



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A inversão do sujeito passivo do IVA como medida de combate à fraude

Breve reflexão

Maria Liliana Lopes Pinheiro

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A inversão do sujeito passivo do IVA como medida de combate à fraude

Breve reflexão

Maria Liliana Lopes Pinheiro

Orientador: Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia

Dissertação de Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

Agradecimentos

Em primeiro lugar agradeço ao Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia a amabilidade em aceitar a orientação desta dissertação, bem como o entusiasmo e a disponibilidade demonstrada ao longo da realização do trabalho.

Agradeço à minha família, em especial aos meus pais António e Olívia, à minha irmã Marisa e ao meu irmão Antonelo pelo apoio sempre manifestado ao longo de todo o meu percurso académico.

Agradeço especialmente ao meu marido Ricardo pelo amor e apoio incondicional, pela paciência e compreensão manifestadas ao longo da execução do trabalho, pelas incansáveis palavras de incentivo e de motivação.

A todos o meu sincero agradecimento.

RESUMO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), como qualquer outro imposto, é suscetível a situações de fraude.

A presente dissertação tem como objetivo principal a realização de uma sistematização sobre o recurso ao mecanismo da inversão do sujeito passivo de IVA (“*reverse charge*”) enquanto instrumento de combate à fraude ao IVA.

Utilizando uma abordagem descritiva identificam-se as diferentes situações de recurso ao mecanismo de inversão do sujeito passivo como medida de combate à fraude ao IVA adotadas na legislação europeia ao longo do tempo, desde as situações inicialmente consagradas na alínea c) do artigo 28.º-G da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, continuando em 2010, entre outras, com a adoção do mecanismo como medida de combate à fraude na comercialização de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, passando pelo Mecanismo de Reação Rápida e pelo mecanismo generalizado de autoliquidação. Procede-se ao enquadramento da razão subjacente à sua adoção e dos concretos objetivos a alcançar, bem como, quando aplicável, ao elenco das conclusões decorrentes dos estudos de avaliações sobre o âmbito e o impacto de aplicação opcional pelos Estados-Membros do mecanismo da inversão do sujeito passivo de IVA.

Aborda-se, ainda, de forma sumária, o pacote de medidas *VAT in Digital Age* e a evolução do processo legislativo tendente à adoção do regime definitivo do IVA, procurando-se dessa forma aferir qual será o papel destinado à inversão do sujeito passivo no futuro do IVA na União Europeia.

Palavras-chave: Fraude ao IVA, inversão do sujeito passivo, *reverse charge*, mecanismo de reação rápida, mecanismo generalizado de autoliquidação.

ABSTRACT

The Value Added Tax (VAT), like any other tax, is susceptible to fraud.

This dissertation's main objective is to systematize the use of the VAT reverse charge mechanism to combat VAT fraud.

Using a descriptive approach, different situations of recourse to the VAT reverse charge as a measure to combat VAT fraud adopted in the VAT European legislation over time are identified, from the situations initially enshrined in paragraph c) of article 28-G of Council Directive 77/388/EEC, of 17th May 1977, continuing in 2010, among others, with the adoption of the mechanism as a measure to combat fraud in the transactions of greenhouse gas emission licenses, through the Quick Reaction Mechanism and the General reverse-charge mechanism. The underlying reasons for its adoption and the specific objectives to be achieved are framed, as well as, where applicable, the list of the conclusions from assessment studies on the scope and impact of the optional application by the Member States of the VAT reverse charge mechanism.

The VAT in Digital Age package and the evolution of the legislative process towards the adoption of the definitive VAT regime are also briefly addressed, thus seeking to assess what role the VAT reverse charge will play in the future of the VAT in the European Union.

Key words: VAT fraud, reverse-charge, Quick Reaction Mechanism, general reverse-charge mechanism.

Índice

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas	8
1. Introdução	9
2. A fraude ao IVA.....	10
3. O mecanismo da inversão do SP de IVA	13
3.1. A inversão do SP de IVA enquanto simplificação administrativa.....	15
3.2. A inversão do SP de IVA como medida anti-fraude	17
3.2.1. Artigo 199.º da Diretiva IVA – inversão do SP de IVA setorial	17
3.2.2. Artigo 199.º-A da Diretiva IVA – inversão do SP de IVA setorial temporária.....	19
3.2.3. Artigo 199.º-B da Diretiva IVA – Mecanismo de Reação Rápida (MRR).....	21
3.2.4. Artigo 199.º-C da Diretiva IVA – Mecanismo generalizado de autoliquidação (MGAL).....	24
3.2.5. Estudos de avaliação da adoção do mecanismo da inversão do SP de IVA	29
3.2.6. O caso português.....	33
4. As propostas de alteração ao sistema do IVA em discussão e o futuro do mecanismo da inversão do SP de IVA	36
4.1. O regime definitivo do IVA.....	36
4.2. O pacote ViDA	38
5. Conclusão.....	40
Bibliografia.....	46
Anexos.....	54
Anexo 1 – Implementação do mecanismo da inversão do SP de IVA por setor e por EM – artigos 199.º e 199.º-A da Diretiva IVA	55
Anexo 2 – Utilização pelos EMs do mecanismo da inversão do SP de IVA com base no artigo 199.º-A da Diretiva IVA	59

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Comissão	Comissão da União Europeia
Conselho	Conselho da União Europeia
Diretiva IVA	Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006
DL	Decreto-Lei
DRR	<i>Digital Reporting Requirements</i>
ECOFIN	“Economic and Financial Affairs” (Assuntos Económicos e Financeiros)
EM/EMs	Estado-Membro /Estados-Membros
IOSS	<i>Import One-Stop Shop</i>
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
N.º	Número
PME	Pequenas e Médias Empresas
OSS	<i>One-Stop Shop</i>
RITI	Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
Sexta Diretiva	Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977
SP /SPs	Sujeito passivo / sujeitos passivos
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TN	Território nacional
UE	União Europeia
VAT	<i>Value Added Tax</i>
ViDA	<i>VAT in Digital Age</i> /O IVA na era Digital

1. Introdução

O IVA constitui uma das principais receitas¹ fiscais dos EMs, mas é um imposto atingido por elevados níveis de fraude². Consequentemente, a fraude ao IVA traduz-se em perdas significativas de receita dos EMs com impacto material nos respetivos orçamentos. Para além da perda de receita fiscal essencial para os investimentos a realizar pelos EMs, a fraude espoleta situações de concorrência desleal com a perda de competitividade dos contribuintes cumpridores (inequidade horizontal). A fraude ao IVA tem vindo a assumir formas cada vez mais sofisticadas e, em regra, quando combatida num determinado setor pode desviar-se para outros setores de atividade. Assim, o combate à fraude ao IVA tornou-se uma questão prioritária para a UE e para os seus EMs.

O presente estudo tem como objetivo principal efetuar uma sistematização sobre o recurso ao mecanismo da inversão do SP de IVA (autoliquidação/*reverse-charge*) enquanto instrumento de combate à fraude ao IVA, utilizando para tal uma abordagem descritiva. Não faz parte do âmbito do presente estudo a análise do recurso ao mecanismo da inversão do SP noutras situações que não seja o combate à fraude, nomeadamente, entre outras, como medida de simplificação administrativa. Procura-se contextualizar a adoção ao longo do tempo do mecanismo da inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude ao IVA, as razões subjacentes, os concretos objetivos a alcançar e a sua (in)eficácia.

Começamos por concretizar o conceito de fraude, os seus mecanismos mais habituais e alguns indicadores quantitativos da sua dimensão. De seguida procedemos à identificação e descrição das alterações à Diretiva IVA, efetuadas ao longo do tempo, tendo em vista a introdução do mecanismo da inversão do SP de IVA enquanto medida de combate à fraude ao IVA, efetuando ainda uma incursão sumária pelas principais conclusões de alguns estudos realizados pela UE relativamente à avaliação dos efeitos da adoção do mecanismo da inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude. Abordamos, também, de forma sucinta, os setores em relação aos quais a legislação portuguesa em sede de IVA lançou mão do mecanismo de inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude ao IVA. Por último, efetuamos uma breve descrição e análise

¹ Em 2021, o IVA representava cerca de 27% da receita fiscal anual média dos 27 EMs da UE, cfr. Eurostat GOV_10A_TAXAG *dataset* (o total da receita fiscal dos vinte e sete EMs da UE ascendia em 2021 a cerca de 4 milhões de milhões de euros e a receita de IVA a cerca de 1 milhão de milhões de euros).

² Em 2021, o desvio do IVA na UE terá ascendido a cerca 61 mil milhões de euros, segundo dados constantes do *European Commission CASE, VAT Gap Report 2023*.

das principais alterações ao mecanismo de funcionamento do IVA que se anteveem num futuro mais (ou menos) próximo, decorrente da implementação do regime definitivo do IVA e do pacote ViDA, procurando prever qual poderá ser, no futuro, o papel do mecanismo da inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude, finalizando com a enumeração das principais conclusões alcançadas com o presente estudo.

2. A fraude ao IVA

Atendendo ao seu modo de funcionamento, assente no mecanismo dos pagamentos fracionados, o IVA é percecionado como um imposto relativamente menos propenso ou suscetível à fraude do que um imposto sobre vendas a retalho³. A vantagem comparativa do IVA decorre do facto de ser um imposto plurifásico, cobrado ao longo da cadeia de fornecimentos e entregue ao Estado pelos SPs após subtração (crédito) ao valor do IVA liquidado do IVA dedutível incluído nas faturas de aquisição de bens e serviços. O seu carácter plurifásico permite, desde logo, diluir o risco de fraude por diferentes fases da cadeia⁴. Por outro lado, a mecânica do IVA faz com que os adquirentes em fases intermédias da cadeia tenham interesses opostos aos seus fornecedores na medida em que precisam de uma fatura para deduzir o IVA incorrido nessa aquisição contra o IVA que liquidam a jusante a outros intervenientes da cadeia. O modo de funcionamento do IVA comporta, assim, um mecanismo de alguma auto-regulação pois todos os operadores económicos na cadeia até ao retalhista (SPs com direito à dedução) têm interesse direto em solicitar fatura ao fornecedor precedente. Mas essa auto-regulação pode não cobrir todas as fases da cadeia e é precisamente quando ela não existe que a fraude tende a ocorrer.

Nesta secção 2 seguimos, de perto, a análise de Rita de la Feria acerca da fraude fiscal em geral no estudo *Tax Fraud and Selective Law Enforcement*⁵. A fraude pode ser genericamente definida como um comportamento destinado a obter uma vantagem fiscal ilícita e/ou causar um prejuízo fiscal ilícito⁶. Compreender o fenómeno da fraude, a sua complexidade, os meios utilizados e os objetivos a alcançar é um passo preliminar essencial à definição e avaliação crítica das medidas de combate à mesma. Atendendo à

³ *Retail Sales Tax*.

⁴ DOESUM, Ad van, *et al.*, 2020.

⁵ Feria, 2020.

⁶ Levi, M. e Burrows, J, - “Measuring the Impact of Fraud in the UK”, *Brit. J. of Criminology*, 293 (2008), p. 48, *cit. por* Feria, 2020, p. 244.

constante mutação nos comportamentos fraudulentos mostra-se difícil identificar uma tipologia da fraude ao IVA. De uma forma genérica, a fraude ao IVA tende a ser tipificada como algo que está balizado entre a evasão e a fraude organizada. Os extremos que balizam a fraude ao IVA (evasão e fraude organizada) assentam numa distinção que atende ao tipo de meios utilizados para obter uma vantagem fiscal ilícita. A evasão pode ser definida como a omissão, ocultação ou deturpação deliberada de informações com o objetivo de reduzir a obrigação (entrega de) de IVA e, geralmente, está associada a situações de economia informal e crime *part-time*. A fraude organizada, por sua vez, traduz-se em ações coordenadas e sistemáticas, com diferentes níveis de sofisticação e organização, com o objetivo de obter uma vantagem financeira ilícita em sede de IVA.

A evasão fiscal, em regra, tende a ser levada a cabo por pequenas empresas que operam a nível nacional (embora esteja a expandir-se geograficamente, sobretudo em resultado da digitalização da economia) e que tiram partido de algumas limitações administrativas e de diferenciações de tributação (diferentes regimes) e é potenciadora de desigualdade tributária. São exemplos de situações de evasão: (1) a omissão de declaração de vendas; (2) o não registo do início da atividade para efeitos de IVA; (3) o reembolso indevido de IVA; e (4) o incorreto enquadramento em sede de IVA das operações.

