sousa*

Porto

2013



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**  
**ESCOLA DE DIREITO DO PORTO**

**Da Tributação no Destino à Tributação na  
Origem - Em busca de um modelo para o  
IVA na União Europeia**

*Por José Valdemar Machado dos Santos Alves de Sousa*

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre na área de Direito Fiscal, apresentada à Universidade Católica – Escola de Direito do Porto, sob a orientação do Senhor Professor Doutor António Frada de Sousa.

Porto

2013

# AGRADECIMENTOS

Um primeiro agradecimento ao Senhor Professor Doutor António Frada de Sousa pela motivação prestada e pela incansável disponibilidade com que sempre se dedicou às minhas dúvidas e inquietações manifestadas ao longo deste percurso. Muito do trabalho que aqui se apresenta deve-se à sua perseverança e empenho durante a elaboração deste texto.

Um agradecimento especial aos meus pais sem os quais nada disto seria possível e nem sequer faria qualquer sentido.

Agradeço também à minha amiga Katy Anes Fernandes por ter estado sempre ao meu lado, por me ter ajudado em todo este percurso e ter sido minha confidente ao longo da elaboração desta dissertação.

À Sara que me deu força, motivação e sempre me encorajou, principalmente nos momentos em que nada parecia fazer sentido.

Um agradecimento à Rosa Monteiro pela confiança que me deu e que em muito ajudou na elaboração desta dissertação.

Uma palavra de agradecimento a todos os que me desculparam pelas ausências e “não presenças” ao longo desta fase, nomeadamente à Catarina Oliveira, Catarina Costa, António Rocha e Andreia Valente.

Um último agradecimento à Escola de Direito do Porto da Universidade Católica Portuguesa pelas condições de trabalho e por todo o apoio dos professores e funcionários.

## **Lista de Abreviaturas:**

AAFDL- associação académica da faculdade de Direito de Lisboa;

AAVV- Autores Vários;

ac- acórdão;

agos- agosto;

al- alínea;

art- artigo;

arts- artigos;

CEE- Comunidade Económica Europeia;

CIVA- código do Imposto sobre o valor acrescentado;

COM- Comunicação;

CTF- ciência e técnica fiscal;

dez- dezembro;

Dir-Diretiva Comunitária;

EM- Estado Membro ou Estados Membros;

fev- fevereiro;

GATT- general agreement on tariffs and trade;

IVA- imposto sobre o valor acrescentado;

jan- janeiro;

jul- julho;

nov- novembro;

nt- nota de rodapé;

n.º- número;

OMC- organização mundial do comércio;

proc- processo;

PUC- Publicações Universidade Católica;

RCEJ- revista de ciências empresariais e jurídicas;

RITI- regime do IVA nas transações intracomunitárias;

RFPDF- revista de finanças públicas e direito fiscal;

*ss* - seguintes;

TFUE- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;

TJ- Tribunal de Justiça (da União Europeia);

TUE- Tribunal da União Europeia;

UE- União Europeia;

VAT- value added tax;

*vd- vide*;

VIIES- VAT information exchange system;

*vol-* volume.

# Índice

1. Introdução .....	8
2. A <i>ratio</i> de uma coordenação do consumo a nível comunitário .....	10
3. O Regime transitório do IVA .....	12
4. O Princípio da tributação no país de origem .....	17
4.1. O Princípio do Estado de origem .....	17
4.2. Principais dificuldades na implementação do regime .....	21
4.2.1. Harmonização total das taxas .....	21
4.2.2. Dificuldades no direito à dedução .....	27
5. O problema da fraude .....	30
6. Uma uniformização do IVA a nível comunitário .....	35
7. Conclusão .....	37
BIBLIOGRAFIA .....	40

## 1. Introdução

O tema, que aqui nos propomos abordar – IVA na UE e o princípio da tributação no país de origem – visa refletir sobre o modo como se opera a tributação do consumo no espaço europeu, e apresentar alternativas que resolvam algumas lacunas e imperfeições, tanto do regime atual, como daquele proposto pela Comissão<sup>1</sup>. Isto é, tendo em conta as várias fases de harmonização<sup>2</sup> pelas quais o imposto foi passando, tentaremos perceber qual o regime que se apresenta mais adequado para a instituição de uma verdadeira união aduaneira e para o funcionamento do mercado interno, que foi um dos objetivos da criação deste imposto<sup>3</sup>. Assim sendo, desde a sua implementação, tem sido debatido o modelo mais coerente no âmbito da tributação em sede de IVA no interior do espaço europeu.

Existem assim dois regimes-padrão, pelo qual o IVA deverá funcionar no interior do espaço da UE, através de uma de tributação no país de origem ou, ao invés, através de uma tributação no país de destino<sup>4</sup>. Dada esta dicotomia, surge uma enorme discussão na doutrina sobre o regime que deve vigorar. Esta discussão tem sempre, como pano de fundo, os argumentos relativos à manutenção de um verdadeiro mercado interno, à salvaguarda dos orçamentos nacionais, à simplificação administrativa<sup>5</sup> e à problemática da fraude.

---

<sup>1</sup> Sobre os fundamentos e as origens do IVA na UE *vd.* J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, 412- 415. Para uma contextualização histórica deste imposto veja-se, GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, 196 e ss.

<sup>2</sup> *Vd.* CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2011, 27-30. Tenha-se ainda em conta que muito do que é hoje a harmonização do IVA deve-se não só à legislação nacional e europeia mas também à própria jurisprudência do TUE, assim, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 2012, 547, nt. 12.

<sup>3</sup> *Vd.* MIGUEL SILVA PINTO, “Harmonização do IVA na União Europeia – Um instrumento ou um obstáculo ao bom funcionamento do Mercado Interno?”, *CTF*, n.º 427, 2011, 21-23. O Autor, citando o Relatório *Newmark*, explica que, sem uma harmonização da tributação indireta, os impostos vigentes na altura nos diversos EM da UE impossibilitariam o estabelecimento de um mercado comum. Sobre o relatório *Newmark*, *vd.* GLÓRIA TEIXEIRA, *op.cit.*, 311-312.

<sup>4</sup> Tal como afirma CLOTILDE CELORICO PALMA, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, *RFPDF*, Ano 4, N.º 1, 2011, 52, a tributação na origem ou no destino é um velho dilema, um verdadeiro “Dom Sebastião do IVA”. Para uma análise contraposta dos dois princípios, *vd.* MICHAEL AUJEAN / CHRISTIAN VALENDUC / MARC WOLF, “Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transactions”, *Internacional VAT Monitor*, jan./fev. 2013, 14-15.

<sup>5</sup> Sendo a simplificação administrativa no sentido de não sobrecarregar as empresas com um regime amplamente burocrático no que toca à tributação do consumo no seio da UE.

A solução ideal apontada pela Comissão foi a da tributação no país de origem, argumentando-se com a conveniência desta solução para a realização de um verdadeiro mercado interno<sup>6</sup>. Este princípio era o que permitiria atingir o tão desejado objetivo de supressão das fronteiras fiscais, tributando-se todas as transações comunitárias de forma idêntica à tributação operada dentro de um único Estado<sup>7</sup>. Neste sentido, acabar-se-ia com situações de discriminação entre as mercadorias provenientes de outro Estado-Membro e as produzidas internamente. Todavia, as vantagens significativas que este regime apresenta não disfarçam os enormes problemas que levanta, nomeadamente no que toca à efetivação do direito à dedução por parte do sujeito passivo, à salvaguarda da tesouraria pública dos Estados importadores, chegando mesmo a tributação na origem a colocar em causa a própria lógica do IVA como um imposto sobre o consumo.

Dadas as dificuldades de efetivação do princípio da tributação no país de origem, a Comissão optou por estabelecer um regime transitório de tributação das transações comunitárias<sup>8</sup>, baseado no princípio da tributação no país de destino para que, deste modo, houvesse uma transição, de forma gradual, para um regime baseado na origem. Todavia, a passagem para o regime definitivo mostrou-se mais complexa e difícil do que a Comissão havia estudado<sup>9</sup>, mantendo-se ainda hoje o tal regime transitório que, para muitos Autores tem mais características de definitivo do que de transitório<sup>10</sup>.

É sobre esta dicotomia no regime de tributação do consumo no espaço da UE que nos propomos abordar, tentando apresentar os principais argumentos que sustentam cada princípio de tributação, enunciar os principais problemas, expor a visão da doutrina sobre o regime mais adequado ao modelo de IVA na UE. Procuraremos concluir apre-

---

<sup>6</sup>XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1991, 83-84, enuncia que a CEE tinha como objetivo a passagem para um princípio da tributação na origem restrito, isto é, a adoção do princípio da tributação da origem no espaço comunitário e da tributação no país de destino com o resto do mundo.

<sup>7</sup> Sobre a abolição das fronteiras fiscais no espaço comunitário *vd.* J. L. SALDANHA SANCHES, *op.cit.*, 426-427.

<sup>8</sup> Regime este criado pela Dir. 91/680/CEE do Conselho de 16 de dezembro de 1991. Neste sentido, veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...cit.*, 35.

<sup>9</sup> Desde logo porque se colocavam problemas quanto à dedução do imposto e à própria lógica do IVA enquanto imposto sobre o consumo. Para uma análise mais detalhada de alguns problemas levantados pelo regime definitivo proposto pela Comissão *vd.* BEATE WOHLFAHRT, “The Future of the European VAT System”, *Internacional VAT Monitor*, nov./dez. 2011, 390-391.

<sup>10</sup> Dadas as dificuldades de obtenção de consenso, o atual regime transitório assume-se como um regime para vigorar nos próximos anos. Não tendo sido operada a transição para o regime definitivo de tributação baseado na origem, passado o período de transição, este regime transitório vai sendo sucessivamente prorrogado. *Vd.* CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...cit.*, 215.

sentando um regime de IVA europeu que se mostre mais coerente com a exigência que o mercado interno requer deste imposto.

## 2. A *ratio* de uma coordenação do consumo a nível comunitário

A coordenação no espaço comunitário da tributação do consumo mostra-se de especial importância, desde logo para evitar graves distorções do comércio comunitário que afetariam o normal fluxo de serviços e mercadorias, e a própria eficiência na locação dos recursos<sup>11</sup>. Na tributação indireta esta tendência tenderia a aumentar, uma vez que se torna tentador, para os EM, utilizarem os seus impostos indiretos como instrumentos de protecionismo<sup>12</sup>. Para além disso, uma falta de coordenação entre os vários atores do comércio comunitário teria, como efeito, a existência de situações de dupla tributação ou de dupla ausência de tributação<sup>13</sup>, efeito este que, além de contribuir para uma maior distorção do fluxo de bens e serviços, gera desconfiança e incerteza na atuação dos agentes económicos. Todavia, uma maior coordenação da tributação do consumo na UE tem ainda como função eliminar as chamadas práticas protecionistas<sup>14</sup>. Estas têm, na maior parte dos casos, o objetivo de aumentar os custos de importação, favorecendo, assim, o consumo dos produtos nacionais por parte dos agentes económicos daquele Estado, ou o objetivo de criar quotas à importação que têm, como principal função, limitar as importações. Uma maior harmonização da tributação do consumo no seio da UE terá

---

<sup>11</sup> *Vd. XAVIER DE BASTO, op.cit., 77*

<sup>12</sup> Veja-se que a adoção de uma pauta aduaneira comum no espaço comunitário contribuiu para eliminar práticas discriminatórias no interior da UE. Veja-se assim, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, 115.

<sup>13</sup> *A dupla tributação internacional é, no rigor dos termos, um concurso de normas de direito tributário, ou seja, o mesmo facto insere-se na hipótese de incidência de duas normas distintas, constituindo-se, assim, mais do que uma obrigação de imposto. Já a dupla não tributação refere-se a uma relação entre dois Estados que, contendo normas tributárias que regulamentando abstratamente uma determinada hipótese fáctica, deixam uma determinada situação juridicamente relevante fora do seu campo de aplicação, criando-se, assim, uma espécie de vácuo jurídico. Em relação ao fenómeno da dupla tributação, é usual fazer-se a distinção entre dupla tributação jurídica e económica. Naquela, há uma identidade dos sujeitos alvo de dupla tributação, ou seja, o mesmo sujeito é alvo de uma tributação dupla, nesta, coexiste a identidade do objeto, mas os sujeitos alvo da dupla tributação são diversos. Neste sentido, *vd. ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2011, 35-36; 44-49. Sobre os diversos métodos de eliminar a dupla tributação internacional veja-se PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional — Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010, 146-154.*

<sup>14</sup> É hoje pacífico que as únicas práticas protecionistas admissíveis sejam as consagradas no sistema GATT/OMC, vigorando assim o princípio da proteção aduaneira exclusiva. Uma das práticas protecionistas mais comuns é a imposição de restrições quantitativas, prática essa hoje inadmissível ao abrigo do artigo XI do GATT. Para maiores desenvolvimentos, *vide* LUÍS MORAIS / JOÃO ATANÁSIO / JOÃO FERREIRA / NUNO RODRIGUES, *O Novo Direito Internacional Económico*, AAFDL, 2011, 326-329.

ainda como pretexto prevenir o favorecimento artificial das exportações por parte dos Estados exportadores, assumindo este favorecimento, muitas vezes, a forma de subvenções<sup>15</sup>, ou práticas de *dumping*<sup>16</sup>, que criam profundas distorções no comércio internacional e são tendencialmente proibidos, nomeadamente pelo sistema GATT, na ordem jurídico-económica internacional. Desta forma, estas práticas de subsidiar as exportações não se revelam só uma dinâmica subjacente ao Direito Económico, pois muitas vezes os Estados utilizam benefícios fiscais para subsidiar as suas empresas, tendo estas o mesmo efeito prático que a transferência direta de capital<sup>17</sup>.