A fraude organizada tende a ser praticada por organizações criminais que operam a nível internacional e que tiram vantagem das limitações no controlo das transações transfronteiriças por parte dos EMs. A fraude organizada tende a gerar perdas significativas de receita fiscal que é usada por grupos criminosos no financiamento da sua atividade. Constituem situações de fraude organizada: (1) emissão de faturas falsas por operadores falsos⁷ e (2) a não entrega nos cofres do Estado de IVA cobrado. No caso da emissão de faturas falsas por operadores falsos está-se em presença de empresas que são registadas com o único propósito de emitir e vender faturas falsas (que atribuem ao seu destinatário o direito de deduzir o IVA nelas mencionado). A transmissão de bens/prestação de serviços identificada na fatura não ocorre, ou seja, essa transação é fictícia. Este tipo de fraude exige o conluio entre o emissor e o destinatário da fatura falsa e, portanto, um nível significativo de organização entre diferentes operadores⁸. Relativamente à não entrega ao Estado do IVA (cobrado ao adquirente) é possível identificar vários métodos para cometer esse tipo de fraude, entre os quais as falências

⁷ Também conhecidos por *Invoice mills*.

⁸ A título de exemplo de litigância neste tipo de situações de referir as decisões do TJUE nos casos C-527/11 *Ablissio* e C-107/13 *Firin*.

fraudulentas, *hijacking* de números de IVA e fraude do operador fictício⁹. A fraude do operador fictício explora duas características essenciais do mecanismo de funcionamento do IVA nas transações intracomunitárias: (1) o hiato temporal entre o momento da cobrança do IVA e o momento da concretização da obrigação de entrega do IVA ao Estado e (2) a isenção de IVA no EM de expedição. De forma muito sucinta, este tipo de fraude consiste em o fornecedor (*missing trader*) cobrar IVA ao adquirente dos bens e desaparecer sem entregar esse IVA ao Estado e sem que a situação seja atempadamente detetada pelas autoridades fiscais¹⁰. Esta fraude pode ocorrer segundo diferentes variantes, nomeadamente, no caso em que os mesmos bens são transacionados várias vezes e em que todos os operadores estão envolvidos ou conscientes da fraude (fraude carrossel), ou com bens diferentes que são vendidos pelos operadores fraudulentos a operadores não fraudulentos, sendo estes inseridos em cadeias fraudulentas sem que se apercebam que estão envolvidos num tal esquema.

Quantificar a fraude não é uma tarefa fácil. A perda de receita fiscal é geralmente utilizada como uma primeira medida para estimar o nível de fraude. De acordo com o último relatório¹¹ da Comissão sobre o *VAT GAP*¹², publicado em finais de 2023, em 2021, o desvio do IVA na UE terá ascendido em média a 61 mil milhões de euros, o que corresponde a cerca de 5,3% da receita teórica estimada de IVA¹³.

Em matéria de perda de receita tributária ficaram célebres os casos de fraude ao IVA no comércio de licenças de emissão de CO₂¹⁴, bem como de metais preciosos¹⁵ e equipamentos eletrónicos¹⁶.

⁹ *Missing Trader Fraud* (MTF).

¹⁰ A título de exemplo, refira-se o acórdão do TJUE no caso C-354/03 Optigen e outros.

¹¹ *European Commission CASE, VAT Gap Report 2023*.

¹² O desvio do IVA é uma medida de *non-compliance* que afere a perda de receita de IVA decorrente de diversos fatores para além da fraude e evasão, nomeadamente, decorrente de insolvências não fraudulentas, erros administrativos e otimização fiscal. Corresponde à diferença entre a receita estimada de IVA (receita teórica estimada) e o valor da receita de IVA efetivamente arrecadada pelos EMs da UE.

¹³ *VAT total tax liability* (VTTL). A VTTL é estimada a partir de valores de consumo e investimento constantes das contas públicas do EM (metodologia *top-down*). Em 2021 a VTTL ascendeu a 1.136 mil milhões de euros e a receita de IVA efetiva cobrada a 1.076 mil milhões de euros.

¹⁴ Cfr. comunicados da Europol em 9 de dezembro de 2009 (*Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer*, consultável em <https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer>) e em 28 de dezembro de 2010 (*Further investigations into VAT fraud linked to the Carbon Emissions Trading System*, consultável em: <https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/further-investigations-vat-fraud-linked-to-carbon-emissions-trading-system>).

¹⁵ Cfr. notícia consultável em: <https://diplomatomagazine.eu/2016/12/24/vat-fraud-and-money-laundering-network-dismantled/>

¹⁶ Cfr. comunicado da Europol em 29 de junho de 2016 (*Eight Members States take action against international VAT fraud*, consultável em: <https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/eight-member-states-take-action-against-international-vat-fraud>).

Mas os custos da fraude não se limitam à perda de receita fiscal, comportando também os custos suportados com a prevenção e com o combate à fraude e algumas externalidades negativas. A prevenção e o combate à fraude tendem a espoletar um acréscimo de gastos administrativos e de *compliance* quer para as administrações fiscais quer para os contribuintes cumpridores. Esse incremento de gastos para os contribuintes cumpridores juntamente com a fraude despoletam uma distorção na concorrência e uma situação de iniquidade horizontal (contribuintes em circunstâncias similares devem ser sujeitos a cargas fiscais similares, o que não se verifica em contexto de fraude. Por exemplo, se um fornecedor fraudulento cobrar um valor mais baixo de imposto e, conseqüentemente, um preço final ao consumidor mais baixo do que um fornecedor não fraudulento, gera-se uma situação de iniquidade entre os consumidores finais do mesmo tipo de bem; se ambos os fornecedores cobrarem o mesmo montante de imposto ao adquirente, mas um dos fornecedores incorrer em fraude e não entregar ao Estado o IVA cobrado, este último fornecedor obtém uma vantagem financeira injusta).

Um das medidas definidas pela UE para combater a fraude ao IVA, conforme se desenvolve na secção seguinte, corresponde à adoção do mecanismo da inversão do SP o qual se traduz num mecanismo de exceção à regra geral segundo a qual o SP do IVA deve corresponder à pessoa que realiza o facto tributário. Conforme refere a Comissão¹⁷:

Através do mecanismo de inversão da obrigação fiscal (« reverse charge») ou mecanismo de autoliquidação o IVA deixa de ser liquidado pelo operador ao adquirente que é sujeito passível [sic] de IVA, que passa a assumir essa obrigação. Na prática, os adquirentes (na medida em que sejam sujeitos passivos normais com pleno direito à dedução) passam simultaneamente a declarar e a deduzir o IVA, sem pagamento efectivo às Finanças. Desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada.

3. O mecanismo da inversão do SP de IVA

As regras de localização das transações (transmissões de bens e prestações de serviços) têm como função essencial determinar a competência jurisdicional para a tributação, identificando o país com competência para exigir o imposto devido em relação a cada transação. Uma vez identificado o país com competência para tributar há que aferir quem é responsável pela liquidação do IVA e pela sua entrega ao Estado. De acordo com a regra geral consagrada no artigo 193.º da Diretiva IVA, compete ao fornecedor dos

¹⁷ COM(2009) 511 final.

bens/prestador de serviços a liquidação e a entrega do IVA que se mostre devido no respetivo território em que se localiza a transação tributável subjacente (transmissão de bens/prestação de serviços). Mas, se essa é a regra, há que reconhecer as exceções nas quais a incidência subjetiva do imposto opera de maneira diferente. E a incidência subjetiva pode afastar-se do fornecedor/prestador por duas vias.

A primeira dessas vias consiste em deslocar o facto gerador do imposto do ato da transmissão/prestação para outro ato, como sucede com as aquisições intracomunitárias¹⁸, com as importações¹⁹ e ainda nos casos em que seja mencionado IVA indevidamente em fatura²⁰. No caso das aquisições intracomunitárias o facto gerador é a aquisição²¹ propriamente dita e o adquirente é visto não como mero devedor do IVA, mas como o SP de facto²², daí que o artigo 193.º da Diretiva IVA não mencione o caso das aquisições intracomunitárias como sendo uma exceção em que o IVA é devido por pessoa diferente do SP que efetua a transmissão/prestação, porque o próprio adquirente é identificado como sendo também ele o SP do IVA. Já no caso das importações, o facto gerador ocorre, por via de regra, na data de aceitação da declaração aduaneira de importação e de sujeição das mercadorias aos regimes aduaneiros de: i) introdução em livre prática, incluindo ao abrigo das disposições relativas ao destino especial; ou ii) importação temporária com franquias parciais de direitos de importação²³. Quanto ao IVA que é mencionado indevidamente em fatura em consequência de tributação em IVA de operações que na verdade não são sujeitas a imposto, o momento da emissão dessa fatura constitui-se como o facto gerador do imposto (e não somente da sua exigibilidade)²⁴.

A segunda via consiste na diferenciação entre a pessoa devedora do imposto e a pessoa que realiza a operação tributável (esta última que constitui o facto gerador do IVA). Esses casos estão identificados nos artigos 194.º a 199.º-B da Diretiva IVA,

¹⁸ Artigo 200.º da Diretiva IVA, transposto pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea d), do CIVA.

¹⁹ Artigo 201.º da Diretiva IVA, transposto pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do CIVA.

²⁰ Artigo 203.º da Diretiva IVA, transposto pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do CIVA.

²¹ Artigo 2.º, n.º 1, alínea b, subalínea (i) da Diretiva IVA, transposto pelo artigo 1.º, alínea a) do RITI.

²² A isenção no EM de expedição e a tributação no EM de destino corresponde ao regime transitório adotado em 1993 como forma de assegurar a tributação no destino.

²³ Em derrogação a esta regra geral, ver nota 26.

²⁴ Já, por exemplo, no caso de o IVA ser indevidamente liquidado por aplicação de taxa de IVA incorreta, o facto gerador ocorre de acordo com as regras gerais previstas no artigo 7.º do CIVA.

conforme estabelece o artigo 193.^o ^{25,26} da mesma Diretiva. Operando a inversão do SP de IVA, compete ao destinatário dos bens/serviços a obrigação de liquidar (*in casu* autoliquidar) o IVA devido, operando assim a inversão do SP (*reverse charge*). Tal significa que o prestador/fornecedor emite fatura sem incluir a liquidação de IVA e com a menção à inversão do SP de IVA²⁷, cabendo ao adquirente a obrigação de liquidação do IVA e respetivo reporte na respetiva declaração periódica, bem como da imediata dedução do IVA autoliquidado na medida do seu direito à dedução, ou seja, deduzindo a totalidade do IVA se tiver direito à dedução integral, deduzindo parcialmente se se tratar de SP misto com restrições no direito à dedução ou não deduzindo qualquer valor de IVA se não lhe assistir direito à dedução do mesmo. Assim, nos casos em que o destinatário dos bens/serviços tenha direito à dedução integral, o mecanismo da inversão do SP do IVA tem a vantagem de não gerar qualquer impacto financeiro na medida em que o IVA autoliquidado é imediatamente deduzido na mesma declaração periódica de IVA.

As situações de inversão do SP de IVA elencadas nos artigos 194.^o a 199.^o-B podem corresponder a operações transfronteiriças ou a operações internas. Nas primeiras, a inversão do SP justifica-se por razões de simplificação/praticabilidade dado ser impossível/mais difícil exigir o IVA do vendedor e, nas segundas, justifica-se como medida de combate à fraude sendo mais seguro exigir o IVA do adquirente do que do vendedor²⁸.

3.1. A inversão do SP de IVA enquanto simplificação administrativa

Quando o prestador/fornecedor não está estabelecido no EM do destinatário da transação no qual o IVA se mostre devido, a regra geral de incidência subjetiva (segundo a qual cabe ao prestador/fornecedor a obrigação de liquidar e entregar o IVA ao Estado) pode determinar custos administrativos e de cumprimento de obrigações fiscais (*compliance*) decorrentes da necessidade do fornecedor estrangeiro dever registar-se nesse EM. No caso das **operações transfronteiriças**, o mecanismo de inversão do SP de

²⁵ “O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.^o a 199.^o-B e 202.^o”.

²⁶ O artigo 193.^o da Diretiva IVA faz ainda menção ao artigo 202.^o da mesma diretiva como sendo um dos casos em que o IVA é devido por pessoa diferente do transmitente. O artigo 202.^o refere-se aos bens que se encontram sujeitos a regimes suspensivos, obrigando-se ao pagamento do IVA a pessoa que faça sair os bens desses regimes suspensivos, situações que não são abordadas nesta dissertação.

²⁷ IVA - Autoliquidação/*Reverse charge* – cfr. artigo 226.^o, n.^o 11 da Diretiva IVA (transposto pelo artigo 36.^o, n.^o 13, do CIVA).

²⁸ Vasques, 2015, pp.165-167.

IVA é usado como medida de simplificação, evitando o registo do fornecedor/prestador de serviços estrangeiro no EM no qual se localiza e é tributável a transação, podendo a sua aplicação ser obrigatória ou facultativa. No caso da prestação transfronteiriça de serviços B2B²⁹, localizada no EM do adquirente por aplicação da regra prevista no artigo 44.º da Diretiva IVA, o artigo 196.º³⁰ da Diretiva IVA prevê a aplicação **obrigatória** pelos EMs do mecanismo de inversão do SP, cabendo ao adquirente (SP de IVA) autoliquidar o IVA devido sempre que o prestador não esteja estabelecido no EM³¹. No caso das transmissões de bens ou de outras prestações de serviços³² localizadas e tributáveis (domésticas) num EM e realizadas por um fornecedor/prestador não estabelecido nesse EM, o artigo 194.º da Diretiva IVA estabelece **a possibilidade** de o EM **optar** pela aplicação do mecanismo de inversão do SP de IVA.

O mecanismo da inversão do SP de IVA é ainda de utilização **obrigatória** no caso do fornecimento de gás através de uma rede de gás natural, de eletricidade, e de calor ou de frio através das redes de aquecimento e de arrefecimento, quando o destinatário está registado para efeitos de IVA no EM onde o IVA é devido e o fornecedor não está estabelecido nesse EM (artigo 195.º da Diretiva IVA³³). Também o artigo 197.º da Diretiva IVA prevê a aplicação obrigatória da inversão do SP no caso em que seja aplicável o mecanismo de simplificação em transmissões intracomunitárias de bens triangulares³⁴, estabelecendo igualmente o n.º 1 do artigo 198.º da Diretiva IVA a aplicação obrigatória da inversão do SP nas operações específicas relativas ao ouro para investimento entre SPs³⁵. Conforme tivemos oportunidade de referir, o presente estudo não incide sobre a análise da inversão do SP de IVA como medida de simplificação administrativa mas, ao invés, como medida de combate à fraude ao IVA, conforme se passa a analisar na secção seguinte.

²⁹ O artigo 44.º da Diretiva IVA está transposto pela alínea a), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA.

³⁰ Transposto pela alínea e), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA.

³¹ Por exemplo, considere-se a prestação de serviços de consultoria fiscal por um prestador português a uma sociedade alemã (SP IVA). De acordo com a regra geral de localização da prestação de serviços B2B, o serviço é localizado na Alemanha e aí sujeito a IVA (artigo 44.º da Diretiva). Ora, na ausência de um mecanismo de inversão de SP, consagrado no artigo 196.º da Diretiva, o prestador de serviços português teria de se registar para efeitos de IVA na Alemanha, emitir fatura com esse número de IVA e liquidar e cobrar IVA alemão para posteriormente o entregar às autoridades fiscais alemãs.

³² Outras prestações de serviços que não as abrangidas pela regra geral de localização de prestação de serviços B2B prevista no artigo 44.º da Diretiva IVA.

³³ Transposto pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea h), do CIVA.

³⁴ Nas condições previstas no artigo 141.º da Diretiva IVA (transposto pelo artigo 15.º, n.º 2, do RITI).

³⁵ Na legislação portuguesa cfr. artigo 10.º do anexo ao DL n.º 362/99, de 16.09.1999.

3.2. A inversão do SP de IVA como medida anti-fraude

No caso das operações domésticas a inversão do SP de IVA justifica-se quando o risco de fraude ao IVA pelo fornecedor/prestador é elevado, sendo, por isso, preferível exigir o IVA ao destinatário. Nas subsecções seguintes, apresentam-se os mecanismos opcionais e/ou temporários de inversão do SP de IVA utilizados como uma medida de combate à fraude.

3.2.1. Artigo 199.º da Diretiva IVA – inversão do SP de IVA setorial

O artigo 199.^{o36} da Diretiva IVA faculta aos EMs a possibilidade de aplicarem, sem limite temporal, a inversão do SP de IVA a um elenco de transações e setores que apresentam um elevado risco de fraude ao IVA.

A Comissão apresentou em março de 2005 uma proposta de Diretiva³⁷ do Conselho que altera a Sexta Diretiva no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do IVA e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e a revogar certas decisões que concediam derrogações aos EMs. Nessa proposta, que culminou com a aprovação da Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, uma das medidas consistiu no alargamento do leque das situações em que é possível aos EMs o recurso ao mecanismo da inversão do SP. Essas situações correspondem àquelas em relação às quais o mecanismo já foi autorizado a alguns EMs ao abrigo de derrogações³⁸ e nas quais o mecanismo se revelou eficaz.

As situações abrangidas correspondem a entregas ou prestações de serviços em determinados setores de atividade que, pela sua estrutura ou pela natureza da atividade, são propensos a perdas de receita (pelo desaparecimento ou pela dificuldade financeira do SP que cobra o IVA ao destinatário, mas que não o entrega ao Estado, enquanto que o destinatário exerce o seu direito à dedução) e que são de difícil controlo pelo Estado. Essas situações estão elencadas no artigo 199.º, n.º 1, alíneas a) a g), da Diretiva IVA³⁹ e correspondem a: **a)** prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens; **b)** colocação à disposição de pessoal que participe nas atividades enunciadas na al. a); **c)** entrega de um imóvel em relação à

³⁶ Este artigo tem origem na alínea c) do artigo 28.º-G da Sexta Diretiva.

³⁷ COM(2005) 89 final.

³⁸ Ao abrigo do artigo 27.º da Sexta Diretiva.

³⁹ Correspondem ao artigo 28.º-G, alínea c), subalíneas i) a vii), da Sexta Diretiva.

qual seja exercida a renúncia à isenção de IVA; **d**) entrega de materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, enumerados no Anexo VI à Diretiva IVA; **e**) entrega de bens dados em garantia por um SP a outro SP em execução dessa garantia; **f**) entrega de bens após a cessão de um direito de reserva de propriedade a um cessionário que exerce esse direito e **g**) entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva⁴⁰.

A regra da inversão do SP de IVA nos setores identificados foi aditado à então Sexta Diretiva como uma faculdade (opção), pelo que foi deixada aos EMs a autonomia necessária para especificarem as concretas entregas de bens e prestações de serviços abrangidas por essas alíneas a que pretendem aplicar o mecanismo, e bem assim as categorias de fornecedores, prestadores, adquirentes ou destinatários às quais estas medidas podem ser aplicáveis. A este respeito a Comissão⁴¹ entende que a legislação relativa a problemas específicos deve dar aos EMs a faculdade de recorrerem às regras alternativas, mas esses não são obrigados a adotá-las se as mesmas não forem necessárias nesses EMs. Dadas as múltiplas variações que os mecanismos de fraude fiscal registam, os EMs devem poder adotar e adaptar as medidas à sua situação nacional específica, beneficiando de uma aplicação seletiva e não geral, dirigida especificamente às empresas que tentam fugir ao IVA e não a todas as empresas.

Os EMs que pretendam adotar o mecanismo ficam obrigados a informar o Comité do IVA sobre as alterações introduzidas na legislação fiscal nacional⁴².

⁴⁰ Em relação às situações elencadas nas alíneas e) a g), a Comissão (COM(2005) 89 final, p. 9) reconhece que: "... a operação é geralmente efetuada por um vendedor que atravessa dificuldades financeiras e que é incapaz de honrar as suas dívidas, incluindo as suas obrigações para com as autoridades fiscais. Dessa situação resulta que ou o imposto é contabilizado no produto da venda e retido pelo credor para compensar as dívidas do sujeito passivo ou (quando chega ao sujeito passivo) o sujeito passivo desaparece sem pagar o imposto devido às autoridades." O mecanismo da autoliquidação proposto para essas situações "... tem como efeito tornar os sujeitos passivos destinatários das operações efetuadas em tais circunstâncias responsáveis pelo pagamento e pela contabilização do IVA sobre essas operações. Esta medida simplifica o sistema, torna-o mais eficaz, não tem nenhuma incidência a nível fiscal no adquirente e implica custos de conformidade suplementares mínimos."

⁴¹ COM(2005) 89 final, p. 4.

⁴² Exceto se a medida tiver sido autorizada pelo Conselho antes de 13 de Agosto de 2006 nos termos dos n.ºs 1 a 4 do artigo 27.º da Sexta Diretiva e que tenham continuado em vigor após a alteração ao artigo 28.º-G dessa Diretiva (atual artigo 199.º da Diretiva IVA).

3.2.2. Artigo 199.º-A da Diretiva IVA – inversão do SP de IVA setorial temporária

Em 5 de junho de 2007, o Conselho ECOFIN solicitou à Comissão a análise de duas medidas ditas de mais vasto alcance no combate à fraude ao IVA e que eram: a possibilidade de tributação das transmissões intracomunitárias no EM de partida e a possibilidade de introduzir a opção por um regime geral de autoliquidação. Na comunicação de 22 de fevereiro de 2008⁴³ a Comissão concluiu que a autoliquidação era um mecanismo que não devia ser abandonado enquanto medida de combate à fraude ao IVA, mas um regime generalizado, sendo tão diferente do sistema do IVA em vigor, ao ser implementado a título facultativo seria prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno, tendo concluído que qualquer decisão sobre a sua implementação sem existirem provas empíricas sobre o mesmo seria sempre prematura.

Nesse sentido, a Comissão solicitou ao Conselho que decidisse sobre a eventual implementação de um projeto-piloto num EM como forma de aferir se a autoliquidação generalizada poderia constituir uma resposta adequada no combate à fraude ao IVA. O Conselho ECOFIN não chegou a acordo sobre essa questão suscitada pela Comissão, pelo que esta voltou a centrar os seus esforços nas medidas ditas convencionais e é nesse sentido que surge, em setembro de 2009, a proposta de Diretiva do Conselho⁴⁴ que altera a Diretiva IVA no que respeita à aplicação **facultativa e temporária** de um sistema de autoliquidação ao fornecimento/ prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e que resultou na aprovação da Diretiva 2010/23/UE do Conselho, de 16 de março.

Esta Diretiva procedeu ao aditamento do artigo 199.º-A à Diretiva IVA, consagrando a possibilidade de os EMs aplicarem, de forma temporária⁴⁵, um mecanismo de inversão do SP de IVA no fornecimento de certos bens ou prestação de certos serviços que apresentavam um risco de fraude. Numa primeira fase, o artigo 199.º-A começou por contemplar apenas a transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, conforme definido no artigo 3.º da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, e da transferência de outras unidades que pudessem ser utilizadas pelos operadores para cumprimento de obrigações decorrentes dessa diretiva, dada a urgência de uma reação célere nesse setor. Porém, conforme já previsto

⁴³ COM(2008) 109 final.

⁴⁴ COM(2009) 511 final.

⁴⁵ Por um período mínimo de 2 anos, desde 2010 e no limite até 30 de junho de 2015.

durante os trabalhos de preparação da Diretiva 2010/23/UE do Conselho, de 16 de março, a possibilidade de recorrer ao mecanismo temporário de autoliquidação do IVA acabaria por ser alargada às transações de outros tipos de bens e serviços nos quais se identificavam situações vulneráveis de fraude. Por via da alteração ao artigo 199.º-A introduzida pela Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho, tal possibilidade estendeu-se ao fornecimento de gás e eletricidade a um revendedor, ao fornecimento de certificados de gás e eletricidade, à prestação de serviços de telecomunicações, às transmissões de consolas de jogos, “tablets” e computadores portáteis, às transmissões de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, e à transmissão de metais (incluindo preciosos) em bruto e semiacabados, passando a ser um mecanismo disponível até 31 de dezembro de 2018.

No relatório de 8 de março de 2018, da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu⁴⁶, sobre os efeitos dos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva IVA, no que respeita em concreto ao artigo 199.º-A, as conclusões obtidas apontaram no sentido de que, em geral, os EMs consideram a inversão do SP de IVA um mecanismo eficaz na luta contra a fraude ao IVA, que chegou a desaparecer nos setores definidos. A Comissão conclui, ainda que:

Até ao estabelecimento de um regime definitivo, as opções previstas nos artigos 199.º-A e 199.º-B foram muito úteis para os Estados-Membros como medidas ad hoc temporárias e direcionadas. A expiração das medidas sem quaisquer soluções alternativas previstas pode, em última análise, conduzir a mais fraude ao IVA, menos justiça fiscal e uma perda de receitas estatais.