À luz do exposto, há assim duas formas de operar esta coordenação dos impostos sobre o consumo, adotando-se um de dois princípios: o princípio da tributação no país de origem, ou o princípio da tributação no país de destino. Naquele, o Estado exportador tributa o fluxo de exportações que saem do seu território; em contrapartida, o Estado importador abster-se-á de tributar o fluxo de importações que provêm daquele Estado. Vigorando a tributação no país de destino, opera-se a lógica inversa, ou seja, o Estado exportador isenta as exportações de qualquer tributação e, em contrapartida, o Estado importador tributará, na mesma medida em que tributa os seus produtos a nível interno, os bens ou serviços que entrem no seu território<sup>18/19</sup>.

Contudo, o princípio da tributação no país de origem só fará sentido num espaço económico integrado, pois, tal como afirma XAVIER DE BASTO, na vigência deste princípio as exportações são, afinal, tratadas como meras operações internas, já que a liquidação do imposto é realizada pelo vendedor, tal como na grande maioria das transações que se realizam no interior de um mesmo Estado<sup>20</sup>. Assim sendo, a tributação na origem não terá cabimento como uma solução a nível mundial, desde logo pela existência de fronteiras e pela própria natureza do imposto que implica, por parte dos sujeitos passivos, o direito à dedução do montante de IVA suportado a montante. Deste modo, vigorando a tributação na origem num espaço económico integrado, as relações com o

---

<sup>15</sup> Sobre as subvenções e as várias classificações das mesmas LUÍS MORAIS / JOÃO ATANÁSIO / JOÃO FERREIRA / NUNO RODRIGUES, *op.cit.*, 444-453.

<sup>16</sup> Para uma análise mais profunda do *Dumping* e dos Direitos *Antidumping*, vd. LUÍS MORAIS / JOÃO ATANÁSIO / JOÃO FERREIRA / NUNO RODRIGUES, *op.cit.*, 335-339.

<sup>17</sup> Vd. SÉRGIO VASQUES, *op.cit.*, 95-98

<sup>18</sup> Veja-se assim, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem?”, *CTF*, n.º 372, 1993, 18-25.

<sup>19</sup> A este propósito XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 77-78, de uma forma mais simples, resume a diferença entre estes dois princípios ao facto de, na origem, se tributar as exportações e se isentar as importações, enquanto no destino se isenta as exportações e se tributa as importações.

<sup>20</sup> *op.cit.*, 78.

resto do mundo reger-se-iam de acordo com as regras do princípio da tributação no país de destino. Então, assegurar-se-ia uma maior neutralidade nas transações no comércio internacional, assim como a manutenção da soberania fiscal dos diversos Estados e o funcionamento do método subtrativo indireto, típico dos impostos não cumulativos ou em cascata<sup>21</sup>, como é o caso do IVA, dando assim possibilidade aos sujeitos passivos de deduzirem o imposto suportado a montante<sup>22</sup>.

### 3. O Regime transitório do IVA

Na altura da criação de um regime comunitário de tributação do consumo, tentou-se implementar um sistema de funcionamento do imposto que fosse o mais neutral possível<sup>23</sup>, nomeadamente para efeitos de concorrência, mas que ao mesmo tempo fosse compatível com o funcionamento do mercado interno<sup>24</sup>. Assim sendo, as regras sobre o funcionamento do IVA na UE foram estabelecidas pelas Diretivas Comunitárias 91/680/CEE e 92/111/CEE, que vieram trazer alterações à sexta diretiva do IVA<sup>25</sup> para assim a conformar com o facto de se terem abolido as fronteiras fiscais<sup>26</sup>. Neste sentido, a Comissão havia proposto uma alteração ao modelo de IVA que existia na altura, isto é, propôs uma tributação em sede de IVA que fosse baseada no princípio da tributação no país de origem.<sup>27</sup> Nesta proposta, a transação de bens iria originar uma nova operação tributária denominada transmissão/aquisição intracomunitária<sup>28/29</sup>. O funcionamento

---

<sup>21</sup> Sobre a *tributação em cascata* e as desvantagens associadas à mesma *vd.* SÉRGIO VASQUES, “O IVA enquanto imposto geral de consumo”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, 2013, 371.

<sup>22</sup> No sentido de que o IVA é um imposto subtrativo indireto, *vd.* JOSÉ CASALTA NABAIS, *op.cit.*, 547

<sup>23</sup> Tal como afirma CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...*, cit., 26, o funcionamento do mercado interno não deve ser influenciado por questões fiscais, sob pena de se pôr em causa a neutralidade desejável num imposto sobre o consumo.

<sup>24</sup> Neste sentido, *vd.* CLOTILDE CELORICO PALMA, *As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, vol.I, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, (Tese de Doutoramento), 2009, 29-35. No sentido de que o atual sistema de IVA potencia distorções na concorrência entre os EM *vd.* GLÓRIA TEIXEIRA, *op.cit.*, 198.

<sup>25</sup> Dir. 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.

<sup>26</sup> Sobre a abolição das fronteiras fiscais e as suas consequências no âmbito do comércio comunitário, *vd.* ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *op.cit.*, 10-18.

<sup>27</sup> Neste sentido, ANTÓNIO MARTINS, “Sources of complexity in the value added tax: a european perspective”, in *99th annual conference of taxation*, Coimbra University, 97.

<sup>28</sup> Esta terminologia viria, assim, substituir os conceitos de importação e exportação no interior do espaço comunitário, *Vd.* JOSÉ CASALTA NABAIS, *op.cit.*, 559-560. Vigorando apenas estes conceitos nas relações com Estados terceiros, ou seja, países não pertencentes à UE, veja-se assim, CATARINA RIVOTTI, “O IVA na exportação”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, 2013, 87.

deste sistema seria baseado na tributação no momento da transmissão da mercadoria, isto é, a liquidação do imposto seria efetuada pelo fornecedor. O adquirente, localizado no país de destino, sendo sujeito passivo de IVA, teria direito a deduzir o imposto suportado<sup>30</sup>. Esta mudança da lógica da tributação subjacente à proposta da Comissão permitiria tributar as transações no seio da UE como se tributaria no interior de um Estado, ou seja, o mercado europeu funcionaria, para este efeito, como se estivéssemos no interior de um mesmo país<sup>31/32</sup>.

Todavia, esta mecânica da tributação no país de origem levantou uma série de questões quanto à praticabilidade do regime. Desde logo, e em primeiro lugar, questionou-se a coerência do próprio imposto, ou seja, tendo sido o IVA criado numa lógica de tributação do consumo, essa tributação não deveria ocorrer no país em que o produtor está estabelecido, mas sim no local em que se dá efetivamente o consumo<sup>33</sup>. Assim, também, a própria receita proveniente do IVA deveria ser arrecadada pelos cofres do Estado em que efetivamente se encontra o consumidor final e não pelo Estado em que se encontra produtor/exportador. Em segundo lugar, uma implementação direta do sistema de tributação no país de origem, sem qualquer regime de transição, implicaria uma quebra de receitas significativa nos orçamentos públicos dos Estados Membros importadores líquidos<sup>34</sup>.

Com efeito, dadas as consequências da implementação direta das regras de tributação no país da origem, estipulou-se que, durante um período transitório, vigoraria o

---

<sup>29</sup>Veja-se a definição de aquisição intracomunitária no art. 3.º do RITI e o que nos é dito por JOÃO RICARDO CATARINO / VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Lições de Fiscalidade, vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna*, Almedina, 2013, 307 e BEN J.M. TERRA / PETER J. WATTEL, *European Tax Law*, Wolters Kluwer, 2012, 185.

<sup>30</sup> Para uma abordagem mais completa do sistema de tributação no país de origem, veja-se JOÃO PEDRO SANTOS, “IVA do Regime de Tributação no Destino ao Regime de Tributação na Origem”, *CTF*, n.º 389, 1998, 15 e ss.

<sup>31</sup> Neste sentido, ANTÓNIO MARTINS, *op.cit.*, 97

<sup>32</sup> Tal como explica, MIGUEL SILVA PINTO, *op.cit.*, 25-26, o objetivo de alcançar um mercado interno exigiria que fosse assegurada a igualdade de tratamento entre transações nacionais e intracomunitárias e, isso, só seria possível, estabelecendo-se um regime de tributação no país da origem. Esta, aliás, é uma ideia que está contemplada no Livro Verde sobre o futuro do IVA, com o fim de estabelecer um sistema definitivo de IVA que funcionasse na UE da mesma forma que no interior do mesmo país. Neste sentido, *Vd. COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO*, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o Futuro do IVA” *CTF*, n.º 428, 2012, 236-237.

<sup>33</sup> Em relação a esta questão, XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 99, questiona qual o melhor critério de distribuição da receita de IVA, isto é, se o imposto deve ser arrecadado pelos cofres do Estado de produção ou pelos do Estado de consumo.

<sup>34</sup> Neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...cit.*, 27. Para uma análise mais detalhada da quantificação das perdas das receitas associadas à passagem para o princípio da origem, *vd. JOÃO PEDRO SANTOS, op.cit.*, 30-39.

princípio da tributação no país de destino<sup>35</sup>. Por outras palavras, até se reunirem as condições para se transitar para a tributação no país de origem, as transmissões intracomunitárias ficariam isentas de imposto enquanto as aquisições intracomunitárias ficariam sujeitas a IVA no país de destino<sup>36</sup>. Assim sendo, como sucede atualmente, a liquidação do imposto fica a cargo do adquirente que, através do mecanismo da autoliquidação, será responsável pela entrada das receitas do imposto nos cofres do Estado no qual se encontra estabelecido<sup>37</sup>. Desta forma, o regime que vigora atualmente, no que toca à tributação do comércio intracomunitário, baseia-se na tributação no país de destino da transação<sup>38</sup>, existindo uma série de elementos diferenciadores face ao regime que a CE havia proposto como regime definitivo, isto é, baseado no princípio da tributação no país de origem<sup>39</sup>. Em primeiro lugar, tendo deixado de haver controlo nas fronteiras<sup>40</sup> dos diversos Estados da UE, passariam a ser as próprias administrações fiscais nacionais a controlar que as transmissões intracomunitárias<sup>41</sup>, efetuadas por sujeitos passivos, seriam remetidas para o país de destino sem imposto e que esse mesmo país de destino asseguraria que o imposto seria devidamente liquidado. Em segundo lugar, em relação aos consumidores finais, colocando-se, mais uma vez, o problema do controlo das fronteiras e não podendo estes efetuar a dedução, terá que vigorar o princípio da tributação na origem em relação às aquisições por estes efetuadas. Todavia, a tributação segundo o princípio da tributação no destino é uma solução assumida pela Comissão como sendo uma solução transitória<sup>42</sup>. Isto porque não satisfaz as necessidades que se fazem sentir na ótica do funcionamento do mercado interno<sup>43</sup>. Neste sentido, a Comissão apoiada pelo governo alemão, apresentou uma série de objeções ao atual regime do IVA na

---

<sup>35</sup> Regime criado pela Dir. 91/680/CEE do Conselho de 16 de dezembro de 1992.

<sup>36</sup> Arts. 13.º, n.º1 e 14.º, n.º1, al. a) do RITI. No sentido de que ainda não há acordo entre os EM para a passagem para o regime definitivo *vd.* J. L. SALDANHA SANCHES, *op.cit.*, 426.

<sup>37</sup> Sobre a autoliquidação veja-se o que nos é dito por AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos – Teoria geral*, Almedina, 2010, 88.

<sup>38</sup> De acordo com o estabelecido no art. 28.º.A da Dir. 91/680/CEE.

<sup>39</sup> Neste sentido, BERND GENSER, “Coordinating VATs Between EU Member States”, *International Tax and Public Finance*, n.º 10, 2003, 736.

<sup>40</sup> Com o surgimento em 1993 do Mercado Interno na UE, os controlos nas fronteiras entre os EM deixou de existir. Neste sentido, *vd.* BERND GENSER, *op.cit.*, 736.

<sup>41</sup> Tendo deixado de haver controlo por parte das alfândegas, passou a caber aos clientes e fornecedores a obrigação de comunicação de informações sobre transações no seio do espaço comunitário. Neste sentido, *vd.* MICHAEL AUJEAN / CHRISTIAN VALENDUC / MARC WOLF, *op.cit.*, 14.

<sup>42</sup> Ao abrigo do art. 402.º da Dir. 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

<sup>43</sup> Uma vez que, com o princípio da origem, se poderia abolir as fronteiras fiscais, parece óbvio que uma solução baseada na tributação no destino não satisfaz a Comissão. Neste sentido, XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 83-84.

UE<sup>44</sup>. Em primeiro lugar, a tributação no país de destino comporta um tratamento diferente às empresas domésticas e às empresas com sede em outro EM. Esta diferenciação é concretizada pelo facto de, nas operações internas, o fornecedor liquidar IVA ao adquirente<sup>45</sup>, ao passo que, nas operações intracomunitárias, o fornecedor se abstém de liquidar o imposto, saindo a mercadoria do EM livre de qualquer carga fiscal<sup>46</sup>. Em segundo lugar, o facto de as mercadorias circularem livres de imposto durante um determinado período<sup>47</sup> leva a que haja um aumento da possibilidade de se originarem situações de fraude. Em terceiro lugar, a diferença acentuada de taxas do imposto entre os diversos EM origina uma dinâmica de concorrência fiscal entre os Estados ao nível dos consumidores finais<sup>48</sup>.