Tendo em atenção as conclusões alcançadas nesse relatório, a Comissão conclui pela necessidade de prorrogação do mecanismo de inversão do SP consagrado no artigo 199.º-A até à entrada em vigor do regime definitivo do IVA. A Diretiva (UE) 2018/1695, do Conselho, de 6 de novembro de 2018, prorrogou a vigência do mecanismo de inversão do SP de IVA setorial previsto no artigo 199.º-A até 30 de junho de 2022, suprimindo o período mínimo de 2 anos de aplicação do mecanismo e, posteriormente, a Diretiva (UE) 2022/890, do Conselho, de 3 de junho de 2022, veio prorrogar a aplicação do mesmo até 31 de dezembro 2026 e suprimir⁴⁷ a obrigação de os EMs apresentarem à Comissão um relatório de eficácia e eficiência da medida adotada e a obrigação de a Comissão

⁴⁶ COM(2018) 118 final.

⁴⁷ N.ºs 3, 4 e 5 do artigo 199.º-B.

apresentar ao Parlamento Europeu e ao Conselho um relatório de avaliação global dos efeitos do mecanismo consagrado no artigo 199.º-A da Diretiva IVA na luta contra a fraude.

O EM deve informar⁴⁸ o Comité do IVA da aplicação do mecanismo de inversão do SP previsto no artigo 199.º-A no momento da sua introdução, facultando diversas informações, nomeadamente o âmbito da medida de aplicação do mecanismo e tipo e características da fraude, bem como uma descrição pormenorizada das medidas de acompanhamento, incluindo as obrigações em matéria declarativa aplicáveis aos SPs e as medidas de controlo, as medidas tomadas no sentido de informar os SPs em causa do início da aplicação do mecanismo, os critérios de avaliação para comparação das atividades fraudulentas antes e depois da adoção do mecanismo, e a data de início e período de vigência.

3.2.3. Artigo 199.º-B da Diretiva IVA – Mecanismo de Reação Rápida (MRR)

O MRR foi consagrado pela Diretiva 2013/42/UE do Conselho, de 22 de julho, que introduziu o artigo 199.º-B, e aditou⁴⁹ o n.º 5 ao artigo 395.º, ambos da Diretiva IVA.

O MRR consiste na possibilidade de os EM optarem, mediante autorização prévia da Comissão, pela aplicação temporária da inversão do SP de IVA a certas transmissões de bens e prestações de serviços afetadas por situações de fraude súbita e em larga escala. O MRR surge com o objetivo de colocar ao dispor dos EMs um mecanismo com tramitação mais célere do que o mecanismo de derrogações previsto no artigo 395.º da Diretiva IVA de modo a que o combate a situações de fraude súbita possa, também ele, ser mais rápido⁵⁰. O MRR é uma medida processual através da qual os EMs podem tentar reagir contra a fraude durante o período de tempo necessário para a obtenção da derrogação normal nos termos do artigo 395.º da Diretiva IVA, cujo pedido deve ser apresentado simultaneamente.

O artigo 199.º-B prevê que, sempre que um EM pretenda adotar a medida especial do MRR relativamente a determinada categoria de transmissão de bens ou prestação de serviços, tem de enviar uma notificação à Comissão, bem como aos restantes EMs, usando para tal um formulário normalizado⁵¹, informando das suas pretensões de adotar

⁴⁸ Não sendo aplicável qualquer obrigação de consulta prévia.

⁴⁹ Este n.º 5 do artigo 395.º foi posteriormente suprimido pela Diretiva (UE) 2018/1695 do Conselho, de 6 de novembro de 2018, e foi inserido na parte final do n.º 2 do artigo 199.º-B da Diretiva IVA.

⁵⁰ Considerando 3 da Diretiva 2013/42/UE do Conselho, de 22 de julho.

⁵¹ Estabelecido pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 17/2014 da Comissão, de 10 de janeiro de 2014.

este mecanismo. O EM deve informar a Comissão acerca do setor afetado, quanto ao tipo e características da fraude, ao seu caráter súbito e de grande escala e, bem assim, quanto às consequências em termos de perdas financeiras consideráveis e irreparáveis. As informações que tenham sido disponibilizadas à Comissão devem também ser disponibilizadas pelo EM requerente aos restantes EMs. Em simultâneo com a apresentação do formulário a requer a aplicação do MRR, o EM deve ainda apresentar à Comissão um pedido previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 395.º da Diretiva IVA⁵², o qual, por imperativos de urgência, deve ser apreciado no prazo de seis meses a contar da receção do pedido pela Comissão.⁵³

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 199.º-B, a decisão da Comissão deve ser conhecida no prazo de um mês, prazo claramente inferior aos oito meses previstos no artigo 395.º da Diretiva IVA.

Caso a medida especial do MRR seja autorizada, apenas poderá ser implementada pelo prazo máximo de nove meses. Ademais, o EM em causa deve adotar medidas de controlo dos SPs que realizem as transmissões de bens ou prestações de serviços às quais a medida se aplique.⁵⁴ O prazo de vigência de nove meses deverá ser suficiente para o EM poder adotar outras medidas que, a longo prazo, permitam estancar o problema da fraude e, bem assim, para obter, nos termos do regime derogatório previsto no artigo 395.º da Diretiva, uma decisão do Conselho⁵⁵ eventualmente favorável que permita perpetuar a aplicação da regra da inversão do SP ao setor em causa..

A Diretiva 2013/42/UE do Conselho, de 22 de julho, estabeleceu a duração inicial do MRR até 31 de dezembro de 2018, prevendo a elaboração pela Comissão de um relatório de avaliação global sobre o efeito do MRR no combate à fraude súbita e de grande escala. No relatório de 8 de março de 2018 da Comissão⁵⁶ concluiu-se que o MRR nunca foi utilizado por qualquer EM mas, ainda assim, a maioria dos EM considerou que o MRR era um mecanismo que deveria ser mantido para fazer face a situações excecionais

⁵² O EM que pretenda introduzir medidas especiais derogatórias da Diretiva IVA para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais deve apresentar à Comissão um pedido nesse sentido, fornecendo-lhe todas as informações necessárias. A Comissão deve apresentar ao Conselho uma proposta adequada ou, se o pedido de derrogação lhe suscitar objeções, uma comunicação expondo as mesmas. O procedimento deve estar concluído no prazo de oito meses a contar da receção do pedido pela Comissão. Cfr. Artigo 395.º da Diretiva IVA.

⁵³ Cfr. artigo 199.º-B, n.º 2, da Diretiva IVA.

⁵⁴ Cfr. artigo 199.º-B, n.º 1, da Diretiva IVA.

⁵⁵ O Conselho delibera por unanimidade sob proposta da Comissão – cfr. artigo 395.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

⁵⁶ COM(2018) 118 final.

de fraude em sede de IVA⁵⁷. Na senda destas conclusões e à semelhança do sucedido em relação ao artigo 199.º-A – e por via das mesmas diretivas já referidas a respeito do artigo 199.º-A –, também a vigência do MRR foi prorrogada primeiramente até 30 de junho de 2022 e, posteriormente, até 31 de dezembro de 2026.

O MRR diferencia-se, em vários aspetos, do procedimento de derrogações previsto no artigo 395.º da Diretiva IVA. O procedimento de derrogação previsto no artigo 395.º da Diretiva IVA e o MRR não são alternativos, ou seja, os EMs não podem, simplesmente, optar por um ou por outro. O MRR tem por objeto situações de fraude súbita e de grande escala que exigem resposta urgente dado o risco de perdas financeiras consideráveis e irreparáveis, requisitos dos quais depende a autorização pela Comissão do seu uso. Já o procedimento de derrogação previsto no artigo 395.º da Diretiva⁵⁸ afirma-se como um meio mais genérico de salvaguarda dos interesses dos EMs e não se alicerça nos mesmos requisitos do MRR nem tem por base, necessariamente, o combate à fraude. Porém, quando a derrogação ao abrigo do artigo 395.º vise a simplificação da cobrança, a derrogação não pode pôr em causa, de forma significativa, a receita do IVA ao nível do consumo.

O MRR visa ser um procedimento célere, com duração limitada (máximo nove meses) e excecional, sujeito a aprovação da Comissão. Já a derrogação ao abrigo do artigo 395.º requer a aprovação por unanimidade do Conselho (sob proposta da Comissão), podendo decorrer até oito meses⁵⁹ até à apresentação de uma proposta pela Comissão ao Conselho ou até à apresentação, pela Comissão ao Conselho, de uma comunicação de objeções ao pedido de derrogação do EM, conforme o pedido mereça ou não a aprovação da Comissão, respetivamente. Isto demonstra a dificuldade (exige unanimidade) e a morosidade (até oito meses para receber a proposta da Comissão) de aplicação do procedimento de derrogação previsto no artigo 395.º da Diretiva IVA, o que não se

⁵⁷ COM(2018) 118 final, ponto 3.4.1. “Alguns Estados-Membros consideram que a medida não é útil, alegando que as condições são extremamente rigorosas e que não é possível cumpri-las na prática. Um Estado-Membro indicou que as condições «súbita» e «de grande escala», na prática, se excluem mutuamente. Se a fraude ocorrer subitamente, é difícil demonstrar que é de grande escala. Se for possível provar que é de grande escala, a fraude não pode ser súbita. Apenas um Estado-Membro referiu que a medida não é útil, dado as outras medidas previstas na Diretiva IVA serem suficientes.”

⁵⁸ Artigo 395.º, n.º1, da Diretiva IVA: “O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não podem influir, a não ser de modo insignificante, no montante global da receita fiscal do Estado-Membro cobrada na fase de consumo final.” (sublinhado nosso).

⁵⁹ Cfr. artigo 395.º, n.º 4 da Diretiva IVA.

coaduna com a urgência de combate a fraude súbita, visada pelo MRR. Por outro lado, os procedimentos também não são mutuamente exclusivos, até porque, dada a natureza provisória do MRR, o EM que solicite à Comissão autorização para o utilizar para determinado tipo de transmissões de bens ou prestações de serviços, deve, em simultâneo, apresentar um pedido de derrogação nos termos do n.ºs 2 e 3 do artigo 395.º da Diretiva IVA, nada obstando que uma derrogação concedida ao abrigo do artigo 395.º da Diretiva IVA tenha duração ilimitada. De referir, ainda, que ao contrário do procedimento de derrogação previsto no artigo 395.º da Diretiva IVA que não identifica as possíveis medidas antifraude, o MRR restringe-se à aplicação do mecanismo de inversão do SP de IVA relativamente a determinado tipo de transmissões de bens ou prestações de serviços⁶⁰.

Em termos gerais e numa análise crítica ao MRR, Ben Terra⁶¹ conclui que este é acima de tudo um mecanismo procedimental que visa acelerar, em casos de urgência, a possibilidade que os EMs já têm de obter uma derrogação ao artigo 193º da Diretiva IVA.

3.2.4. Artigo 199.º-C da Diretiva IVA – Mecanismo generalizado de autoliquidação (MGAL)

Os conceitos de fraude “súbita” e “massiva” a que se refere o MRR parecem excluir-se mutuamente na medida em que para ser possível aplicar o mecanismo é necessário que se verifique um carácter urgente na sua implementação, mas quando a fraude é inicialmente detetada geralmente não é súbita nem massiva e quando se torna súbita e massiva já não existem fundamentos para implementar a medida da inversão do SP de IVA com urgência, pois a estrutura fraudulenta já será do conhecimento geral⁶². Esta natureza mutuamente exclusiva dos conceitos criou alguns entraves práticos à implementação do MRR pelos EMs.

Por sua vez, a limitação da adoção da inversão do SP de IVA às transmissões/prestações de apenas a alguns tipos de bens ou serviços tem o inconveniente de provocar uma deslocação do risco de fraude para outros setores não abrangidos pelo mecanismo da inversão do SP. É neste contexto de dificuldades e lacunas que surge o pensamento em torno da introdução do mecanismo generalizado de autoliquidação.

⁶⁰ Cfr., a respeito da comparação do MRR com o mecanismo de derrogação do artigo 395.º da Diretiva IVA, Montes e Scolari, 2014.

⁶¹ Terra, 2012.

⁶² Van Brederode e Pfeiffer, 2015.

Já em 2005 e 2006 a Áustria e a Alemanha, respetivamente, haviam solicitado, ao abrigo do artigo 27.º da Sexta Diretiva, uma derrogação especial que permitisse a utilização de um mecanismo generalizado de inversão do SP de IVA nas transações domésticas B2B de bens e serviços superiores a um determinado montante, mas a Comissão rejeitou tal pedido invocando vários argumentos, para daí concluir que a adoção de tal mecanismo generalizado não poderia ocorrer ao abrigo de uma derrogação especial nos termos do artigo 395.º por não constituir uma medida especial, apenas sendo possível através de uma alteração à Sexta Diretiva.

Entre as principais razões subjacentes à decisão de rejeição a Comissão menciona: o incremento da complexidade dos regimes fiscais aplicáveis pela introdução de mais um subregime, fazendo com que os SP tivessem de passar a lidar com 3 subregimes de IVA (regime “normal” de IVA; regime IVA nas transações intracomunitárias e regime da inversão do SP de IVA nas transações B2B que verifiquem determinadas condições/limiares); a autorização apenas a alguns EMs para a aplicação de um tal mecanismo levaria a uma fratura do mercado interno para efeitos de IVA; com a adoção de tal mecanismo o risco financeiro de não liquidação/pagamento de IVA seria transferido do Estado para os SPs que teriam de aferir se seria ou não aplicável a inversão do SP de IVA em função do tipo de adquirente (B2C ou B2B); a adoção de um tal mecanismo eliminaria o mecanismo de pagamentos fracionados característico do IVA e enfraqueceria o controlo administrativo do imposto que passaria a ocorrer no final da cadeia de fornecimento, fazendo com que os EMs tivessem que utilizar mais recursos para controlar essa fase da cadeia uma vez que, enquanto no sistema “normal” a maior parte da receita do IVA é paga por uma minoria de SPs, no sistema proposto operaria uma dispersão e a receita de IVA passaria a ser entregue por um número muito elevado de SPs.⁶³

Em 2015, com o objetivo de combate à fraude, a Bulgária, a Chéquia, a Eslováquia e novamente a Áustria solicitaram autorização para aplicarem um mecanismo generalizado de inversão de SP a todas as transações. A Comissão⁶⁴ rejeitou tal pedido com o argumento principal de que tal possibilidade colocaria em causa o mecanismo de pagamentos fracionados, o qual corresponde a um princípio fundamental do mecanismo de funcionamento do IVA. E, à semelhança da decisão de rejeição em 2006, conclui, mais uma vez, pela impossibilidade de ser aprovada uma derrogação especial ao abrigo do artigo 395.º.

⁶³ Comunicação de imprensa da Comissão, de 19 de julho de 2006, IP/06/1023 e COM(2006) 404 final.

⁶⁴ COM(2015) 538 final.

Em abril de 2016 a Comissão apresentou uma proposta de plano de ação no âmbito do IVA com o objeto último de promover a criação de um espaço único do IVA na UE mais adequado ao século XXI⁶⁵. Nessa comunicação, a Comissão reconhece que o sistema transitório do IVA, em vigor desde 1993, não conseguiu acompanhar os desafios da economia digital, proporcionando margem para uma fraude ao IVA nas operações transfronteiriças. A Comissão reconhece a necessidade de uma reforma do sistema do IVA traçando como objetivos da mesma: (1) simplificação do regime de modo a reduzir os custos de *compliance*, em particular para as PME; (2) combate ao risco crescente de fraude ao IVA; (3) aumento da eficiência da cobrança do imposto, incluindo redução dos custos dessa cobrança através do recurso às tecnologias digitais; e (4) aumento da confiança entre empresas e administrações fiscais e entre administrações fiscais dos vários EMs.

O plano proposto contempla etapas progressivas, identificando ações imediatas e urgentes para fazer face à fraude e à economia digital e outras orientações a mais longo prazo relativas à preparação da adoção de um regime definitivo do IVA, baseado no princípio da tributação das entregas intracomunitárias de bens no EM de destino dos bens. Entre essas medidas mais urgentes, a Comissão reconhece o pedido de alguns EMs para aplicarem temporariamente um mecanismo generalizado de inversão do SP, mas não deixa de concluir que a melhor opção é a adoção do regime definitivo do IVA, tratando as transferências intracomunitárias de bens para efeitos de IVA da mesma forma que as transmissões domésticas de bens, de acordo com a taxa de IVA do EM de destino dos bens, pois este regime permite manter as características intrínsecas do IVA, em particular, a dos pagamentos fracionados (o que não sucede com a aplicação do mecanismo da autoliquidação) e combater o risco de fraude ao IVA.

Não obstante, atendendo ao facto de serem necessários vários anos até à implementação do regime definitivo do IVA, a Comissão reconheceu a importância de, em paralelo, trabalhar noutras iniciativas de combate à fraude ao IVA, entre as quais a possibilidade de implementação de um mecanismo generalizado de autoliquidação, o que conduziu à apresentação, em 2016, de uma Proposta de Diretiva do Conselho⁶⁶ que altera a Diretiva IVA no que diz respeito à aplicação temporária de um mecanismo generalizado de autoliquidação. Sem prejuízo das desvantagens identificadas na adoção de um mecanismo de autoliquidação generalizado, atendendo ao nível significativo de fraude

⁶⁵ COM(2016) 148 final.

⁶⁶ COM(2016) 811 final.

carrossel e o facto de serem necessários vários anos para a implementação de um regime definitivo do IVA nas transações intracomunitárias, acabou por ser aprovada a Diretiva (UE) 2018/2057 do Conselho, de 20 de dezembro de 2018, que aditou o artigo 199.º-C, o qual consagrou a referida possibilidade de aplicação do mecanismo generalizado de autoliquidação (MGAL), com o limite temporal de 30 de junho de 2022, a transações de bens e prestação de serviços B2B, de montante superior a 17.500 Euros por transação e desde que observados um conjunto de requisitos.

O mecanismo generalizado de autoliquidação, ainda que assim designado, acaba por ser um mecanismo de aplicação muito restrita na medida em que a sua aplicação carece da verificação de várias condições. O mecanismo designa-se de generalizado apenas na medida em que é aplicável a todas as transmissões nacionais de bens e todas as prestações de serviços nacionais (não transfronteiriças) B2B, que sejam superiores ao limiar (e não apenas a determinado tipo de bens, como sucede com os outros tipos de mecanismos temporários e específicos de inversão do SP de IVA descritos nos pontos anteriores). Assim, conforme decorria do n.º 1 do artigo 199.º-C da Diretiva IVA, na sua versão até 30 de junho de 2022, para que um EM pudesse solicitar a necessária derrogação para aplicação do MGAL era necessário, entre outros requisitos que:

O Estado-Membro que pretenda introduzir o MGAL deve satisfazer todas as seguintes condições:

- a) Ter tido em 2014, de acordo com o método e os dados constantes do relatório final de 2016 sobre os desvios do IVA, publicado pela Comissão a 23 de agosto de 2016, um desvio do IVA, expresso em percentagem do montante total do IVA teórico devido, de pelo menos cinco pontos percentuais acima da mediana comunitária de desvios do IVA;*
- b) Ter, de acordo com a avaliação de impacto anexada à proposta legislativa para o presente artigo, um nível de fraude carrossel superior a 25 % do seu desvio total do IVA;*
- c) Demonstrar que não são suficientes outras medidas de controlo para combater a fraude carrossel no seu território, especificando, nomeadamente, as medidas de controlo aplicadas e as razões específicas da sua falta de eficácia, bem como as razões pelas quais a cooperação administrativa em matéria de IVA se revelou insuficiente;*
- d) Demonstrar que os ganhos estimados em termos de cumprimento das obrigações fiscais e de cobrança esperada em resultado da introdução do MGAL superam os encargos adicionais globais estimados para as empresas e as autoridades fiscais em, pelo menos, 25 %; e*
- e) Demonstrar que a introdução do MGAL não fará as empresas e as autoridades fiscais incorrer em custos que sejam mais elevados do que os incorridos em resultado da aplicação de outras medidas de controlo.*

Uma análise aos requisitos de que depende a possibilidade de um EM solicitar a aplicação do MGAL permite concluir sobre a preocupação do legislador em garantir que o MGAL fosse introduzido como uma **medida residual e subsidiária** (“Demonstrar que não são suficientes outras medidas de controlo para combater a fraude carrossel no seu território”), a utilizar apenas em situações com **níveis elevados de desvio de IVA** (“... de pelo menos cinco pontos percentuais acima da mediana comunitária de desvios do IVA”) e de **fraude carrossel** (“Ter... um nível de fraude carrossel superior a 25% do seu desvio total do IVA”) e desde que se revelasse **uma medida eficiente e proporcional** (“Demonstrar que os ganhos estimados ... superam os encargos adicionais globais estimados para as empresas e as autoridades fiscais em, pelo menos, 25%.”).

Em novembro de 2019 foi concedida autorização⁶⁷ à Chéquia para, em derrogação ao artigo 193.º da Diretiva IVA, adotar um MGAL entre 1 de janeiro de 2020 e 30 de junho de 2022. Porém, a Chéquia acabou por não implementar a adoção do MGAL dado o curto período de tempo em que o mesmo iria vigorar.⁶⁸

Numa análise crítica⁶⁹ ao MGAL refere-se que a principal vantagem (talvez única) consiste na sua utilidade no combate à fraude carrossel, mas as desvantagens são várias, podendo referir-se, desde logo, o aumento dos custos administrativos e de *compliance* em resultado da necessidade de distinção das operações entre B2B e B2C e em resultado de ser necessária uma distinção em função do limiar (Euro 17.500). Por outro lado, a adoção do MGAL teria como principal desvantagem a transformação do IVA num imposto sobre vendas a retalho. A característica essencial do IVA consiste no sistema de pagamentos fracionados, o que significa que a cobrança do IVA é efetuada ao longo das diferentes etapas da cadeia de fornecimento, por aplicação do mecanismo do crédito do imposto. De acordo com este mecanismo, cada um dos SPs de IVA intermediários entrega ao Estado a diferença entre o valor do IVA liquidado aos seus clientes e o valor do IVA incluído nas faturas que lhe são emitidas pelos seus fornecedores. O mecanismo do crédito de IVA cria um incentivo do lado do adquirente para pedir fatura que é essencial à dedução do IVA incorrido (reduzindo o montante de IVA a entregar ao Estado), que corresponde a um interesse contrário ao do vendedor (que para reduzir o valor de IVA a entregar ao Estado tenderia a evitar a emissão de fatura e o reporte do IVA liquidado), resultando desse conflito de interesses entre vendedor e adquirente uma redução do risco de fraude.

⁶⁷ Decisão de Execução (UE) 2019/1903 do Conselho, de 8 de novembro de 2019.

⁶⁸ Julho de 2020 a 30 de junho de 2022.

⁶⁹ Feria, 2019.

Já no caso de um imposto sobre vendas a retalho, que se caracteriza pela cobrança do imposto na última fase da cadeia na venda ao consumidor final, há um aumento do risco de fraude pelo facto de a liquidação do imposto ocorrer apenas numa única etapa da cadeia de fornecimento, etapa essa na qual existe um alinhamento de interesses entre o vendedor e o cliente final (ora pelo desinteresse do consumidor final na obtenção de uma fatura ora por conluio para a não emissão da fatura e não cobrança do IVA).

É verdade que a auto-regulação do IVA não cobre todos os aspetos da cadeia de fornecimento, também falhando na última etapa da cadeia na qual o consumidor final não tem interesse em receber uma fatura e falhando, igualmente, quando numa transação entre SPs de IVA, uma vez emitida a fatura ao adquirente, não haja incentivo ao pagamento do IVA ao Estado, sendo precisamente nessas duas situações que a fraude do IVA tende a ocorrer. Ainda assim, o risco de fraude é maior no caso do imposto sobre vendas a retalho o qual é totalmente desprovido de elementos de auto-regulação. Ainda que se reconheça a importância de combater o risco de fraude decorrente da vulnerabilidade do IVA nas duas situações identificadas, adotar uma solução assente na remoção da característica da auto-regulação do IVA, transformando-o num imposto sobre vendas a retalho, parece ser uma má solução. O MGAL poderá muito bem terminar com a fraude carrossel, mas poderá dar azo a um problema de *compliance* mais profundo e difundido, muito mais difícil de controlar ou combater.

O MGAL consagrado no artigo 199.º-C acabou por não ser prorrogado, deixando de ser um mecanismo ao dispor dos EMs a partir de 30 de junho de 2022.

3.2.5. Estudos de avaliação da adoção do mecanismo da inversão do SP de IVA

Abrangência e custos da adoção do mecanismo – Artigos 199.º e 199.º-A

A Comissão encomendou um estudo⁷⁰ para avaliar o âmbito e o impacto da aplicação opcional pelos EMs do mecanismo da inversão do SP de IVA previsto nos artigos 199.º e 199.º-A, bem como decorrente das derrogações concedidas ao abrigo dos artigos 394.º e 395.º, todos da Diretiva IVA. O estudo, que teve por base as legislações dos EMs⁷¹ a 31 de dezembro de 2013, visou três objetivos principais:

⁷⁰ EY, novembro de 2014 – “*Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system*”.