Apesar destas críticas, a manutenção do regime transitório do IVA justifica-se pelo facto de ainda não se encontrarem reunidas as condições para uma passagem efetiva para um regime definitivo baseado na tributação no país de origem<sup>49</sup>. Desde logo, mostra-se essencial a salvaguarda, no regime adotado, da possibilidade de o sujeito passivo adquirente poder deduzir o imposto suportado. Ora, vigorando o princípio da tributação no destino, o exercício do direito à dedução não levanta qualquer problema de maior, desde logo porque o bem ou serviço adquirido pelo sujeito passivo se torna relevante para efeitos de IVA, a partir do momento em que passa a fronteira fiscal e entra no EM onde se dará o consumo. Assim sendo, o adquirente terá a seu cargo uma série de obrigações que, não fora o facto de se terem abolido as fronteiras físicas, caberiam à administração fiscal, nomeadamente ao controlo alfandegário do Estado de destino<sup>50</sup>. Ou seja, ao sujeito passivo adquirente caberá a função de liquidar o imposto, podendo depois exercer o seu direito à dedução. Quer isto dizer que, nas operações intracomunitárias, opera-se aquilo a que se chama mecanismo de autoliquidação ou *reverse char-*

---

<sup>44</sup> Veja-se, a este propósito BERND GENSER, *op.cit.*, 737.

<sup>45</sup> De acordo com a legislação portuguesa, está a isso obrigado o sujeito passivo que coloca os bens à disposição do adquirente. Veja-se o disposto nos arts. 2.º e 7.º, n.º 1, al. a) do CIVA.

<sup>46</sup> Art. 14.º, al. a) do RITI.

<sup>47</sup> Período esse que vai desde a saída da mercadoria do Estado de origem até à entrada no Estado de destino.

<sup>48</sup> Podendo originar um fenómeno chamado de *Cross-border shopping*, através do qual, quebra-se a neutralidade do imposto pela mobilização dos consumidores para EM com tributação mais baixa.

<sup>49</sup> Razão pela qual o legislador comunitário se viu obrigado a contemplar, na Dir. 91/680/CEE, um regime transitório de tributação que se baseia na tributação no país de destino.

<sup>50</sup> Tendo havido a abolição das fronteiras físicas na UE, concretizada pelo acordo *Schengen*, deixou de haver, dentro do espaço comunitário, a liquidação do IVA pelas autoridades alfandegárias. Assim sendo, serão os próprios sujeitos passivos que operam agora a liquidação do imposto, com todos os riscos associados a esta solução, nomeadamente a fraude fiscal. Todavia, com o atual regime transitório, houve a necessidade de manter as fronteiras fiscais, uma vez que tem de haver um ajustamento fiscal na fronteira. Neste sentido, XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 79.

ge<sup>51</sup>. Este mecanismo de tributação mostra-se eficaz do ponto de vista da arrecadação da receita, porque tanto a liquidação do imposto como a dedução ocorrem no mesmo Estado, o que tem como consequência que o imposto liquidado entrará nos cofres do Estado Membro de destino e que o subsequente direito à dedução irá ser reclamado junto do mesmo Estado<sup>52</sup>.

Note-se que, vigorando o princípio da tributação no país de origem, se cria uma maior dificuldade na articulação do mesmo com o direito à dedução. Com efeito, a liquidação do imposto será efetuada pelo sujeito passivo transmitente que se encontra localizado no país de origem e, antes de expedir a mercadoria ou o serviço, liquida o IVA<sup>53</sup>. Por contraposição, o adquirente da mesma mercadoria ou serviço encontra-se localizado no país de destino e terá que pagar, além do custo real da aquisição, o valor do IVA que lhe foi liquidado pelo fornecedor. No entanto, como é típico das operações do IVA entre sujeitos passivos, o adquirente terá direito a deduzir o imposto que lhe foi liquidado pelo transmitente<sup>54</sup>. Colocam-se aqui dois problemas.

Em primeiro lugar, e por um lado, tendo a liquidação do imposto ocorrido no país de origem, será para os cofres públicos desse mesmo país que o valor liquidado reverterá. Por outro lado, o ato de consumo será, à partida, realizado no país de destino. Assim sendo, havendo uma distinção territorial entre local de expedição e de consumo do bem ou serviço, a adoção no princípio da origem significará que, no fundo, se estará a tributar o rendimento<sup>55</sup>; não o consumo<sup>56</sup>.

Em segundo lugar, tendo o sujeito passivo adquirente, sediado no país de destino, suportado o imposto liquidado pelo fornecedor, terá, como aqui já se mencionou, o respetivo direito à dedução. Porém, tendo o imposto liquidado sido arrecadado pelo Estado de origem, levanta-se a questão se saber a que administração tributária é que o su-

---

<sup>51</sup> *Vd. MIGUEL SILVA PINTO, op.cit., 27-28.*

<sup>52</sup> Sobre esta questão, e em particular os diferentes métodos de efetivação do direito à dedução, *vd. CLOTILDE CELORICO PALMA, Introdução...,cit., 167-178.*

<sup>53</sup> *Vd. XAVIER DE BASTO, op.cit., 77-78.*

<sup>54</sup> Tal como nos explica CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...,cit., 157- 159*, o direito à dedução é uma característica essencial deste tributo. Assim, sendo o IVA um imposto sobre o consumo, só será exigível ao consumidor final suportar o montante do imposto.

<sup>55</sup> A este respeito, ALEXANDRA MARTINS, “O livro verde sobre o futuro do IVA. perspectivas e desenvolvimentos”, *RFPDF*, ano V, n.º 3, 2012, 160, menciona que o atual regime de tributação no país de destino tem como grande vantagem que a tributação realiza-se efetivamente no local de consumo. Todavia, o atual regime, não deixa de levantar problemas no que toca à coerência de tratamento das operações no seio da UE.

<sup>56</sup> Para evitar que se altere a natureza do próprio imposto e para que ele não deixe de efetivamente tributar o consumo, MIGUEL SILVA PINTO, *op.cit.*, 56, sugere que adotando-se o regime de tributação no país de origem o IVA seja liquidado pelo fornecedor aplicando-se a taxa em vigor no país do cliente, ou seja a taxa praticada no país de destino.

jeito passivo adquirente irá exigir esse crédito. Não fará, com efeito, muito sentido que essa exigência seja feita ao país de origem da transação, visto o adquirente não ter qualquer conexão com o Estado de origem. Por outro lado, também não fará sentido o adquirente, sediado no país de destino, exigir do Estado onde está estabelecido, o reembolso de um montante que esse mesmo Estado não recebeu. Na realidade se esse reembolso tivesse lugar os Estados importadores, além de verem a sua receita diminuída em termos de imposto sobre o consumo, suportariam avultados prejuízos ao terem de reembolsar montantes arrecadados por Estados terceiros, nomeadamente Estados exportadores. Do exposto, resulta que estamos perante uma situação delicada que exige um repensar sério sobre qual o regime mais adaptável à realidade do funcionamento da lógica do IVA. Desde já antecipamos que existem propostas de soluções apontadas por alguns autores, que serão abordadas oportunamente nesta nossa exposição.

A par de todas estas razões de praticabilidade do próprio funcionamento do IVA, o atual regime transitório possibilitou a implementação de um mercado único<sup>57</sup>. Possibilitou também uma certa preservação da soberania fiscal dos Estados<sup>58</sup> e oferece garantias de neutralidade do regime<sup>59</sup> o que se mostra bastante desejável do ponto de vista das regras comunitárias da concorrência.

Porém, como já foi explicitado, do ponto de vista do funcionamento do mercado interno, esta solução transitória levanta algumas questões de coerência do regime de tributação do IVA com os princípios básicos de funcionamento do mercado interno, que exigem uma reflexão sobre qual o rumo que a tributação indireta na UE deverá seguir. É esta reflexão que nos propomos agora compreender.

## **4. O Princípio da tributação no país de origem**

### **4.1. O Princípio do Estado de origem**

Sendo o tema que nos propomos abordar nesta nossa exposição o princípio da tributação no país da origem em sede de IVA, parece-nos relevante contextualizar o

---

<sup>57</sup> Neste sentido JOÃO PEDRO SANTOS, *op.cit.*, 10-12, todavia sempre com a fragilidade resultante de se exigir a manutenção das fronteiras fiscais tal como afirma ANTÓNIO SANTOS, *Integração Europeia ...*,cit., 18-21.

<sup>58</sup> Cfr. JOÃO PEDRO SANTOS, *op.cit.*, 10-12.

<sup>59</sup> Quanto à neutralidade garantida pelo regime transitório será feita uma abordagem mais completa no seguimento da nossa exposição, contudo veja-se JOÃO PEDRO SANTOS, *op.cit.*, 10-12.

princípio do país de origem no direito material da UE, em particular no direito do mercado interno onde ele foi originalmente consagrado<sup>60</sup>.

Não há, no seio do direito material da UE, mesmo no direito das liberdades de circulação plasmado nos Tratados, uma consagração positiva expressa da regra do país da origem, nem esta é regra conformadora absoluta do funcionamento do mercado interno.

Há, contudo, na jurisprudência comunitária, relativamente às liberdades de circulação, um entendimento de que, na existência de disparidades regulamentares entre dois EM em relação às condições de produção e comercialização de mercadorias ou serviços, o Estado de destino não poderá exigir a observância de regulamentações adicionais se a mercadoria ou serviço tiver respeitado as regulamentações do Estado de origem<sup>61</sup>. Esta interpretação foi consagrada na jurisprudência do TUE, nomeadamente no acórdão *Cassis de Dijon*<sup>62</sup>, onde se sufragou a tese do reconhecimento mútuo<sup>63</sup>. É corrente interpretar-se este princípio de reconhecimento mútuo, na prática, como constituindo uma opção em favor da aplicação da lei do EM de origem das mercadorias ou serviços. O princípio de reconhecimento mútuo, no entanto, conforme consagrado pelo tribunal, neste acórdão *Cassis de Dijon*, não significa que o mesmo tenha consagrado positivamente o princípio do Estado de origem. Mais a mais, o princípio do reconhecimento mútuo distingue-se claramente da regra da tributação na origem uma vez que, ao contrário do que exigiria esta última, aquele não pressupõe a aplicação das regras e normas vigentes no Estado de origem, apenas requer que haja um reconhecimento, por parte do Estado de acolhimento, das regulamentações a que uma dada mercadoria ou serviço te-

---

<sup>60</sup> O assim chamado princípio do país da origem exige aos Estados a aplicação de diversas normas consoante o regime aplicado às pessoas, singulares ou coletivas, no seu Estado de origem. Isto é, podem surgir situações em que, vigorando o princípio do país de origem, um Estado se veja subordinado a aplicar uma disposição legal diversa para uma mesma situação, mas em que num caso o destinatário da norma é um seu nacional e no outro é um estrangeiro. No sentido de que deste entendimento podem surgir alguns problemas de discriminação em função da nacionalidade *vd.* GARETH DAVIES, “Services, citizenship and the country of origin principle”, *Edinburgh Europa Institute*, 2007, 1.

<sup>61</sup> Veja-se neste sentido, ANTÓNIO FRADA DE SOUSA, *A Europeização do Direito Internacional Privado – Os novos rumos na regulamentação das situações privadas transnacionais na UE*, Universidade Católica Portuguesa, 2012 (Tese de Doutoramento), 218-221.

<sup>62</sup> Ac. do TJ de 20 de fevereiro de 1979, Proc. n.º 120/78.

<sup>63</sup> De acordo com JACQUES PELKMANS, “Mutual Recognition in goods and Services: An Economic Perspective” in *European Network of Economic Policy Research Institutes*, n.º 16, 2003, 1-15, o reconhecimento mútuo tem sido muito útil e inovador na abertura do comércio comunitário, ajudando a quebrar barreiras, sobretudo as regulatórias. Todavia, o Autor não deixa de fazer uma série de críticas ao modo como o princípio foi aplicado na UE, nomeadamente o facto de exigir das empresas um alto e oneroso custo em informações. Para além disso, não há qualquer regulamentação escrita sobre o mesmo princípio. Afirma o Autor que a complexidade na aplicação do reconhecimento mútuo e a falta de regulamentação do mesmo criou uma série de *grey areas*. Deste modo, esta complexidade do regime exigiria políticas pró-ativas de informação e diminuição dos custos.

na respeitado naquele Estado de origem<sup>64</sup>. Não deixa contudo de ser verdade que este princípio do reconhecimento mútuo implica que seja dada eficácia, no Estado de destino, a normas e regulamentações primordiais do Estado de origem<sup>65</sup>, só que isso não exige a aplicação dessas regras no Estado de acolhimento. Pressupõe, antes sim, o reconhecimento de situações regularmente constituídas no EM de origem por parte das autoridades do Estado de destino.

Não existe nos Tratados qualquer disposição que vincule um Estado de acolhimento à aplicação de disposições legais de um Estado de origem. Conforme referido pelo TJUE no acórdão *Alemanha / Parlamento e Conselho*<sup>66</sup>, não há indícios nos Tratados que indiquem que o legislador comunitário tenha tido intenção de incluir nos mesmos um princípio de aplicação da lei do país de origem<sup>67/68</sup> e, assim sendo, não está o mesmo tribunal vinculado ao princípio invocado pelo governo alemão em que o governo alemão invocava na sua argumentação a violação do princípio do controlo pelo Estado de origem<sup>69</sup>. Ou seja, na sua argumentação, o governo entendia que havia, naquela situação, que ser respeitado o princípio do país de origem e deste modo ser aplicada a legislação do país da sede da entidade bancária e não a do país de acolhimento onde se encontrava a sucursal.

Como já foi por nós mencionado, subjacente ao princípio da tributação no país de origem no IVA está uma maior coerência da tributação do consumo. Ou seja, tratar as transmissões comunitárias todas de forma idêntica ao tratamento que seria dado dentro do mesmo EM. Em suma, não discriminar os produtos nacionais dos produtos de outros EM. É facto notório, pelo que acabámos de referir, que o legislador europeu entendeu que o princípio do Estado de origem não era essencial ao funcionamento do mercado interno tendo aquele optado por não o consagrar. Acresce a este facto, a circunstância de o TUE, quando questionado da existência ou não deste princípio no tocante às liberdades de circulação, entender que o mesmo não é positivamente consagrado pelos Tratados. Deste modo, questionamos se fará sentido adotar um modelo de tributação na

---

<sup>64</sup> *Vd.* ANTÓNIO FRADA DE SOUSA, *op.cit.*, 219.