⁷¹ À data do estudo, vinte e oito Estados (incluindo o Reino Unido).

- 1) Identificar os EMs que optaram pelo mecanismo de inversão do SP de IVA e em que condições.
- 2) Aferir a importância dos setores abrangidos pela inversão do SP em termos de valor tributável e receita de IVA.
- 3) Descrever e quantificar os encargos administrativos, incluindo impacto de *cash-flows* para os SPs afetados pela aplicação do mecanismo de inversão do SP de IVA.

Os setores em relação aos quais mais EMs optam pela inversão do SP de IVA são: (i) **setor da construção** [Artigo 199.º, alíneas a) e b)] implementado **por dezassete EMs**, dos quais **catorze** também implementaram o mecanismo de inversão de SP relativamente ao fornecimento de mão-de-obra destinada a trabalhos de construção abrangidos pela regra da inversão do SP; (ii) setor dos **resíduos** [artigo 199.º, alínea d)] implementado **por vinte e três EMs**; e (iii) setor das **licenças de emissão de gases com efeito estufa** [artigo 199.º-A, alínea a)] implementado **por vinte e um EMs**. Menos de metade dos EMs terá optado pela aplicação do mecanismo em relação a qualquer outro setor previsto nos artigos 199.º e 199.º-A da Diretiva IVA.⁷²

Com exceção de 3 EMs (França, Portugal e Reino Unido), o estudo conclui pela baixa complexidade das condições estabelecidas pelos EMs para aplicação do mecanismo e pela adequação das obrigações administrativas (requisito de reporte na declaração de IVA e menção a incluir na fatura, sendo que apenas 12 EMs estabelecem obrigações adicionais). O maior grau de complexidade na aplicação do mecanismo resulta, na maior parte dos casos, da dificuldade em perceber a exata delimitação do seu âmbito de aplicação (situações abrangidas).

O estudo revela que, regra geral, a inversão do SP de IVA, uma vez implementada pelo EM, é obrigatória para todos os SPs de IVA que realizem as transações abrangidas pelo mecanismo (à data do estudo, exceção para Áustria em que as partes podiam acordar ou não na aplicação da inversão do SP e para Malta, em que a inversão do SP apenas opera a pedido). Em regra, a aplicação da inversão do SP de IVA não está sujeita a um limiar (exceção para sete EMs nos quais a inversão do SP pode depender do valor da transação em si ou do volume de negócios anual).

⁷² A este respeito, verificar tabela incluída no Anexo 1.

Em regra, a inversão do SP de IVA como medida anti-fraude foi implementada pelos EMs antes de 2013, mas cerca de dezasseis EMs introduziram a medida ou alargaram a sua aplicação a partir de 2013.

A análise da importância dos setores abrangidos pela inversão do SP em termos de valor tributável e receita de IVA foi realizada considerando os sectores a que cada EM aplica a inversão do SP e também o cenário em que os EMs implementariam a inversão do SP de IVA em relação a todos os setores e tipos de atividade previstos no artigo 199.º [exceto⁷³ alíneas e), f) e g)] e no artigo 199.º-A da Diretiva IVA, bem como decorrente de qualquer derrogação ao abrigo dos artigos 394.º e 395.º da Diretiva do IVA.

Efeitos da adoção do artigo 199.º-A e 199.º B

No relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre os efeitos dos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva IVA na luta contra a fraude, de 8 de março de 2018⁷⁴, é apresentada uma avaliação global dos efeitos de adoção do mecanismo da inversão do SP de IVA relativamente às entregas de bens e prestações de serviços previstas no artigo 199.º-A e uma avaliação global do impacto do MRR. O resultado da avaliação tem por base as reações dos EMs e das empresas interessadas representadas no Grupo de Peritos sobre o IVA⁷⁵.

No que respeita ao artigo 199.º-A, de acordo com o descrito no ponto 3.2. do relatório, a avaliação incidiu, principalmente, sobre as seguintes cinco questões:

- 1) Considera que a medida aplicada é/foi eficaz e eficiente na luta contra a fraude?*
- 2) Considera que a medida era necessária para lutar contra a fraude? Quais teriam sido as consequências no que respeita à fraude ao IVA se o seu Estado-Membro não tivesse introduzido esta medida?*
- 3) Houve uma deslocação das atividades fraudulentas para outros bens ou serviços, na sequência da introdução da medida?*
- 4) Houve uma deslocação da fraude ao IVA para outros países, na sequência da introdução da medida no mercado interno?*

⁷³ Artigo 199.º, n.º 1, alíneas: “e) Entrega de bens dados em garantia por um sujeito passivo a outro sujeito passivo em execução dessa garantia; f) Entrega de bens após a cessão de um direito de reserva de propriedade a um cessionário que exerce esse direito; e g) Entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.”

⁷⁴ COM (2018) 118 final.

⁷⁵ O Grupo de peritos de IVA é composto por peritos nomeados a título pessoal com conhecimentos no domínio do IVA e por organizações representantes de empresas e fiscalistas.

5) *Houve um aumento dos custos de conformidade para os sujeitos passivos resultante da introdução da medida e, em caso afirmativo, considera esses custos proporcionais em relação aos benefícios resultantes da medida?”*

Vários EMs consideraram que a medida consagrada no artigo 199.º-A é necessária, eficaz e eficiente na luta contra a fraude ao IVA⁷⁶. Todos os EMs que aplicam a inversão do SP de IVA à transação das licenças de emissão de gases com efeito de estufa reconhecem a eficácia do mecanismo, tendo alguns dos EMs adotado o mecanismo como medida preventiva dados os indícios de risco no setor em causa. Também as partes interessadas⁷⁷ concluem pela eficácia do mecanismo no combate à fraude, em particular da fraude carrossel e em cadeia (operador fictício), mas algumas partes salientam que o mecanismo só é eficaz a curto prazo e como não é aplicado de forma harmonizada na UE cria encargos adicionais aos operadores que exercem atividade em vários EMs, desde logo pelo facto de as regras de faturação variarem consoante o EM tenha ou não adotado mecanismo da inversão do SP de IVA.

Cerca de metade dos EMs que aplicam o mecanismo da inversão do SP de IVA entendem que a adoção do mecanismo não provocou a deslocação da fraude para outros setores (bens e serviços), mas outra metade considera que provocou. Por exemplo, um EM que implementou o mecanismo em relação às licenças de emissão de gases com efeito de estufa identificou uma deslocação da fraude para o setor da eletricidade. Outros EMs identificaram uma deslocação da fraude dos setores dos telemóveis, microprocessadores, tabletes, computadores pessoais e computadores portáteis para uma gama de produtos de natureza semelhante (máquinas fotográficas, consolas de jogos, monitores, cartuchos de impressoras ou equipamentos eletrónicos de consumo e aparelhos eletrodomésticos). Outros identificaram ainda deslocações da fraude no setor dos cereais para bens como a farinha, as culturas forrageiras e os óleos vegetais.

Também no que respeita à deslocação da fraude para outros EMs a opinião volta a dividir-se. No caso das licenças de emissão de gases com efeito de estufa, alguns EMs salientam que a fraude poderá não se ter deslocado para outros EMs pelo facto desses outros EMs terem adotado o mecanismo da inversão do SP de IVA de forma preventiva, mitigando o risco de deslocação da fraude para o seu EM.

⁷⁶ No anexo 2 apresenta-se a tabela resumo da utilização dos vários EMs do mecanismo da inversão do SP de IVA com base no artigo 199.º-A.

⁷⁷ Grandes empresas, empresas de consultoria, pequenas empresas de contabilidade e alguns académicos.

A maioria dos EMs considera que houve um pequeno aumento dos custos de conformidade, sobretudo decorrentes de alterações nos sistemas de contabilidade, faturação e formação de pessoal. Os EMs que consideram que o aumento desses custos foi considerável, reconhecem, ainda assim, que esse aumento foi proporcional e em larga medida compensado por outras vantagens daí decorrentes, nomeadamente, o aumento das receitas do IVA, o decréscimo da concorrência desleal, a redução dos custos de avaliação dos riscos potenciais de fraude ao IVA nas transações e menores custos dos litígios de natureza fiscal. As partes interessadas realçam, sobretudo, o aumento da complexidade ligada à identificação do correto tratamento em sede de IVA, à faturação emitida e à revisão das faturas dos fornecedores.

Quanto ao artigo 199.º -B da Diretiva, constata-se que o MRR nunca foi aplicado por ser difícil o preenchimento das condições exigidas.

3.2.6. O caso português

A inversão do SP de IVA nos casos previstos no artigo 199.º

Das situações previstas no **artigo 199.º** da Diretiva IVA, Portugal optou pela adoção da inversão do SP de IVA em relação a: 1) prestação de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis (cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do CIVA⁷⁸); 2) transmissão de bens e prestação de serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (cfr. artigo 2.º n.º 1, alínea i), do CIVA⁷⁹); e 3) transmissão de imóveis realizada com renúncia à isenção de IVA (cfr. artigo 6.º, n.º 2, do anexo ao DL n.º 21/2007, de 29.01.2007).

Dos casos previstos no **artigo 199.º-A** da Diretiva IVA, Portugal optou pela adoção da inversão do SP de IVA em relação a: 1) transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa e de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores (cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea l) do CIVA⁸⁰); e 2) fornecimento de excedente eletricidade produzida em regime de autoconsumo de energia renovável a um SP revendedor (cfr.

⁷⁸ Aditada pelo DL n.º 21/2007, de 29.01.2007, em cujo preâmbulo pode ler-se que o DL: (“... procede à introdução na legislação do IVA de um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação...”).

Cfr. ainda a este respeito desta alínea i) o Ofício-Circulado n.º 30101, de 24.05.2007.

⁷⁹ Aditada pela Lei n.º 33/2006, de 28.07.2006.

⁸⁰ Aditada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28.04.2010.

artigo 2.º, n.º 1, alínea n) do CIVA⁸¹). Relativamente a esta última, no preâmbulo do DL n.º 85/2022 pode ler-se:

Entretanto, a Diretiva (UE) 2022/890, do Conselho, de 3 de junho de 2022, veio permitir a aplicação do mecanismo da autoliquidação do IVA ao fornecimento de eletricidade a um sujeito passivo revendedor até 31 de dezembro de 2026, mediante informação ao Comité do IVA da aplicação deste mecanismo, ficando dispensada a apresentação de um pedido à Comissão Europeia. Tal como sucedeu nos setores silvícola e das sucatas, a aplicação do mecanismo da autoliquidação visa a melhoria da eficácia do combate a práticas de fraude e evasão fiscais, bem como assegurar a simplificação da cobrança do IVA, dispensando da obrigação de liquidação de imposto um número significativo de sujeitos passivos de dimensão extremamente reduzida.

Conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 199.º-A da Diretiva IVA, salienta-se que, a não ser que essa norma venha a sofrer alteração, está previsto que as situações de inversão do SP de IVA adotadas pelos EMs ao abrigo da mesma apenas vigorem até 31 de dezembro de 2026. A duração dessa vigência irá depender da maior ou menor celeridade na adoção do regime definitivo do IVA, conforme se comenta na secção 4 abaixo.

A inversão do SP de IVA com base em derrogação concedida ao abrigo do artigo 395.º da Diretiva IVA

A legislação portuguesa contempla, ainda, a aplicação da inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude ao IVA⁸², em relação a outra situação não prevista nos artigos 199.º ou 199.º-A da Diretiva IVA que respeita às aquisições de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca (cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea m) do CIVA⁸³). Esta medida surge em resultado do pedido efetuado por Portugal, ao abrigo do **artigo 395.º da Diretiva IVA**, solicitando autorização para introduzir uma medida de derrogação ao artigo 193.º da Diretiva IVA. O pedido mereceu aprovação do Conselho, conforme Decisão de Execução (UE) 2019/1592 do Conselho, de 24 de setembro. A decisão estabelece um período de vigência da autorização da derrogação entre 1 de janeiro de 2020 e 31 de

⁸¹ Aditada pelo DL n.º 85/2022, de 21.12.2022.

⁸² Salientamos que existem outras situações de inversão do SP previstas no artigo 2.º do CIVA que decorrem de simplificações administrativas, mas que não são objeto de análise neste estudo.