<sup>65</sup> *Ibis Idem*, 219.

<sup>66</sup> Ac. do TJ de 13 de maio de 1997, Proc. n.º C-233/94.

<sup>67</sup> Parágrafo 64.º do ac. *supra* mencionado.

<sup>68</sup> Aliás, o Tribunal parece ter afirmado exatamente o contrário, que naquele caso em concreto, do art. 4.º, n.º 2 da Dir. 94/19/CE, o legislador quis impedir que o Estado de origem ficasse demasiado onerado quando não dispusesse de legislação naquele sentido que a diretiva regulava. Ou seja, parece que o legislador quis que nestes casos se aplicasse a lei do Estado de acolhimento.

<sup>69</sup> Em causa estava um art. da Dir. 94/19/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 30 de maio de 1994, no qual se permitia que sucursais de bancos com sede num EM pudessem aderir a um sistema de garantia do EM de acolhimento.

origem para o IVA, quando em relação às restantes matérias parece assente que aquele não é sequer o sistema eleito para disciplinar de modo absoluto o funcionamento do mercado interno.

Na resposta a esta questão, tem que ser levado em conta a agravante de no que diz respeito ao IVA surgirem uma série de dificuldades na transição para um regime baseado na tributação na origem, desde logo pelo facto de se alterar o paradigma da tributação do consumo. Assim, passar-se-ia de uma tributação que tinha como beneficiário o Estado em que efetivamente se dava o consumo para se passar a beneficiar o Estado em que se dá a produção. Como afirma XAVIER DE BASTO<sup>70</sup> deparamo-nos aqui com uma questão de justiça fiscal, nomeadamente de equidade na distribuição da receita do IVA pelos vários países.

Adotando-se a tributação na origem e operando-se uma abolição das fronteiras fiscais, as exportações, que até ai estavam isentas<sup>71</sup>, passam a ser fonte de receita para o respetivo Estado exportador. Por outro lado as importações, que eram anteriormente fonte de receita para o Estado importador, tornam-se isentas.

Esta alteração a que o comércio, no espaço europeu, ficaria submetido no caso de se optar pelo regime proposto pela Comissão, não se resume só a uma alteração no local de tributação. Com efeito, criar-se-ia um sistema de tal modo distinto face ao sistema atual que correríamos o risco de alterar todo o quadro material que esteve na génese da criação deste imposto. É legítimo questionarmos, qual o modelo de distribuição da riqueza que os EM da UE estão dispostos a manter: Se um modelo que se baseie na divisão da receita fiscal com base no valor acrescentado na produção, se um modelo baseado no consumo.<sup>72</sup>

Sendo o IVA um imposto que foi implementado na UE com o objetivo de tributar o consumo, uma transição para um regime baseado na tributação na origem teria como consequência que a tributação em sede de IVA deixaria de se verificar só no país em que se dá o consumo. Assim sendo, o bem ou serviço alvo de transmissão intracomunitária teria a sua primeira liquidação no país de produção, isto é no país de origem<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> *Vd. XAVIER DE BASTO, op.cit., 98.*

<sup>71</sup> Ou tributadas à taxa zero.

<sup>72</sup> Neste sentido XAVIER DE BASTO, *op.cit., 99.*

<sup>73</sup> Circunstância que já se verifica em relação aos consumidores finais, salvo raras exceções, uma vez que, não lhes sendo permitida dedução do imposto suportado a montante e não havendo fiscalização nas fronteiras comunitárias, caberá ao fornecedor do país de origem liquidar o imposto. Todavia, seria uma novidade para as empresas, enquanto sujeitos passivos do imposto. Uma vez que estas, na vigência do regime transitório, adquirem de mercadorias e serviços livres de imposto e operam a autoliquidação do

A par desta problemática de coerência na tributação, surgem outras questões que teriam de ser levadas em conta na hipótese de se transitar para um regime baseado na origem, questões essas que serão por nós analisadas ao longo da nossa exposição.

Todas estas circunstâncias parecem levar a crer que o IVA não é um imposto adequado a suportar uma transformação que o converteria num imposto liquidado no país de origem. O princípio do país de origem, se é correto identificá-lo, como tal, no próprio direito do mercado interno, foi formulado numa lógica de evitar que um fornecedor de bens e serviços tivesse que adaptar a produção e comercialização dos seus produtos às exigências impostas pela legislação de cada EM de destino. Esta lógica, não se coaduna com a natureza de um imposto sobre o consumo. Não parece transponível para o IVA desde logo porque não é o fornecedor, que no EM de origem, suportará o IVA, mas antes o consumidor no EM de destino. Por outras palavras, todo o funcionamento do IVA está assente na premissa de que cabe ao consumidor final suportar o mesmo. Ora, uma tributação na origem torna-se incompatível com esta mesma premissa, uma vez que o consumidor está no Estado de destino.

## **4.2. Principais dificuldades na implementação do regime**

### **4.2.1. Harmonização total das taxas**

Foi essencialmente a neutralidade do IVA que veio assinalar a sua supremacia face aos restantes modelos de tributação das transações. O objetivo de combater o efeito de “cascata fiscal” ou de imposto sobre imposto foi o principal impulsionador da adoção deste tributo a nível comunitário<sup>74</sup>.

Como já foi aqui enunciado, o IVA na UE foi pensado numa perspectiva interna, significa isto que o seu funcionamento seria idêntico ao funcionamento de um imposto sobre o consumo no interior de um único país<sup>75</sup>. Contudo, um funcionamento pleno do princípio da tributação na origem coloca alguns problemas de adaptabilidade à realidade

---

IVA. Com a transição para um modelo de tributação no país de origem, as empresas adquiriram as mercadorias e serviços com o IVA liquidado pelo fornecedor sediado no EM de origem, tendo depois o direito a deduzir o mesmo.

<sup>74</sup> *Vd.* CLOTILDE CELORICO PALMA, “O Livro Verde”..., cit., 61.

<sup>75</sup> Neste sentido, *vd.* INE LEJEUNE / JEANINE DAOU / STEIN DE MAEIJER, “The European Commission’s Communication on the Future of VAT: A Recipe for Growth”, *International VAT Monitor*, março / abril, 2012, 100-101.

existente nos diversos EM. Independentemente do modelo de IVA a adotar, nenhum regime será simples e eficaz se não for interpretado e implementado da mesma forma por todos os EM<sup>76</sup>. Deste modo, seguindo-se um modelo de IVA liquidado no EM de origem, haverá necessidade de se proceder a uma harmonização não só das taxas, mas também de todo o regime do IVA, para que, deste modo, não seja colocada em causa a neutralidade do imposto no seio do mercado interno.<sup>77</sup> Assim, para que não haja distorções no comportamento dos agentes económicos será necessário manter um sistema fiscal que garanta que aqueles não sejam influenciados no seu comportamento económico por questões fiscais sob pena de se originarem distorções, no caso em análise, no interior do espaço comunitário<sup>78</sup>.

Sendo o IVA atualmente um imposto obrigatório em toda a UE, o legislador europeu não só deu liberdade aos EM para, dentro de uma determinada baliza, optarem pela taxa do imposto, como ainda facultou aos legisladores nacionais a opção de adotarem taxas mínimas e intermédias em relação a alguns bens de consumo<sup>79</sup>. Esta porta deixada aberta pelo legislador à harmonização do IVA, originou uma diferença entre as taxas nos diversos Estados que compõem a UE. Repare-se, contudo, que nem sempre esta falta de harmonização resulta da lei. Há nesta matéria, não só situações de infração às regras impostas pela legislação europeia como, por vezes, distintas interpretações da mesma<sup>80</sup>. É também neste sentido, que alguns autores são da opinião que, de forma a eliminar derrogações ao sistema de IVA e para evitar que haja uma cada vez maior complexidade do sistema, a regulamentação em sede de IVA passe a ser feita por via de Regulamentos Comunitários, ao invés de Diretivas Comunitárias como acontece atualmente<sup>81</sup>. Uma vez que a regulamentação por Diretivas dá sempre alguma liberdade aos EM para poderem conformar a sua legislação, cria a suscetibilidade de tornar o sistema

---

<sup>76</sup> Foi neste sentido que a CE adotou uma comunicação, na qual propunha a criação de um Código Europeu de IVA, contendo regras adaptadas a modelos empresariais mais modernos e tornar as obrigações fiscais, nesta matéria, mais harmonizadas. *Vd. INE LEJEUNE / JEANINE DAOU / STEIN DE MAEIJER, op.cit., 104.*

<sup>77</sup> Entre outros veja-se CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...*, cit., 23-25; XAVIER DE BASTO, *op.cit., 77-86*; ALEXANDRA MARTINS, *op.cit., 162-163.*

<sup>78</sup> Neste sentido, *vd. SATYA PODDAR / ERIC HUTTON, "Zero-Rating of Interstate Sales Under a Subnational VAT: A New Approach", 94<sup>th</sup> Annual Conference on Taxation, 2001, 200.*

<sup>79</sup> *Vd. Listas I e II anexas ao CIVA. Para uma análise mais pormenorizada das taxas do IVA veja-se, JOSÉ CASALTA NABAIS, op.cit., 556.*

<sup>80</sup> CLOTILDE CELORICO PALMA, "25 Anos de IVA em Portugal – De onde vimos e para onde vamos? ", in *Estudos de IVA II*, Almedina, 2012, 11.

<sup>81</sup> Defendem esta posição, nomeadamente KENNETH VYNCKE / AXEL CORDEWENER / LUC DE BROE, "Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU Level", *International VAT Monitor*, jul./agos., 2011, 247; e INE LEJEUNE / JEANINE DAOU / STEIN DE MAEIJER, *op.cit., 104*

mais difuso e menos coerente pois cada legislador nacional aproveitará o facto de estarmos perante um instrumento legislativo com as características de uma Diretiva<sup>82</sup> e abrirá portas a disposições diversas, de acordo com o interesse de cada EM. A par desta regulamentação teria de haver a capacidade de não criar sistemas derogatórios individuais para certos EM<sup>83</sup>, pela razão óbvia de que isso seria suscetível de criar distorções à neutralidade do imposto e colocaria os mesmos em posição de desigualdade.

No entanto, a necessidade – no quadro de um sistema de IVA liquidado no EM de origem – de proceder a uma harmonização total das taxas levanta a questão do tratamento a ser dado às taxas reduzidas e intermédias, uma vez que também nesta matéria teria de haver uma harmonização exaustiva para não se criar situações de concorrência entre os EM em relação a certos bens e serviços, nomeadamente nos bens e serviços elementares. Há, aliás, quem defenda que estas taxas, adotando-se o princípio da tributação no país de origem, estariam condenadas ao desaparecimento até porque, argumentam certos autores, estas não seriam absolutamente essenciais para fazer face à necessidade de manter uma tributação mais baixa para uma certa categoria de bens e serviços<sup>84</sup>. Entendem estes autores que existem formas alternativas, além da aplicação das taxas reduzidas e intermédias, para aliviar a carga tributária de certas prestações, nomeadamente, recorrer-se a métodos de deduções fiscais, pagamentos tripartidos, e em alguns casos, ajuda a cidadãos mais carenciados. Esta opção de passar a tributar todo o consumo com uma taxa única, liquidada do EM de origem, contribuiria para acabar com a questão da falta de neutralidade do imposto, pois bens e serviços comparáveis deixariam de ser tributados a taxas diversas. Contudo, a existência das taxas reduzida e intermédias não se justifica só e apenas pelo facto de se mostrar essencial manter a tributação de certos bens e serviços num patamar aceitável. Assim, existem motivações sociais, além das já apresentadas, que justificam a permanência destas taxas, isto é, há um inte-

---

<sup>82</sup> Tal como nos explica, MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, “*Direito da União*”, Almedina, 2010, 338- 354, o Regulamento é de aplicação direta, não exigindo por parte dos EM qualquer medida de transposição. Por outro lado, a Dir. apenas coordena os objetivos que se pretendem atingir deixando aos EM uma margem de escolha da forma como concretizar esses objetivos. Uma vez que através dos Regulamentos passa a ser mais difícil haver diferenças entre o sistema normativo de cada EM, em relação a uma dada matéria, torna mais fácil a harmonização e uniformização da legislação comunitária.

<sup>83</sup> KENNETH VYNCKE / AXEL CORDEWENER/ LUC DE BROE, *op.cit.*, 247.

<sup>84</sup> Veja-se, em relação a esta matéria, a argumentação de KENNETH VYNCKE / AXEL CORDEWENER / LUC DE BROE, *op.cit.*, 245-246. Ao autores começam por afirmar que as taxas reduzidas e intermédias parecem ser indispensáveis para fazer face à necessidade de manter uma certa categoria de bens e serviços, tais como bens alimentares e transportes públicos, a um preço acessível, mas apresentam, de seguida, vários argumentos, entendendo que há alternativas à redução das taxas. No sentido da necessidade de manter as taxas intermédias e reduzidas *vd.* “European Commission “Green Paper” on the Future of the VAT”, *Tax Executives Institute*, maio / junho, 2011, 193.

resse do legislador em promover certas categorias de bens e serviços, nomeadamente a venda de jornais e de certas categorias de livros. Há, a par destas motivações sociais, interesses de promoção do emprego através da diminuição da tributação de certos serviços que implicam uma acentuada necessidade de mão de obra, ou a intervenção de vários trabalhadores<sup>85</sup>.

Toda esta problemática da harmonização da regulamentação do IVA centra-se na questão de que o funcionamento do mercado interno não deverá ser influenciado por questões fiscais. A política de tributação deverá ser o mais neutral possível no sentido, desde logo, de não influenciar os sujeitos passivos a alterar a sua sede por questões fiscais<sup>86</sup>. Aplicado às relações internacionais, o princípio da origem e as diferenças de taxas existentes entre os diversos países originariam distorções de comércio que teriam, por certo, consequências substanciais no funcionamento do mercado interno<sup>87</sup>. Analisando as taxas vigentes nos EM em 2006, ANTÓNIO MARTINS concluía que se tomássemos como exemplo as taxas na Alemanha, Dinamarca, Espanha e Portugal a diferença das mesma parecia ser díspar o suficiente para justificar a existência do fenómeno de *cross-border shopping*.<sup>88</sup> Tal como afirma CLOTILDE CELORICO PALMA<sup>89</sup> é sempre uma situação de justo equilíbrio entre a neutralidade fiscal e o princípio da subsidiariedade uma vez que a política fiscal deve ser sempre em primeira linha exercida pelos Estados Membros.

É certo, em todo o caso, que nem toda a doutrina aceita que a falta de harmonização total das taxas tem como consequência imediata a inoperância do princípio da origem em sede do IVA. Nesta medida veja-se o que é afirmado por XAVIER DE BASTO<sup>90</sup>. Este Autor concorda que efetivamente seria quebrada a neutralidade do imposto. Todavia, seria uma situação meramente passageira que se iria normalizar através

---

<sup>85</sup> Veja-se neste sentido ANTÓNIO MARTINS, *op.cit.*, 94.

<sup>86</sup> Nesta medida, JOÃO PEDRO SANTOS, *op.cit.*, 20, é da opinião que uma alteração ao regime do IVA poderá resultar numa deslocação dos sujeitos passivos da comunidade para os EM com as taxas mais baixas. Tendência esta que se poderia alargar aos consumidores finais, problema que atualmente já existe visto que em relação aos consumidores finais vigora já o princípio da tributação na origem.

<sup>87</sup> ANTÓNIO MARTINS, *op.cit.*, 94; XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 81

<sup>88</sup> ANTÓNIO MARTINS, *op.cit.*, 94. O Autor apresenta uma tabela, na qual são comparadas as taxas normais e reduzidas e/ou intermédias entre alguns dos EM da UE. Ora, a situação de diferença de taxas parece ser mais evidente se compararmos unicamente a Alemanha e a Dinamarca, pois a taxa do IVA nesta é de 25% não existindo taxas reduzidas nem intermédias. Já na Alemanha além de ter uma taxa normal de IVA bastante mais baixa (16%), tem ainda uma taxa reduzida. Com diferenças tão acentuadas ao nível da tributação entre países que neste caso são vizinhos, é compreensível que haja o receio de distorções significativas no comércio comunitário justificadas por razões fiscais.

<sup>89</sup> *Introdução...*,cit., 31.

<sup>90</sup> XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 81-82

da atuação dos corretos mecanismos económicos. Afirma este mesmo Autor que os países com uma fiscalidade acentuadamente mais forte, isto é, em que as taxas do imposto fossem mais altas, veriam as suas exportações diminuir para os países com uma fiscalidade mais branda, enquanto estes, com uma menor tributação, veriam as suas exportações aumentarem.

Contudo, o mesmo Autor entende que existem mecanismos capazes de corrigir estas distorções, nomeadamente em países com câmbios flutuantes em que uma desvalorização da moeda fará aumentar as exportações nos países de tributação mais forte, compensando-se, assim, a alta tributação através de um processo de desvalorização<sup>91</sup>. No entanto, esta solução além de necessitar de tempo para mostrar resultados e de não ser possível em EM participantes na União Monetária, não resolveria todos os problemas que surgiriam no âmbito da distorção do comércio entre os diversos países da UE<sup>92</sup>. Na realidade, sem a existência dos câmbios livres, parece que seria imperativo que se acordasse na aproximação das taxas dos impostos ou, no limite, a que fossem uniformizadas, sob pena de criarem distorções permanentes no comércio intracomunitário<sup>93</sup>.

Há, em todo o caso que assinalar, que o princípio da tributação no país de origem tenderia a beneficiar sempre os países que aplicassem taxas mais baixas de imposto, fomentando assim a criação de emprego e o desenvolvimento industrial e económico de certas zonas da UE<sup>94</sup>. Haveria sempre uma orientação política dos Estados, no sentido de adotarem medidas de gestão das suas taxas do imposto de acordo com o interesse nacional. Todavia, não é de descartar a hipótese de um sistema, como este de tributação no país de origem, que fomentasse a concorrência fiscal entre os EM, levasse à perda global de receitas, e no limite, levasse a colocar em causa a própria coesão política e social entre os EM. É certo que a jurisprudência europeia dá sinais no sentido de a concorrência fiscal entre os Estados Membros poder porventura revelar-se positiva em alguns aspetos. O TJ já se pronunciou, até no domínio da fiscalidade direta, no sentido de ver reconhecida aos particulares, com fundamento nas liberdades de circulação de pes-

---

<sup>91</sup> Todavia, parece-nos que se coloca aqui um outro problema, pois, como é sabido, na UE só certos países podem operar uma desvalorização da moeda, pois grande parte dos EM está na zona euro, o que significa que uma desvalorização da moeda operada na zona euro coloca todos os países em pé de igualdade pois a mesma seria para todos.

<sup>92</sup> XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 82-83

<sup>93</sup> *Ibis Ibidem*, 81.

<sup>94</sup> Assim JOÃO PEDRO SANTOS, *op.cit.*, 24, nt. 26.

soas, a possibilidade de se estabelecerem num determinado EM, com o único objetivo de beneficiarem de um regime fiscal mais favorável<sup>95</sup>.

Contudo, parece evidente que a alternativa a uma harmonização total das taxas no seio da UE, de modo a tornar a tributação do consumo compatível com o princípio da origem, implicaria abrir completamente as portas à concorrência fiscal entre os Estados no domínio do IVA<sup>96</sup>. Assim sendo, aquilo que se poderá questionar neste domínio é de saber se existe atualmente estabilidade política e até social para que se possa abrir assumidamente portas à concorrência fiscal entre os Estados no domínio do IVA, ou se, pelo contrário, esta solução poderá provocar mais divisões numa Europa já suficientemente dividida<sup>97</sup>.

Pretendendo-se um modelo de IVA na origem, sem concorrência fiscal será a possibilidade de se harmonizar totalmente as taxas de IVA na UE um cenário realista? Com taxas tão díspares atualmente em vigor nos EM parece ilusória a possibilidade de haver acordo entre países que aplicam taxas tão diversas de imposto. Chegar a um compromisso implicaria imensas cedências por parte dos EM em matérias delicadas e estritamente ligadas ao exercício da sua soberania. Por outro lado, uma aplicação do princípio da tributação do país da origem, sem haver uma harmonização total das taxas, poderia desencadear uma concorrência desmedida entre os Estados. Poderiam mesmo surgir situações de *race to the bottom* em que se entraria numa espiral de abaixamento das taxas de IVA para captação de empresas e investimentos pelos EM, para assim, fazerem frente à concorrência fiscal vigente em relação aos restantes membros da UE. Esta situação poderia levar a uma perda generalizada de receitas de imposto e a uma possível degradação do ambiente político e social entre os EM.

---

<sup>95</sup> Veja-se assim o Ac. do TJ *Cadbury Schweppes*, de 12 de setembro de 2006, Proc. n.º C-196/04. Nesta decisão o TJ entende que o conceito da liberdade de estabelecimento abrange a possibilidade de os particulares escolherem o EM em que se vão estabelecer, tendo em conta o regime fiscal. Aliás, afirma que o podem fazer com o único objetivo de efetuar uma poupança fiscal, desde que não operem no EM em que pretendam estabelecer uma empresa de fachada ou “caixa de correio”.

<sup>96</sup> O que, de certo modo, até poderá trazer benefícios, pois veja-se o que já foi afirmado pelo próprio TUE no acórdão *supra* mencionado, os EM têm de ter consciência que, com o mercado interno e com as liberdades a ele associadas, os sujeitos passivos e consumidores finais têm a efetiva possibilidade de, em certos parâmetros, optar pelo regime que lhes for mais favorável. Deste modo, caberá aos membros da UE, através da sua política fiscal, adaptar a sua legislação, de modo a atrair mais investimento e tornar o seu Estado mais favorável, nomeadamente para efeitos da tributação do consumo.

<sup>97</sup> Numa Europa que, como muitos afirmam, funciona a duas velocidades, políticas que podem acentuar essa diferença entre as economias, poderão colocar em causa o funcionamento saudável da UE. Como afirma XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 80-81, o princípio da origem poderá ser prejudicial para as economias mais débeis que não se conseguem adaptar de forma tão eficiente como as economias mais fortes. No mesmo sentido, os países que tivessem uma dinâmica de tributação mais alta seriam prejudicados nas exportações para países com cargas tributárias mais baixas.

#### 4.2.2. Dificuldades no direito à dedução

Tal como enunciado acima, no capítulo referente ao regime transitório, uma das dificuldades na aplicação do princípio da tributação no país de origem prende-se com o facto de o montante arrecadado a título de IVA ser entregue ao Estado onde se localiza o transmitente da operação tributável. Nestes termos, de modo a garantir que o IVA não deixa de ser um imposto sobre o consumo mostra-se necessário assegurar um mecanismo de redistribuição das receitas do IVA, de modo a que as mesmas sejam transferidas para o EM onde efetivamente esse consumo ocorre<sup>98</sup>. Uma das soluções para resolver os problemas referentes a esta matéria passaria pela criação de uma câmara de compensação<sup>99</sup> que, funcionando como um sistema central europeu de receção das receitas de IVA, operaria a distribuição das mesmas tendo em conta o consumo final<sup>100</sup>.

A necessidade deste mecanismo justifica-se pelo facto de com um sistema baseado no Estado de origem, o país de destino, onde se realiza o consumo final, deixar de obter as receitas do IVA. A ausência de uma solução para resolver esta deslocação do local de tributação resultaria, como já referimos, numa inversão da natureza do próprio imposto.<sup>101</sup> Isto porque deixariam de ser aplicadas as regras do país do consumo para serem aplicadas as regras do país de produção. Acresce o facto de que, sem um correto mecanismo de redistribuição das receitas do país de origem para os respetivos países onde se dá o consumo, haveria o risco de se criarem certas situações desfavoráveis ao funcionamento do próprio imposto.

Em primeiro lugar, os países importadores veriam as suas receitas do IVA serem transferidas para os países exportadores<sup>102</sup>. Este fenómeno de transferência do local de

---

<sup>98</sup> Veja-se neste sentido, ALEXANDRA MARTINS, *op.cit.* 159.

<sup>99</sup> Ou “*Clearing house mechanism*”. Veja-se entre outros, JORGE MANUEL OLIVEIRA / CARLA RODRIGUES, “Sistema de tributação na origem para as transmissões intracomunitárias com recurso a um sistema de “*Clearing house*” – Avaliação do impacto”, *CTF*, n.º 420, 2007, 344 e ss.

<sup>100</sup> *Vd.* KENNETH VYNCKE / AXEL CORDEWENER / LUC DE BROE, *op.cit.*, 242-243.

<sup>101</sup> Se é que ela já não existe com o próprio princípio da tributação na origem *per si*.

<sup>102</sup> *Vd.* CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...*, *cit.*, 36. A Autora entende que os custos para os Estados importadores líquidos seriam muito avultados, nomeadamente para o Estado português dada a sua qualidade de EM maioritariamente importador. Assim, não é de estranhar, que a par da CE, a Alemanha seja o principal impulsionador da adoção do princípio do Estado de origem no IVA. Veja-se neste sentido BERND GENSER, *op.cit.*, 737.

tributação teria efeitos severos nos orçamentos dos EM<sup>103</sup>, uma vez que o IVA é atualmente uma importante fonte de receita para estes.

Em segundo lugar, a permanência das receitas do IVA no EM onde se encontra localizado o fornecedor, impossibilitaria, ou tornaria demasiado oneroso, o mecanismo de dedução do imposto. Uma vez que o Estado de destino da transação não obteria qualquer receita com a transação intracomunitária, não teria então condições para reembolsar o adquirente daquela pelo imposto suportado, em virtude de este ter sido retido nos cofres públicos do país de origem<sup>104</sup>.

Esta segunda questão levantada parece-nos ser aquela que introduziria maiores fragilidades ao sistema, já que toda a lógica do IVA enquanto imposto neutro seria invertida<sup>105</sup>. Sem um correto mecanismo de redistribuição das receitas, o IVA deixaria de funcionar segundo o método subtrativo indireto para passar a ser um imposto em cascata<sup>106</sup>. Esta solução acabaria por onerar todo o comércio intracomunitário e por lesar principalmente o consumidor final que veria os bens e serviços importados chegarem até si com um preço muito superior.

Do exposto, torna-se evidente que optando-se pela tributação na origem para efeitos de IVA, terá de ser salvaguardada a necessidade de se operar uma distribuição das receitas pelos diversos EM<sup>107</sup>. O funcionamento de uma câmara europeia de compensação seria uma alternativa ao atual regime de autoliquidação existente para as transações comunitárias. Este mecanismo, também denominado, de “*reverse charge*” só fará sentido,

---

<sup>103</sup> Tal como afirma ALBERTO XAVIER, *op.cit.*, 246-250, só com um sistema complexo de compensação destinado ao ressarcimento de perdas fiscais é que se evitaria que a tributação no país de origem tivesse efeitos prejudiciais para os países importadores.

<sup>104</sup> Já abordámos esta questão no capítulo 3 desta nossa exposição.

<sup>105</sup> No sentido de que o sistema fiscal deve criar o mínimo possível de distorções no mercado veja-se, entre outros EDUARDO CUENCA GARCIA / MARGARITA NAVARRO PABSDORF / ANTÓNIO MIHI-RAMIREZ, “Fiscal Harmonization and Economic Integration in the European Union”, *Inzinerine Ekonomika-Enginnering Economics*, n.º 24, 2013, 50. Entendem os Autores que além de neutro um sistema fiscal competente, deverá corrigir falhas de mercado, evitando nomeadamente interações adversas com os regimes fiscais dos países vizinhos. Contudo, numa UE em que os sistemas fiscais estão virados para dentro, torna-se mais complexo operar uma tributação que não crie distorções e quebras na neutralidade.