⁸³ Aditada pelo DL n.º 165/2019, de 30.10.2019.

dezembro de 2022. No preâmbulo do DL que procede ao aditamento da alínea m) ao n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, pode ler-se:

Esta situação advém de o setor em causa ser dominado por um número elevado de pequenos produtores e pela atuação de operadores não registados ou fictícios, que intervêm no circuito económico, adquirindo as matérias-primas em causa diretamente aos produtores, frequentemente antes da respetiva extração, colheita ou corte, e transmitindo-as sem que procedam à entrega do IVA que liquidam. Existindo na fase subsequente uma concentração de operações em sujeitos passivos de média ou grande dimensão, facilmente identificáveis e que exercem a atividade de modo legítimo, a introdução de uma regra de inversão do sujeito passivo constituirá um mecanismo eficaz para debelar este fenómeno.

(...)

Para além da melhoria da eficácia no combate a práticas de evasão e fraude fiscais, as alterações introduzidas pelo presente decreto-lei visam, em simultâneo, assegurar a simplificação da cobrança do IVA nas transmissões de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca, eximindo da obrigação de liquidação de imposto um número significativo de sujeitos passivos de dimensão extremamente reduzida, na maioria proprietários ou produtores silvícolas que são pessoas singulares, com reduzida estrutura e uma capacidade organizativa que se pode revelar desadequada para o cumprimento das obrigações deste imposto.

O DL n.º 165/2019, de 30.10.2019 prevê que as medidas adotadas seriam objeto de avaliação até 31 de dezembro de 2022. Porém, até à presente dada, desconhece-se tal avaliação ou pedido à Comissão de prorrogação da autorização que apenas deveria vigorar até 31 de dezembro de 2022.

A característica comum na inversão do SP em setores como os da construção, resíduos, madeiras é a de que:

(...) o regime da inversão ocorre sempre a jusante da cadeia de abastecimento, eliminando o elo tido por mais fraco no início da cadeia. As empresas de menor dimensão, com maior risco de fraude, não faturam o imposto, ficando tal tarefa a cargo das empresas “mais facilmente controláveis”, em regra de maior dimensão.⁸⁴

⁸⁴ Palma, 2008.

4. As propostas de alteração ao sistema do IVA em discussão e o futuro do mecanismo da inversão do SP de IVA

4.1. O regime definitivo do IVA

A criação do mercado interno em 1 de janeiro de 1993, pressupôs a eliminação das fronteiras físicas e, conseqüentemente, dos controlos de movimento físico de bens entre os EMs. Nessa data não estavam reunidas as condições técnicas e políticas necessárias para assegurar a aplicação do princípio de tributação na origem até então preconizado como o regime definitivo do imposto. A solução consistiu na adoção de um regime provisório – regime transitório de tributação das trocas comerciais entre EMs⁸⁵ –, o qual estava inicialmente previsto vigorar por quatro anos, mas foi sendo automaticamente prorrogado até à implementação do regime definitivo do IVA. No âmbito da comunicação de 7 de abril de 2016⁸⁶, relativa a um plano de ação sobre o IVA: *Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir* (Plano de ação sobre o IVA), entre outras medidas, a Comissão manifestou a intenção de propor a adoção de um regime definitivo do IVA simples, justo, robusto, menos vulnerável à fraude e mais eficiente. O regime transitório assente no princípio da tributação no destino passa a ser considerado o regime definitivo do IVA.

Numa comunicação de *follow up* a esse Plano de Ação sobre o IVA efetuada em 4 de outubro de 2017⁸⁷, a Comissão reconhece a importância de uma transição harmoniosa quer para as administrações fiscais, quer para os contribuintes, pelo que o regime deve ser adotado de forma gradual, comportando duas etapas legislativas: na primeira etapa será considerada a questão do tratamento em sede de IVA das entregas intra-União de bens entre SPs (B2B) e a segunda etapa compreenderá o alargamento do novo tratamento em sede de IVA a todas as transações transfronteiriças, ou seja, abrangendo também as prestações de serviços⁸⁸. Por sua vez, a primeira etapa subdivide-se em duas subetapas: a primeira traduziu-se na apresentação de um pacote legislativo, em outubro de 2017, contemplando três atos⁸⁹, um dos quais a proposta do Conselho de alteração à Diretiva

⁸⁵ Artigo 402.º da Diretiva IVA.

⁸⁶ COM(2016) 148 final.

⁸⁷ COM(2017) 566 final.

⁸⁸ A aplicação da segunda etapa legislativa será proposta após o controlo e avaliação do funcionamento do regime na primeira etapa – cfr. COM(2017) 566 final, p. 7.

⁸⁹ Os outros dois correspondem a: (1) uma proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março, relativo à introdução da quarta “solução rápida” relativa à prova da isenção de IVA nas transações intracomunitárias – COM(2017)

IVA⁹⁰, de 4 de outubro de 2017 que, entre outras medidas⁹¹, introduz os fundamentos do regime definitivo para as transações intracomunitárias B2B. A segunda subetapa corresponde à apresentação de uma outra proposta do Conselho de alteração à Diretiva IVA⁹², de 25 de maio de 2018, contendo disposições técnicas pormenorizadas para a aplicação efetiva dos fundamentos consagrados na primeira subetapa.

O regime definitivo do IVA⁹³ assenta na introdução do princípio da tributação no EM de destino e na responsabilidade do fornecedor como regra geral (exceto se o adquirente for um SP certificado⁹⁴) pela liquidação e entrega do IVA (cobrado de acordo com a taxa de IVA em vigor no EM de destino), sendo essencial para este efeito o recurso ao sistema de balcão único que permite aos fornecedores, a partir do seu EM de estabelecimento, entregar o IVA devido noutros EMs (este balcão único permitirá compensar o IVA liquidado a jusante e devido sobre as entregas efetuadas com o IVA a montante pago sobre as aquisições efetuadas na UE). A proposta de Diretiva do Conselho de 2018⁹⁵ contempla alterações a vários artigos da Diretiva IVA necessárias à introdução do regime definitivo do IVA nas transações intracomunitárias. A proposta de Diretiva já foi objeto de proposta de alteração pelo Parlamento Europeu⁹⁶, de 12 de fevereiro de 2019, mas não são conhecidos novos desenvolvimentos por parte da Comissão ou do Conselho a esse respeito.

No que respeita ao mecanismo da inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude ao IVA, no considerando 15 da proposta realça-se a necessidade de revisão dos mecanismos temporários consagrados nos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva IVA no caso das entregas de bens de modo a assegurar a coerência com a introdução das novas regras aplicáveis ao devedor do IVA nas entregas intra-União de bens. Relativamente ao artigo 199.º-A é proposta a data de 31 de dezembro de 2028 como limite temporal de aplicação e é eliminada a possibilidade de aplicação da inversão do SP de IVA nas

568 final; e (2) uma proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita aos sujeitos passivos certificados – COM(2017) 567 final.

⁹⁰ COM(2017) 569 final.

⁹¹ Entre as quais três soluções rápidas (“*Quick Fixes*”).

⁹² COM(2018) 329 final.

⁹³ Implica a introdução do conceito de “entrega intra-União de bens” (em substituição de aquisição intracomunitária) e de “sujeito passivo certificado”.

⁹⁴ O estatuto de SP certificado deve permitir provar que um determinado SP pode ser considerado um contribuinte fiável na UE. O SP que efetue um fornecimento de bens intra-União terá que verificar se o adquirente é um SP certificado. Os EMs devem registar num sistema eletrónico informação atualizada sobre o estatuto de SP certificado. Cfr. COM(2017) 567 final.

⁹⁵ COM(2018) 329 final.

⁹⁶ P8_TA(2019)0074.

entregas de bens previstas nas alíneas c), d), e), h), i) e j)⁹⁷. Quanto ao artigo 199.º-B é proposta a alteração da redação do seu n.º 1, também, no sentido de excluir a referência a transmissões de bens⁹⁸. As alterações propostas traduzem, assim, a intenção de adoção do regime definitivo do IVA em duas etapas, a primeira das quais abrange apenas os bens e a segunda eventualmente extensível aos serviços, dependendo dos resultados de avaliação da primeira.

4.2. O pacote ViDA

Em 8 de dezembro de 2022⁹⁹ a Comissão propôs uma série de medidas de modernização do sistema do IVA assentes na adoção e promoção da digitalização com o objetivo de tornar o sistema do IVA mais adequado às atividades das empresas e mais resiliente à fraude. As medidas propostas¹⁰⁰ visam, ainda, adequar o sistema do IVA a novas realidades espoletadas pelo desenvolvimento da economia das plataformas¹⁰¹. As medidas propostas concentram-se em torno de três pilares¹⁰²:

1) Obrigação de utilização da faturação eletrónica nas transações transfronteiriças e introdução da obrigação de comunicação às autoridades fiscais pelos SPs em tempo (quase) real, em formato eletrónico e standardizado de determinada informação relativa às transações transfronteiriças realizadas;

2) Atualização das regras do IVA aplicáveis às transações facilitadas por plataformas eletrónicas, nomeadamente, da prestação de serviços de alojamento de curta duração e da prestação de serviços de transporte de passageiros, reforçando o papel das plataformas na cobrança do imposto¹⁰³; e

⁹⁷ Telemóveis, circuitos integrados, gás e eletricidade, consolas de jogos, *tablets* PC e computadores portáteis, cereais e culturas industriais e metais em bruto e semiacabados.

⁹⁸ São igualmente propostas alterações à redação do artigo 194.º no mesmo sentido da exclusão das transmissões de bens da sua abrangência.

⁹⁹ Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva IVA no que diz respeito às regras do IVA para a era digital – COM(2022) 701 final; Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA – COM(2022) 704 final; e Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital – COM(2022) 703 final.

¹⁰⁰ Para as quais já foram emitidas, em 22 de novembro de 2023, as respetivas resoluções do Parlamento Europeu – cfr. P9_TA(2023)0421 e P9_TA(2023)0422.

¹⁰¹ Sobre o conceito de «*economia das plataformas*» – cfr. nota de rodapé 24 em COM(2022) 701 final.

¹⁰² COM(2022) 701 final.

¹⁰³ Os operadores económicos de plataformas nesses setores passarão a ser responsáveis pela cobrança e pela entrega do IVA quando os prestadores de serviços (que utilizam a plataforma) não o façam – cfr. Comissão: https://taxation-customs.ec.europa.eu/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en.

3) Evitar a necessidade de múltiplos registos de IVA na UE: i) melhorando e alargando o sistema de balcão único (OSS) a determinado tipo de transmissões de bens e prestações de serviços atualmente não abrangidos e tornado obrigatório o balcão único para as importações (IOSS) para certas plataformas que facilitem as vendas de bens a consumidores finais na UE; ii) introduzindo um registo único do IVA (*Single VAT Registration*); e iii) tornando obrigatório o mecanismo da autoliquidação do IVA quando o fornecedor estrangeiro não esteja estabelecido no EM onde se localiza a transação¹⁰⁴.

Tem vindo a assistir-se a uma tendência crescente de EMs¹⁰⁵ a adotarem a obrigação de os SPs comunicarem em tempo real (ou quase real), às autoridades fiscais, diversa informação sobre as transações realizadas, operação a operação (e.g. relatórios mensais de transações realizadas, apresentação em tempo real ou quase real de faturas ou dos dados das faturas, etc.). De acordo com um estudo econométrico efetuado¹⁰⁶, a adoção dessas obrigações de comunicação digital por alguns EMs terá contribuído para um aumento das suas receitas do IVA, entre 2014 e 2019, entre 2,6% e 3,5%. Note-se, porém, que a introdução dessas medidas de reporte tem vindo a acarretar custos de *compliance* significativos¹⁰⁷ para as empresas, desde logo, pela diferença de formato e tipo de informação que tem que ser reportada em cada EM, o que demonstra uma necessidade de harmonização a nível da UE.

No que respeita às obrigações de DRR, continuarão a ser reportadas as mesmas transações intracomunitárias que atualmente são reportadas nos mapas recapitulativos com exceção das vendas em regime de *call-off-stock* (regime que será eliminado nos termos da proposta de diretiva) e passarão a ser reportadas, operação a operação, as transmissões de bens ou prestações de serviços a que seja aplicável a inversão do SP de IVA prevista no artigo 194.º da Diretiva IVA (os SPs registados para efeitos de IVA são obrigados a apresentar aos EMs informações sobre cada entrega intracomunitária de bens, sobre cada aquisição intracomunitária de bens e sobre cada prestação de serviços tributável num EM diferente daquele em que o fornecedor está estabelecido).

¹⁰⁴ Alteração proposta ao artigo 194.º da Diretiva IVA.