<sup>106</sup> *Vd.* CLOTILDE CELORICO PALMA, *op.cit.*, 15-18, citando XAVIER DE BASTO, *op.cit.*, 41 a Autora transcreve que o método subtrativo indireto é a trave-mestra do sistema do IVA, uma vez que esta técnica de liquidação está na base da possibilidade de os sujeitos passivos poderem efetuar a dedução do imposto suportado a montante. Assim, aquele método, permite operar em simultâneo vários objetivos, ou seja provoca o efeito de anestesia fiscal pelo facto de redistribuir o encargo fiscal pelos diversos sujeitos passivos. Além do mais, permite um controlo cruzado de informação entre os diversos intervenientes nas sucessivas fases de liquidação do imposto.

<sup>107</sup> Neste contexto, KENNETH VYNCKE / AXEL CORDEWENER / LUC DE BROE, *op.cit.*, 243, falam de uma fórmula de distribuição, tal como aquela utilizada na distribuição das receitas nos Estados organizados sob a forma de federação.

contudo, num regime em que seja suposto o imposto ficar retido no país de destino. Optando-se por um regime baseado na tributação na origem, uma liquidação do imposto efetuada pelo adquirente seria uma solução antagónica ao próprio funcionamento do princípio.

Um sistema de compensação garantiria que o IVA mantivesse a característica essencial da neutralidade. Seguindo o exemplo que nos é dado por JORGE MANUEL OLIVEIRA e CARLA RODRIGUES<sup>108</sup>, quando uma empresa espanhola vende uma determinada mercadoria, tributada de acordo com o princípio do país de origem, a uma empresa portuguesa, aquela liquida o IVA e entrega o respetivo imposto às autoridades espanholas. Todavia, o adquirente português passa a ter o respetivo direito à dedução do IVA liquidado pela empresa espanhola. Posteriormente, a administração fiscal espanhola operará a entrega do IVA que recebeu à empresa portuguesa através do sistema de *clearing*<sup>109</sup>. A partir deste momento a cadeia de liquidação do IVA manter-se-á em Portugal sem qualquer alteração ao regime já vigente.

Contudo, esta solução parece levantar algumas dúvidas. Em primeiro lugar, é duvidoso que as administrações fiscais dos diversos EM estivessem dispostas a entregar imposto liquidado por sujeitos passivos seus residentes a empresas residentes em outros EM. Uma vez que estamos a lidar com matérias demasiado ligadas à soberania dos Estados este mecanismo de compensação, tal como proposto pelos autores, parece presumir uma boa vontade por parte dos EM que tal, como afirmado numa Comunicação da Comissão<sup>110</sup>, parece ser ainda politicamente irrealizável. Além do mais, um sistema de compensação como este que aqui se descreve colocaria os Estados numa relação de dependência uns dos outros.<sup>111</sup> Ou seja, o Estado de destino estaria sempre dependente da correta liquidação e cobrança do imposto no Estado de origem.

Em segundo lugar, põe-se a questão de, havendo reembolso a um sujeito passivo em valor inferior ao devido ou em desconformidade com a lei, saber quais os meios e perante quem poderia o mesmo reagir? Um sistema configurado nestes moldes talvez exigisse uma autoridade europeia propositadamente criada para resolver conflitos de

---

<sup>108</sup> *op.cit.*, 347-348.

<sup>109</sup> Sendo a administração fiscal espanhola a substituir-se à administração fiscal portuguesa, no que toca ao reembolso do imposto, resolve-se o problema da existência de taxas distintas, pois a primeira tratará a empresa portuguesa como de fosse uma empresa sediada em Espanha. Neste sentido, o exemplo dado pelos Autores inclui taxas diversas na origem e no destino.

<sup>110</sup> COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO, *op.cit.*, 237.

<sup>111</sup> Veja-se, neste sentido, MIGUEL SILVA PINTO, “A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos”, *RFPDF*, ano 2, n.º 2, 2009, 134.

tributação transnacionais, sob pena de se implementar um regime mais penoso para os contribuintes a nível de segurança e certeza jurídica do que aquele previsto atualmente pelas legislações internas dos diversos EM. Esta solução além de pressupor uma harmonização das regras procedimentais tributárias exigiria uma estrutura política para as quais a UE ainda parece não estar preparada.

## 5. O problema da fraude

Um dos objetivos pelo qual as sucessivas propostas de reforma do IVA, no sentido da afirmação do princípio do Estado de origem, têm sido lançadas pela Comissão, nomeadamente no Livro Verde, prende-se com a ambição de tornar o IVA mais robusto e à prova de fraude<sup>112</sup>.

A fraude fiscal no IVA, além de criar a inevitável quebra das receitas no orçamento dos EM, tem ainda uma série de efeitos colaterais<sup>113</sup>. Talvez o efeito mais preocupante seja a interferência na atividade económica, uma vez que se torna suscetível de abalar a neutralidade desejável que a tributação do consumo pretende manter no mercado, permitindo, assim, que certos bens e serviços sejam colocados no mercado a preços significativamente mais baixos do que o seriam na ocorrência de uma tributação regular<sup>114</sup>.

A abolição das fronteiras fiscais, operada em 1993, levou a uma acentuada diminuição do controlo efetuado na entrada e saída de bens e serviços nos diversos EM o que originou uma maior propensão para o surgimento de esquemas fraudulentos no domínio do IVA. Esta parece ter sido uma das razões que levou a Comissão a elaborar uma pro-

---

<sup>112</sup> Centrando-se a nossa análise no estudo da fraude fiscal no IVA remetemos, para uma análise detalhada do instituto jurídico da fraude fiscal, para, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Portuguesa, 2009, 229-241. Quanto às várias formas de fraude e aos meios de reação atualmente vigentes no ordenamento jurídico português *vd.* FRANCISCO VAZ ANTUNES, “A Evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”, in *Estudos de Direito Fiscal – Teses seleccionadas do I curso de pós-graduação em Direito Fiscal*, Almedina, 2006, 79 e ss e ANTÓNIO FRADA DE SOUSA, “A luta contra a fraude, evasão e abusos na jurisprudência recente do tribunal de justiça das comunidades europeias em matéria fiscal – Algumas notas”, *CTF*, n.º 420, 2007, 10 e ss.

<sup>113</sup> Para uma análise da fraude no âmbito da jurisprudência comunitária *vd.* ANTÓNIO FRADA DE SOUSA, “A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre práticas abusivas no sistema comum de IVA.” in *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal - Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, 2009, 119 ss.

<sup>114</sup> Veja-se, neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA- A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias”, in *Estudos de IVA II*, Almedina, 2012, 211.

posta no sentido de transitar de um regime de IVA baseado no destino, para um regime de IVA baseado na origem. Esta proposta tinha como principal objetivo que cada Estado tributasse os bens e serviços antes de estes saírem do seu território. Tributando-se as exportações e isentando-se as importações os riscos de fraude seriam significativamente mais diminutos<sup>115</sup>. Assim, a tributação das exportações seria suscetível de minimizar os riscos inerentes ao atual funcionamento do regime transitório do IVA, que é muitas vezes associado aos altos índices de fraude afetos à arrecadação deste imposto<sup>116</sup>. Uma vez que com a tributação no Estado de destino, os bens ou serviços são expedidos do país de origem sem qualquer tributação, os mesmos estarão em circulação no espaço comunitário sem lhes ter sido liquidado o respetivo IVA. Esta circunstância é suscetível de originar um fenómeno denominado comumente como fraude carrossel.

Este tipo de fraude é caracterizado pela simulação de transações intracomunitárias por sociedades fictícias, no Estado de destino, que liquidando mas não entregando o IVA ao Estado, funcionam como protetoras em relação a outras empresas que depois vão requerer, junto do Estado, a respetiva dedução/reembolso do imposto pago a montante.<sup>117</sup> De uma forma resumida a fraude carrossel funciona da seguinte forma: Uma empresa A opera uma transmissão intracomunitária para a empresa B, isenta de IVA ao abrigo do atual regime transitório do IVA<sup>118</sup>. A empresa B, posteriormente, vende a mesma mercadoria a uma empresa C sediada no seu Estado. A empresa B recebe o IVA da venda mas não o entrega ao Estado e de seguida desaparece<sup>119</sup>. Seguidamente a empresa C reclamará do Estado o reembolso do IVA que entregou à empresa B<sup>120</sup>. Posteriormente C faz uma nova transmissão intracomunitária para a empresa A, isenta de IVA visto que esta se encontra em outro EM e assim, o “carrossel gira” vezes sem conta<sup>121/122</sup>. Além da respetiva não entrega do IVA liquidado, este tipo de fraude gera por

---

<sup>115</sup> Veja-se, assim, SILVIA FEDELI / FRANCESCO FORTE, “EU VAT Frauds”, *European Journal of Law and Economics*, vol. 31, 2011 145.

<sup>116</sup> Estimativas apresentadas pela “*The Internacional VAT Association*” estimam perdas na arrecadação do Imposto na ordem dos 60-100 mil milhões de euros por ano em toda a UE. *Vd.* SILVIA FEDELI / FRANCESCO FORTE, *op.cit.*, 144. Isto significa que cerca de 12% do IVA que deveria ser cobrado, não o chega a ser, desde logo por situações de fraude, erros, negligência e insolvência dos sujeitos passivos. Veja-se, assim, ALEXANDRA MARTINS, *op.cit.*, 175, nt. 55.

<sup>117</sup> *Vd.* ANA PAULA PORTELA, *Fraude fiscal em IVA*, in III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2006, 13-19.

<sup>118</sup> Normalmente denominada de *conduit company*.

<sup>119</sup> Esta empresa B é apelidada de *missing trader*.

<sup>120</sup> A empresa C é designada de *broker*.

<sup>121</sup> Veja-se assim TIAGO ANDRÉ TAVARES DOS SANTOS, *Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA – Metodologia e Impacto em Portugal e na UE*, Instituto Superior de Economia e Ges-

parte das empresas envolvidas um dever do Estado de reembolsar um imposto que nunca chegou a receber<sup>123</sup>.

Este mecanismo de atuação das empresas, que leva ao fenómeno de fraude, tem como impulsionador algumas fragilidades do atual regime transitório<sup>124</sup>. Em primeiro lugar, o facto de as transmissões intracomunitárias estarem isentas leva a que os bens e serviços, nas operações entre sujeitos passivos, circulem no espaço comunitário sem qualquer carga fiscal. Isto é, a não liquidação do IVA, no momento do fornecimento, funciona como uma circunstância que facilita à consumação da fraude.<sup>125</sup> Em segundo lugar, a circunstância de se terem abolido as fronteiras físicas entre os EM fez com que o mecanismo comunitário de liquidação de mercadorias à chegada, no país de destino, se faça através do mecanismo de *reverse charge*. Ou seja, é o próprio sujeito passivo que liquida o imposto, tendo depois o respetivo direito à dedução. Todos estes elementos contribuem, desde logo, para que não haja, por parte do Estado de origem, qualquer interesse em controlar as suas transmissões, já que elas só são tributadas no destino<sup>126</sup>.

Um outro fator que leva a que reiteradamente os índices de fraude se mantenham elevados<sup>127</sup> é o mau funcionamento do atual sistema de troca de informações entre as

---

tão da Universidade Técnica de Lisboa, 2011, 9-10; e CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA- A nova Directiva...”cit., 212-219

<sup>122</sup> O esquema pode torna-se significativamente mais complexo, pois, muitas vezes, nesta cadeia fraudulenta, há a intervenção de outras sociedades denominadas de *buffers*. Estas empresas são absolutamente cumpridoras, liquidando e deduzindo devidamente o IVA; a sua intervenção pode ser totalmente inocente, pois podem nem se aperceber que fazem parte de uma cadeia com o fim de cometer a fraude. Estas empresas são incluídas no carrossel para confundir as administrações fiscais, ou seja, funcionam como uma espécie de camuflagem e aparecem normalmente entre a *missing trader* e a *broker*. Neste sentido, TIAGO ANDRÉ TAVARES DOS SANTOS, *op.cit.*, 11.

<sup>123</sup> Neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – A nova Directiva...”cit., 213.

<sup>124</sup> Tal como afirma CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado – *Quo Vadis?*”, *RCEJ*, n.º5, 2005, 92-93, o sistema transitório de IVA implementado na UE mostra-se permeável à fraude.

<sup>125</sup> Veja-se, assim, BEATE WOHLFAHRT, *op.cit.*, 389, o qual entende que a isenção na transmissão intracomunitária e o atual regime de dedução do imposto suportado pelo adquirente são a maior fragilidade do atual regime transitório, contribuindo para um acentuado índice de fraude.

<sup>126</sup> Ou seja, uma das grandes fragilidades do atual regime de IVA prende-se com o facto de as operações internas e as operações intra-UE estarem submetidas a regimes de tributação diferentes. Esta disparidade, além de colocar em causa o bom funcionamento do mercado interno, cria mecanismos de proliferação de esquemas fraudulentos. Isto porque, com uma diversidade de regimes internos e com um regime especial para as transações comunitárias, torna-se mais complexa a cooperação administrativa entre as administrações fiscais e as próprias entidades europeias. Assim, CLOTILDE CELORICO PALMA, “25 Anos de IVA...”cit., 24-25.

<sup>127</sup> Estima-se que 12% do IVA na UE não seja cobrado. Veja-se assim, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A recente Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, in *Estudos de IVA II*, Almedina, 2012, 37.

diversas administrações fiscais dos EM. Isto é, o VIES<sup>128</sup> não atua com a rapidez desejável para evitar que as situações de fraude no âmbito do comércio intracomunitário de consumem. Ou seja, deveria haver uma abordagem mais eficaz para fazer face à fraude súbita.<sup>129</sup>

Do exposto resulta que um regime do IVA baseado na tributação no país de origem poderia resolver uma das fragilidades do atual paradigma da tributação do consumo na UE, uma vez que as mercadorias deixariam de circular no espaço comunitário livres de imposto<sup>130</sup>

Todavia, como já foi aqui mencionado nesta nossa exposição, os problemas que uma transição para o princípio da origem levanta são tantos, ou mais, do que as questões que o mesmo se propõe resolver. Deste modo, questionamos se não haverá alternativas ao combate à fraude no IVA que não impliquem uma solução de todo radical, como seria a transição para um regime baseado na tributação no país de origem. Neste sentido, têm sido aliás, apresentadas algumas propostas, por parte da Comissão, para reduzir a exposição do atual regime de IVA à fraude.

Desde logo, propôs-se aumentar a cooperação entre as diversas administrações fiscais de modo a evitar o surgimento de atividades fraudulentas, assim como aumentar os esforços para uma maior harmonização das regras de faturação. Uma outra proposta passa pelo reforço da possibilidade de serem facultadas informações sobre sujeitos passivos estabelecidos em outros EM<sup>131</sup>. A necessidade de obter informações de forma mais rápida e eficiente poderá servir de rampa de lançamento para a necessária reforma do sistema VIES<sup>132</sup>. Uma outra medida para resolver o dilema da fraude no IVA passa por incluir um sistema generalizado de autoliquidação do imposto obrigatório para todos os EM.<sup>133</sup> Segundo o governo austríaco foram apresentados alguns resultados posi-

---

<sup>128</sup> Este mecanismo funciona como uma forma de transmissão automática da informação, entre os EM, das transações intracomunitárias isentas. Veja-se assim, MIGUEL SILVA PINTO, “A luta contra a fraude...”, cit., 131, em especial a nt. 12.

<sup>129</sup> Neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A recente Comunicação...”cit., 37.

<sup>130</sup> No entender de MÁRIO ALEXANDRE, “A Harmonização do IVA: objetivos e estratégias”, *CTF*, n.º 390, 1998, 231, esta é sem dúvida uma notável vantagem do sistema de tributação na origem. Isto porque o imposto seria liquidado e entregue no Estado de origem, não dando possibilidade ao adquirente no EM de destino a se aproveitar da isenção das transmissões intracomunitárias, uma vez que o IVA seria liquidado pelo fornecedor estabelecido no EM de origem e entregue aos cofres do mesmo.

<sup>131</sup> Estas medidas antifraude podem ser consultadas na Comunicação da Comissão ao Conselho de 1 de dez. de 2008, COM(2008) 807 final.

<sup>132</sup> Assim, MIGUEL SILVA PINTO, “A luta contra a fraude...”cit., 131, refere que é recomendável à Comissão a recolha de informação de forma mais rápida.

<sup>133</sup> Veja-se assim, CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – A nova Directiva...”cit., 214-215. Na realidade, a proposta foi lançada pelos governos alemão e austríaco, ao abrigo da Comunicação da

tivos no que toca à diminuição dos índices de fraude na aplicação deste mecanismo em certos sectores na Áustria.<sup>134</sup> Certos EM, nos quais Portugal se inclui, têm defendido, em todo o caso, que deve ser dada prioridade a medidas menos radicais<sup>135</sup>. Neste sentido, a CE propôs uma alteração à diretiva 2006/112/CE<sup>136</sup> de modo a facilitar o sistema de troca de informações entre EM para assim dinamizar a luta contra a fraude, nomeadamente a fraude carrossel.<sup>137</sup> A 1 de dezembro de 2008 a Comissão apresentou uma comunicação na qual pretendia reforçar a eficácia dos sistemas fiscais. Entre as várias medidas enunciadas destaca-se a harmonização das regras referentes ao cancelamento do registo dos sujeitos passivos<sup>138</sup>, de modo a evitar que constem nas listas dos diversos EM entidades fantasma que tem como único objetivo funcionar como “*missing trader business*”.

Uma outra proposta apresentada, na citada comunicação, propõe a criação de um regime de responsabilidade do fornecedor quando este tenha facilitado a materialização do esquema de fraude.<sup>139</sup> Esta regra já está atualmente contemplada na Diretiva IVA. Tem, contudo, sido de aplicação meramente doméstica. A proposta anunciada vai no sentido de alargar esta responsabilização para as transações intracomunitárias.<sup>140</sup>

Dadas estas alternativas, parece-nos que se pode constatar que uma passagem, tão radical, para um regime baseado na origem com o propósito de evitar a fraude pode ser evitada com outras medidas menos radicais que permitam combater eficazmente essa fraude. Uma vez que, como já foi mencionado na nossa exposição, aquela não parece

---

Comissão ao Conselho de 19 de julho de 2006, COM(2006) 404 final. *Vd.* JOSÉ C. GOMES SANTOS / CARLA RODRIGUES / JORGE MANUEL OLIVEIRA / NUNO FILIPE C. CARNEIRO, “IVA – “Reverse-Charge” Análise de Impacto”, *CTF*, n.º 419, 2007, 165.

<sup>134</sup> Todavia, não é de descartar os eventuais impactos desta medida no funcionamento do mercado interno, dado que um sistema generalizado de autoliquidação do IVA é manifestamente diferente daquele que temos atualmente. Além do mais, existe o risco de um método de tributação, como o aqui proposto, poder afetar o estágio de harmonização do IVA, como ele hoje se encontra e como se pretende que ele se consolide no futuro. Estando a lidar com um fenómeno como a fraude, haverá sempre o risco de os operadores económicos desenvolverem novos mecanismos de fraude, contudo, este cenário será sempre uma realidade por mais perfeito que um regime de tributação se torne. Neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA- A nova Directiva...” cit., 214.

<sup>135</sup> Não sendo a nossa base de estudo as vantagens e desvantagens de um sistema generalizado de “*reverse charge*”, remetemos para a ponderação dos argumentos contra e a favor do regime apresentadas por JOSÉ C. GOMES SANTOS / CARLA RODRIGUES / JORGE MANUEL OLIVEIRA / NUNO FILIPE C. CARNEIRO, *op.cit.*, 198-202.

<sup>136</sup> Dir. 2006/112/CE do Conselho de 28 de nov. 2006.

<sup>137</sup> Veja-se assim, CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – A nova Directiva...” cit., 215.

<sup>138</sup> *Ibis Ibidem*, 215-216 e Comunicação da Comissão ao Conselho de 1 de dez. 2008, COM (2008) 805 final.

<sup>139</sup> Assim, MIGUEL SILVA PINTO, “A luta contra a fraude...” cit., 145-147.

<sup>140</sup> Desta forma, a proposta parece querer, através de um regime de responsabilização solidária, detetar as empresas denominadas de *buffers*. Veja-se assim o que por nós foi dito, acerca daquelas, na nt. 122 desta nossa exposição.

ser a solução mais proporcional para resolver as incoerências e o potencial de fraude que o atual regime de IVA encerra. Não está, aliás, demonstrado que a tributação na origem diminuísse os índices de fraude ou não fizesse surgir novos mecanismos fraudulentos, uma vez que, ao contrário de outras propostas feitas pela Comissão, um sistema na origem ainda não foi testado com caráter geral na UE.

Acresce ainda o facto de que uma das principais causas apontadas para a complexidade do sistema de IVA atual e para a pouca rapidez com que a UE consegue reagir à fraude se prende com a existência de 27 regimes de IVA diferentes<sup>141</sup>. Portanto, mesmo havendo uma transição para um regime de tributação do consumo na UE baseado no princípio do país de origem, continuaríamos a ter uma diversidade considerável de ordenamentos, com práticas administrativas diferentes entre os vários EM. Deste modo, uma forma mais eficaz de resolver a falta de eficiência da UE, na reação contra a fraude, deveria passar, desde logo, por um novo impulso nos esforços de harmonização dos sistemas de IVA dos diversos EM<sup>142</sup>.

A fraude foi, com efeito, uma das razões pela qual a Comissão lançou a proposta de transição para um regime de IVA comunitário definitivo, baseado no princípio da tributação na origem. Esta solução, como já foi mencionado nesta nossa exposição, seria, contudo, apenas prevalente no tocante às transações comunitárias. Ou seja, em relação aos países terceiros, não pertencentes à UE, continuaria a vigorar o princípio da tributação no país de destino. Poderíamos assim continuar a assistir a certas situações de fraude originadas, não com base no comércio intracomunitário, mas com base nas importações provenientes de países terceiros.

## **6. Uma uniformização do IVA a nível comunitário**

Uma harmonização total das regras do IVA e a criação de um sistema de compensação que consolide vinte e sete<sup>143</sup> regimes, diferentes uns dos outros, é sem dúvida uma dificuldade acrescida à implementação de um regime de tributação na origem. Tendo em conta esta dicotomia de regimes, alguns autores propuseram transformar o IVA num

---

<sup>141</sup> Neste sentido, ALEXANDRA MARTINS, *op.cit.*, 171

<sup>142</sup> Tal como afirma CLOTILDE CELORICO PALMA, “25 Anos de IVA...” cit., 22-23, o grau de harmonização atual no IVA é manifestamente insatisfatório, uma vez que, com uma diversidade tão acentuada de regimes, fica, desde logo, em causa a neutralidade do imposto.

<sup>143</sup> Com a adesão da Croácia à UE serão futuramente vinte e oito regimes diferentes de IVA.

imposto mais adaptado ao mercado interno<sup>144</sup>, isto é regulado e arrecadado a nível europeu.

Uma série de vantagens são apontadas a um regime desta natureza, desde logo haveria uma diminuição das burocracias administrativas, uma vez que deixaria de haver necessidade de manter mecanismos de autoliquidação e de informação entre administrações fiscais. Além do mais, evitar-se-ia a necessidade de haver uma harmonização total das taxas entre os EM, dado que o modelo de IVA que aqui se propõe seria composto por uma taxa única. Sem dúvida seria uma forma de evitar todos os inconvenientes derivados da necessidade de harmonização total das taxas.

Contudo, uma das maiores vantagens na adoção de um modelo de tributação do consumo de natureza comunitária arrecadado por instituições europeias seria o autofinanciamento da UE. A questão da obtenção de receitas próprias a nível europeu seria uma vantagem não só pelas múltiplas faculdades de financiamento, mas também pelo facto de haver uma maior transparência para com os próprios cidadãos dos diversos EM.<sup>145</sup> Um dos problemas centrais do orçamento da UE prende-se com o facto de o mesmo ser primordialmente financiado por contribuições nacionais dos EM<sup>146</sup>. Como já foi referido este não era o objetivo inicial da política orçamental comunitária, pois a dependência da contribuição dos EM deveria ser um regime que vigoraria a título transitório. Contudo, esta prática veio a reiterar-se ao longo dos anos, tendo eventualmente sido reforçada. Consequentemente a UE veio progressivamente a perder autonomia financeira. Uma das fragilidades do orçamento da UE prende-se efetivamente com a estrutura das suas receitas.<sup>147</sup> A falta de fundos públicos disponível para financiar o orçamento da UE exige que sejam encontradas outras soluções que satisfaçam a necessidade de obter fundos próprios<sup>148</sup>

No contexto do IVA foram sendo apresentadas algumas propostas que vão de encontro às necessidades de financiamento da UE. Em primeiro lugar, sugeriu-se o aproveitamento de impostos já existentes nos EM, nomeadamente a transferência de uma parte do IVA arrecadado por cada Estado, ou parte do imposto tributado no consumo de energia<sup>149</sup>. Outras alternativas passam por operar uma tributação das transações

---

<sup>144</sup> *Vd. KENNETH VYNCKE/ AXEL CORDEWENER / LUC DE BROE, op.cit. ,242-243.*

<sup>145</sup> *Assim, JUTTA HAUG / ALAIN LAMASSOURE / GUY VERHOFSTADT, op.cit, 30.*

<sup>146</sup> *Veja-se assim, JUTTA HAUG / ALAIN LAMASSOURE / GUY VERHOFSTADT, op.cit, 2.*

<sup>147</sup> *Neste sentido, JUTTA HAUG / ALAIN LAMASSOURE / GUY VERHOFSTADT, op.cit, 2.*

<sup>148</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1096\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1096_pt.htm) [consultado em 12-11-2013].

<sup>149</sup> *Veja-se neste POPA DIANA / COROIO SORINA, “The Future of the european union’s proper resources”, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, vol. 17, 2008, 462.*

financeiras, dos transportes ou das telecomunicações. Contudo, a proposta que aparenta ser mais promissora no âmbito do IVA vai no sentido de incluir como fonte de receita o montante de IVA arrecadado nas transações transfronteiriças intracomunitárias. Neste sentido, MIGUEL POIARES MADURO<sup>150</sup>, defende que a própria receita proveniente de transações internas com significativas conexões com operações transfronteiriças poderiam ser arrecadadas a favor do orçamento da UE. Sem dúvida o IVA oferece uma vantagem significativa quanto à possibilidade de se tornar uma fonte direta do orçamento da UE, uma vez que se encontra fortemente harmonizado, relativamente a outros impostos.

É nesta medida importante haver uma maior clareza do orçamento da UE no sentido de que o mesmo deve incentivar o crescimento estável, económico e social. Para que tal propósito possa ser concretizado a Europa precisa de um financiamento mais robusto e de uma plataforma constante de receitas. É nessa medida que atualmente está a ser estudada a manutenção do financiamento da UE até 2020.<sup>151</sup>

## 7. Conclusão

Do exposto, podemos concluir que o atual sistema de tributação do consumo, através do IVA, vigente na UE não se mostra satisfatório. Desde logo porque, como já mencionámos nesta nossa exposição, não permite tratar as transações intracomunitárias exatamente como se de transações internas se tratassem. Esta circunstância atenta contra a possibilidade de se implementar no seio da UE um verdadeiro mercado interno. Tendo plenamente conhecimento desse facto o legislador comunitário instituiu esse mesmo sistema como sendo transitório.

Contudo, as alternativas propostas pela Comissão para a adoção de um sistema de tributação no país de origem levantam imensas questões que ainda hoje se mostram de difícil resolução. A maior parte dos problemas presentes na aplicação do regime proposto prende-se com o facto de não haver uma harmonização total tanto das regras administrativas do imposto como das taxas. Deste modo, o princípio da tributação no país de

---

<sup>150</sup> <http://www.project-syndicate.org/commentary/the-euro-s-crisis-of-democracy> [consultado em 12-11-2013]

<sup>151</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1096\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1096_pt.htm)

destino tem sido interpretado como um regime transitório com características de definitivo<sup>152</sup>

Esta falta de harmonização é um indício de que ainda não há uma vontade política por parte dos diversos Estados na UE para levar a cabo uma maior integração das regras do IVA. Assim sendo, alguns autores avançam com algumas propostas no sentido de manter em funcionamento o atual regime contando que seja aperfeiçoado.<sup>153</sup> Mesmo o atual regime de tributação, não sendo isento de críticas, garante a neutralidade desejável do imposto, algo que de certo modo o princípio da origem em sede de IVA ainda não seria suscetível de garantir dada a inexistência de harmonização total das taxas do imposto nos diversos EM.

Neste sentido, a CE apresentou a 6 de dezembro de 2011 uma comunicação quem vem, finalmente, abandonar a ideia de aplicação, no seio da tributação do consumo na UE, do princípio da tributação no país de origem<sup>154</sup>. Assim sendo, a assumiu-se, a partir de 2000, que seria impossível haver uma transição para um regime de tributação baseado na origem, adotando assim uma visão mais pragmática da questão.<sup>155</sup> Isto é, a visão de que o IVA europeu pode funcionar na EU exatamente como se no interior de um país se tratasse é hoje, na opinião da Comissão, irrealizável dados os enormes esforços de ajustamento que se exigiria.

Em primeiro lugar, seria imperativo providenciar pela harmonização total das taxas do imposto, sob pena de se colocar em causa a neutralidade do imposto, dando a possibilidade de se criarem distorções concorrenciais de natureza fiscal. Em segundo lugar, seria necessário implementar um sistema de compensação para garantir que o imposto arrecadado pelo Estado de origem fosse transferido para o país em que se dá efetivamente o consumo. Em terceiro lugar, uma transição para um sistema baseado na tributação no país de origem exigiria que os EM dependessem uns dos outros para arrecadar uma parte substancial das suas receitas de IVA.<sup>156</sup>

Sendo a fraude uma das desvantagens apontadas ao regime transitório do IVA na UE, há contudo alternativas viáveis à solução de transitar para um regime baseado na

---

<sup>152</sup> Neste sentido CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução...*, cit., 36.

<sup>153</sup> *Vd. ALEXANDRA MARTINS, op.cit., 179.*

<sup>154</sup> Veja-se assim, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A recente Comunicação...” cit., 31. Elenca na referida Comunicação, COM (2011) 851 final, estão os propósitos de definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA, para que possa manter as suas funções de gerar receita. Um outro objetivo passa por aumentar a competitividade na UE.

<sup>155</sup> Neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A recente Comunicação...” cit., 32.

<sup>156</sup> Para uma síntese das principais dificuldades na adoção do princípio da tributação no país de origem veja-se, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A recente Comunicação...” cit., 33.

tributação na origem. Assim, propõe-se exigir uma maior responsabilização dos EM quanto à arrecadação de receitas, uma melhoria nas trocas de informação entre os EM no que toca aos sujeitos passivos do IVA e um reforço no leque de obrigações declarativas dos mesmos.<sup>157</sup>

Como alguns autores têm vindo a propor, a implementação no espaço europeu de um IVA mais adaptado ao mercado interno, arrecadado a nível da UE com uma taxa única talvez seja uma alternativa viável ao princípio da tributação no país de origem. Todavia, torna-se notório que conhecidas as dificuldades decorrentes do processo de harmonização do imposto, esta hipótese parece, para já, irrealizável.

Compreender o sistema de IVA em articulação com a necessidade de financiamento da EU, com receitas próprias, talvez se afigure como uma perspetiva de abordagem mais promissora para permitir uma maior e consolidada harmonização do imposto no futuro. A acentuada necessidade de obtenção de receitas próprias por parte da UE e as sucessivas dependências do orçamento comunitário nos EM levam a que se torne urgente a necessidade de reformular o modo como aquela se financia.

A tributação das operações transfronteiriças, como fonte de receita do orçamento comunitário, é, como já aqui por nós foi referido, uma hipótese que se encontra a ser estudada pela CE e que poderá trazer, no futuro, um novo rumo ao IVA na UE.

Independentemente do modelo de tributação do consumo na UE que se possa idealizar terá de haver a passagem para um regime definitivo que, de uma vez por todas, retire o IVA europeu do *limbo* em que este se encontra desde a sua génese.

---

<sup>157</sup> Veja-se, MIGUEL SILVA PINTO, “A luta contra a fraude...”cit., 129. Quanto às propostas para o combate à fraude fiscal no espaço europeu veja-se Comunicação da Comissão ao Conselho, Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social de 31 de maio de 2006 COM (2006) 254 final.

## BIBLIOGRAFIA

AAVV (BEN J.M TERRA, PETER J. WATTEL), *European Tax Law*, 6ª Edição, Wolters Kluwer, Holanda, 2012.

AAVV (EDUARDO CUENCA GARCIA, MARGARITA NAVARRO PABSDORF, ANTÓNIO MIHI-RAMIREZ), “Fiscal harmonization and economic integration in the European Union”, *Inzinerine Ekonomika-Enginnering Economics*, n.º 24, 2013, 44-51 [disponível em <http://www.inzeko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/3503/2309> e consultado em 27.06.13].

AAVV (INE LEJEUNE, JEANINE DAOU, STEIN DE MAEIJER), “The european Commission’s Communication on the future of VAT: a recipe for growth”, *International VAT Monitor*, março-abril 2012, 99-106.

AAVV ( JOÃO RICARDO CATARINO, VASCO BRANCO GUIMARÃES), *Lições de Fiscalidade, vol. I – princípios gerais e fiscalidade interna*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013.

AAVV (JOSÉ GOMES SANTOS, CARLA RODRIGUES, JORGE MANUEL OLIVEIRA, NUNO FILIPE CARNEIRO), “IVA – Reverse-Charge – Análise de Impacto”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 419, janeiro-junho 2007,153-209.

AAVV (KENNETH VYNCKE, AXEL CORDEWENER, LUC DE BROE), “Towards a simpler, more robust and efficient VAT system by levying VAT at EU level”, *International VAT Monitor*, julho-agosto 2011, 242-248.

AAVV (LUÍS MORAIS, JOÃO ATANÁSIO, JOÃO FERREIRA, NUNO RODRIGUES), *O Novo Direito Internacional Económico*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 2011.

AAVV (MICHAEL AUJEAN, CHRISTIAN VALENDUC, MARC WOLF), “Reform of the EU VAT system for intra-community transactions”, *Internacional VAT Monitor*, janeiro-fevereiro 2013, 12-16.

AAVV (SATYA PODDAR, ERIC HUTTON), “Zero-rating of interstate sales under a subnational VAT: a new approach”, in *94<sup>th</sup> Annual Conference on Taxation*, 2001, 200-207

[disponível em <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=1300af84-72e2-4516-8d23-5b79a4f4ab81%40sessionmgr112&vid=8&hid=107> e consultado em 05-06-2013].

ALEXANDRE, MÁRIO ALBERTO “A harmonização do IVA: objectivos e estratégias”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, abril-junho 1998, 221-237.

ANTUNES, FRANCISCO VAZ, “A Evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português”, in *Estudos de Direito Fiscal – Teses seleccionadas do I curso de pós-graduação em Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006, 63-186.

BASTO, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional – Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1991.

CARLOS, AMÉRICO FERNANDO BRÁS, *Impostos – Teoria Geral*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO, “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA – Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado interno”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 428, janeiro-junho 2012, 233-257.

COMISSÃO EUROPEIA, “Um bilião de euros para investir no futuro da Europa — quadro orçamental da UE para 2014-2020”.

[disponível em [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-1096\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1096_pt.htm) e consultado em 10.12.13].

DAVIES, GARETH, “Services, citizenship and the country of origin principle”, *Edinburgh Europa Institute*, Edimburgo, fevereiro 2007, 1-23 [disponível em [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1007728](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1007728) e consultado em 10.09.13].

DIANA, POPA; SORINA, COROIO, “The future of the european union’s proper resources”, *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series.*, Vol. 17, Issue 3, 2008, 461-466

[disponível em <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=1300af84-72e2-4516-8d23-5b79a4f4ab81%40sessionmgr112&vid=4&hid=107> e consultado em 10.12.13].

FEDELI, SILVIA; FORTE, FRANCESCO, “EU VAT frauds”, in *European Journal of Law and Economics*, vol. 31, Universidade de Roma, Roma, novembro 2009, 1-28 [disponível em <http://www.dipecodir.it/upload/wp/pdf/wp129.pdf> e consultado em 26.11.13].

GENSER, BERND, “Coordinating VATs between EU member states”, *International Tax and Public Finance*, n.º 10, novembro 2013, 735-752.

GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL, *Direito da União*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

MADURO, MIGUEL POIARES, “The Euro’s Crisis of Democracy.” *Project Syndicate*.

[disponível em

<http://www.project-syndicate.org/commentary/the-euro-s-crisis-of-democracy>

e consultado em 02.12.13].

MARTINS, ALEXANDRA, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Perspectivas e Desenvolvimentos”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, ano V, janeiro 2013, 152-182.

MARTINS, ANTÓNIO, “Sources of complexity in the value added tax: a european perspective”, in *99th Annual Conference of Taxation*, Universidade de Coimbra, Coimbra.

[disponível em <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=e0349060-8e62-449a-b811-87e9dd2caa77%40sessionmgr4002&vid=4&hid=4102> e consultado em 15-07.13].

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012.

OLIVEIRA, JORGE MANUEL; RODRIGUES, CARLA, “Sistema de tributação na origem para as transmissões intracomunitárias com recurso a um sistema de *clearing house* – Avaliação do impacto”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 420, julho-dezembro, 2007, 343-374.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, “25 Anos de IVA em Portugal – De onde vimos e para onde vamos?”, in *Estudos de IVA II*, Almedina, Coimbra, 2012, 7-28.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, “A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Quo Vadis?”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 5, 2005, 53-105.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, “A recente Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, in *Estudos de IVA II*, Almedina, Coimbra, 2012, 29-45.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, *As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado: uma Ruptura no Princípio da Neutralidade* (tese de doutoramento), volume I, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2009.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2011.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, “IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias”, in *Estudos de IVA II*, Almedina, Coimbra, 2012, 211-219.

PALMA, CLOTILDE PAULINA DA SILVA CELORICO, “O Livro Verde sobre o futuro do IVA – Algumas reflexões”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, ano 4, 2011, 47-79.

PELKMANS, JACQUES, “Mutual recognition in goods and services: an economic perspective”, in *European Network of Economic Policy Research Institutes*, n.º 16, março 2003, 1-32

[disponível em <http://www.ceps.be/book/mutual-recognition-goods-and-services-economic-perspective> e consultado em 25-11-2013].

PEREIRA, PAULA ROSADO, *Princípios do Direito Fiscal Internacional — Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010.

PINTO, MIGUEL SILVA, “A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia – desenvolvimentos”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2, ano 2, 2009 125-154.

PINTO, MIGUEL SILVA, “Harmonização do IVA na União Europeia – Um instrumento ou um obstáculo ao bom funcionamento do Mercado Interno?”, *Ciência Técnica Fiscal*, n.º 427, janeiro-dezembro 2012, 13-72.

PORTELA, ANA PAULA RODRIGUES, “Fraude fiscal em IVA”, in *III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2006.

RIVOTTI, CATARINA, “O IVA na exportação”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, Coimbra, 2013, 85-87.

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS DOS, “Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem?”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 372, outubro-dezembro 1993, 9-91.

SANTOS, JOÃO PEDRO, “IVA do regime de tributação no destino ao regime de tributação na origem”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 389, janeiro-março 1998, 9-43.

SANTOS, TIAGO ANDRÉ TAVARES DOS, *Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA – Metodologia e impacto em Portugal e na UE*, (tese de mestrado), Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2011.

SILVA, GERMANO MARQUES DA, *Direito Penal Tributário – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2009.

SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Europeização do Direito Internacional Privado – Os Novos Rumos na Regulamentação das Situações Privadas Transnacionais na UE* (tese de doutoramento), Publicações Universidade Católica, Porto, 2012.

SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, “A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre práticas abusivas no sistema comum de IVA.” In *Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal - Jornadas Fiscais em Homagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, 2009, 119-154.

SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, “A luta contra a fraude, evasão e abusos na jurisprudência recente do tribunal de justiça das comunidades europeias em matéria fiscal – Algumas notas”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 420, julho-dezembro 2007, 7-30.

TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011.

VASQUES, SÉRGIO, “ O IVA enquanto imposto geral de consumo”, *Cadernos IVA 2013*, Almedina, Coimbra, 2013, 355-380.

WOHLFAHRT, BEATE, “The future of the european VAT system”, *Internacional VAT Monitor*, novembro-dezembro 2011, 387-395.

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011.

*European Commission “Green Paper” on the Future of the VAT*, Tax Executive, n.º3 Vol. 63, maio-junho, 2011, 185-197.

[disponível em <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=1300af84-72e2-4516-8d23-5b79a4f4ab81%40sessionmgr112&vid=12&hid=107> e consultado em 12-07-2013].