¹⁰⁵ “Estão atualmente em vigor em vários Estados-Membros diferentes tipos de obrigações de comunicação digital: faturação eletrónica mediante autorização (Itália), comunicação em tempo real (Hungria, Espanha), comunicação de informações através do ficheiro SAF-T (Lituânia, Polónia, Portugal), listagens do IVA (Bulgária, Croácia, Chéquia, Estónia, Letónia, República Eslovaca) e alguns Estados-Membros anunciaram publicamente futuras obrigações de comunicação de informações (França, Grécia, Roménia).” – cfr. nota de rodapé 18 COM(2022) 701 final.

¹⁰⁶ Cfr. nota de rodapé 16 da COM(2022) 701 final.

¹⁰⁷ COM(2022) 701 final p. 4: “A nível da UE, estima-se que ascendam a cerca de 1,6 mil milhões de EUR por ano, dos quais 1,2 mil milhões de EUR são suportados por empresas multinacionais de pequena dimensão e 0,4 mil milhões de EUR por grandes empresas multinacionais.”

Em complemento a estas propostas de alterações em matéria de DRR foi também apresentada uma proposta de regulamento¹⁰⁸ do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital. A este nível é de realçar a proposta de criação de um sistema VIES central, mas os dados recolhidos ao abrigo dos novos requisitos de comunicação digital e posteriormente trocados através deste VIES central limitar-se-ão às operações intracomunitárias B2B e não abrangerão as operações B2C. Na Resolução legislativa¹⁰⁹ do Parlamento Europeu, de 22 de novembro de 2023, sobre essa proposta de regulamento¹¹⁰ do Conselho, o Parlamento Europeu reconhece que tendo em vista a simplificação e a limitação dos custos de conformidade para as empresas, em especial as PME, e para as administrações fiscais, a Comissão deve desenvolver um *software* seguro e fiável para ligar as empresas e as administrações nacionais ao VIES central. Por outro lado, o grau de dados recolhidos relativamente às operações intracomunitárias e o seu tratamento automático deve ser o necessário e exige a criação de um procedimento de controlo a nível europeu que garanta o bom funcionamento do sistema e evite desvios na utilização dos dados.

Relativamente às medidas destinadas à redução das situações de obrigação de registo de IVA em diferentes EMs, e no que respeita ao alargamento do sistema OSS propõe-se que o conceito de vendas à distância passe a incluir os bens em segunda mão, os objetos de arte e de coleção e as antiguidades, as quais passam a ser tributadas no lugar de destino. O sistema OSS passará a abranger a transferência de bens próprios, sendo suprimidas as disposições relativas ao regime das vendas à consignação. Por outro lado, propõe-se que o sistema OSS passe a abranger entregas domésticas de bens (B2C) efetuadas por SPs de IVA que não estão registados para efeitos de IVA no EM em que a entrega doméstica tem lugar.

5. Conclusão

A análise efetuada ao longo do presente estudo conduz-nos às seguintes conclusões:

- I. A natureza plurifásica auto-reguladora do IVA torna-o num imposto menos suscetível à fraude do que outros impostos indiretos, como, por exemplo, o

¹⁰⁸ COM(2022) 703 final.

¹⁰⁹ P9_TA(2023)0422.

¹¹⁰ COM(2022) 703 final.

imposto sobre vendas a retalho. Porém, como qualquer outro imposto, o IVA é sujeito a situações de fraude.

- II. A fraude ao IVA traduz-se na obtenção de uma vantagem financeira ilícita em sede de IVA, que provoca a redução das receitas dos EMs e da UE, espoleta custos administrativos na sua prevenção e gera situações de concorrência desleal, o que faz com que o seu combate e a sua prevenção constitua um dos objetivos de ação dos EMs e da UE.
- III. O mecanismo da inversão do SP de IVA constitui uma das medidas utilizadas pela UE, ao longo do tempo, no combate à fraude ao IVA. Operando a inversão do SP de IVA compete ao destinatário dos bens/serviços a obrigação de liquidar (*in casu* autoliquidar) o IVA devido, o que constitui uma exceção à regra geral consagrada no artigo 193.º¹¹¹ da Diretiva IVA.
- IV. Os artigos 199.º e 199.º-A, ambos da Diretiva IVA, facultam aos EMs a possibilidade de aplicarem a inversão do SP de IVA a setores que apresentam um elevado risco de fraude ao IVA, neles devidamente elencados, devendo os EMs, em ambos os casos, informar o Comité do IVA. Os regimes distinguem-se, no essencial, pelo facto de no caso dos setores elencados no artigo 199.º-A a possibilidade de utilização do mecanismo de inversão do SP de IVA ser temporária (duração limitada), o que não sucede no caso dos setores elencados no artigo 199.º da Diretiva IVA.
- V. De acordo com um estudo efetuado em 2014, os setores em relação aos quais mais EMs optam pela inversão do SP de IVA são: (i) setor da construção civil, incluindo o fornecimento de mão-de-obra destinada a trabalhos de construção; (ii) setor dos resíduos; e (iii) setor das licenças de emissão de gases com efeito estufa. O estudo também permite concluir que a inversão do SP de IVA foi implementada pelos EMs como medida anti-fraude antes de 2013, mas mais de metade dos EMs introduziram o mecanismo ou alargaram a sua aplicação a partir de 2013 e, ainda, que na generalidade dos EMs há uma simplicidade nos requisitos e obrigações administrativas estabelecidos

¹¹¹ De acordo com a regra geral consagrada no artigo 193.º da Diretiva IVA, compete ao fornecedor dos bens/prestador de serviços a liquidação e a entrega do IVA.

para efeitos de aplicação do mecanismo da inversão do SP de IVA e as maiores dificuldades para os SPs surgem ao nível da exata delimitação do âmbito de aplicação (situações abrangidas) do mecanismo.

- VI. Vários EMs consideram¹¹² que a medida consagrada no artigo 199.º-A é necessária, eficaz e eficiente na luta contra a fraude ao IVA, mas algumas partes interessadas salientam que o mecanismo só é eficaz a curto prazo e como não é aplicado de forma harmonizada na UE cria encargos adicionais aos operadores que exercem atividade em vários EMs, desde logo pelo facto de as regras de faturação variarem consoante o EM tenha ou não adotado mecanismo da inversão do SP de IVA. Cerca de metade dos EMs consideram que o recurso ao mecanismo da inversão do SP de IVA nalguns setores provocou a deslocação da fraude para outros setores (bens e serviços) e/ou para outros EMs.
- VII. O MRR é, essencialmente, um mecanismo procedimental que visa acelerar a possibilidade que os EMs já têm¹¹³ de obter uma derrogação ao artigo 193º da Diretiva IVA. Traduz-se na possibilidade de os EMs, mediante autorização prévia da Comissão, optarem pela aplicação temporária (máximo de 8 meses) da inversão do SP de IVA a certas transmissões de bens e prestações de serviços afetadas por situações de fraude súbita e em larga escala. O MRR nunca foi utilizado por qualquer EM mas, ainda assim, nas consultas efetuadas a partes interessadas e aos EMs, conclui-se pela sua manutenção.
- VIII. O MGAL designa-se de generalizado apenas na medida em que é aplicável a todas as transmissões nacionais de bens e todas as prestações de serviços nacionais (não transfronteiriças) B2B que sejam superiores ao limiar (e não apenas a determinado tipo de bens, como sucede com os outros tipos de mecanismos temporários e específicos de inversão do SP de IVA). Foi introduzido como uma medida residual e subsidiária, a utilizar apenas em situações com níveis elevados de desvio de IVA e de fraude carrossel e desde que se revelasse uma medida eficiente e proporcional. O MGAL apresenta

¹¹² De acordo com o relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre os efeitos dos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva IVA na luta contra a fraude, de 8 de março de 2018.

¹¹³ Através do mecanismo de derrogação consagrado no artigo 395.º da Diretiva IVA.

várias desvantagens entre as quais o aumento dos custos administrativos e de *compliance* em resultado da necessidade de distinção das operações entre B2B e B2C e em resultado de ser necessária uma distinção em função do limiar (Euro 17.500). Por outro lado, a adoção do MGAL teria como principal desvantagem a transformação do IVA num imposto sobre vendas a retalho.

- IX. A utilização do MGAL foi autorizada à Chéquia, mas este acabou por nunca ser implementado por aquela nem por qualquer outro EM, tendo caducado a 30 de junho de 2022, sem que se tenha procedido à sua prorrogação.
- X. O mecanismo da inversão do SP de IVA nas transações nacionais com elevado risco de fraude é uma medida que, a curto prazo, pode resolver um problema concreto de fraude com o fornecimento de certos bens ou serviços, mas que pode conduzir à deslocação da fraude para outros bens e outros EMs, pelo que, em nossa opinião, o aumento da sua eficácia como medida anti-fraude ao IVA poderia passar por uma aplicação do mecanismo homogénea e harmonizada ao nível dos diferentes EMs.
- XI. Até ao estabelecimento de um regime definitivo, as opções previstas nos artigos 199.º-A e 199.º-B foram muito úteis para os Estados-Membros como medidas *ad hoc* temporárias e direcionadas. A expiração desse mecanismo sem quaisquer soluções alternativas previstas pode, em última análise, conduzir a mais fraude ao IVA, menos justiça fiscal e uma perda de receitas estatais.
- XII. A proposta de adoção do regime definitivo do IVA prevê alterações aos mecanismos temporários da inversão de SP de IVA consagrados nos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva IVA, no caso das entregas de bens, de modo a assegurar a coerência com a introdução das novas regras aplicáveis ao devedor do IVA nas entregas intra-União de bens. Não obstante, em nossa opinião, continua a existir um lugar na lógica de funcionamento do IVA para o mecanismo da inversão do SP como medida anti-fraude, desde logo no decurso de tempo que demorará até que se concretize a adoção do regime definitivo. Por outro lado, atendendo a que, de acordo com as propostas em discussão, a adoção do regime definitivo deverá ocorrer a duas fases (primeiro

abrangendo bens e apenas numa segunda fase, em função dos resultados de avaliação, extensível aos serviços), mesmo após a implementação da primeira fase do regime definitivo, continuará a haver lugar à possibilidade de recurso ao mecanismo da inversão do SP de IVA em relação à prestação de serviços. Ademais, mesmo em relação às transmissões de bens há que ter em consideração o grau de robustez do estatuto do SP certificado que, a ser aprovado, determina a aplicação do mecanismo da inversão do SP de IVA nas transações intra-União. Ora, dependendo do tipo de setores em que serão mais abundantes os operadores com o estatuto de SP certificado e dependendo da segurança que esse estatuto trará e garantirá de que o IVA liquidado por esses operadores nas vendas domésticas subsequentes será efetivamente entregue ao Estado, poderá vir a ser (ou não) necessário manter/reintroduzir o mecanismo da inversão do SP de IVA nas transações domésticas subsequentes.

- XIII. Ademais, o mecanismo da inversão do SP de IVA sectorial consagrado no artigo 199.º da Diretiva IVA mantém-se ao dispor dos EMs como ferramenta de combate à fraude.
- XIV. Resta-nos, pois, aguardar pela concretização da adoção do regime definitivo do IVA e pela avaliação do seu impacto para que possamos concluir sobre o verdadeiro futuro do mecanismo da inversão do SP de IVA e do seu papel no combate à fraude. Aqui chegados, podemos concluir que, no geral, continuará a haver um lugar para o mecanismo de inversão do SP de IVA no combate à fraude ao IVA, mesmo após uma potencial implementação do regime definitivo do IVA.
- XV. Não pode deixar de se reconhecer o mérito e a eficácia que o pacote ViDA poderá vir a ter no combate à fraude ao IVA nas transações intracomunitárias, sobretudo fruto da disponibilização (quase) imediata aos EMs de informação sobre as transações intracomunitárias efetuadas. Nesse sentido, e na medida em que o pacote ViDA contribua para a redução da fraude ao IVA, este reduz a necessidade dos EMs no que respeita ao combate à fraude ao IVA nas transações domésticas efetuadas na sequência de transações intracomunitárias. No entanto, também não podemos deixar de realçar as

dificuldades financeiras, técnicas e legais que a adoção de um sistema VIES central e de mecanismos de DRR espolietarão, tendo em conta os recursos financeiros e humanos que serão necessários para implementar e gerir esse sistema, bem como para garantir a proteção dos direitos dos cidadãos enquanto contribuintes, e o seu direito à privacidade, proteção de dados e segredos comerciais. Assim, dependendo do hiato temporal (mais ou menos longo) que seja necessário para implementar o pacote ViDA, até que tal aconteça, continuará a haver um lugar para o mecanismo da inversão do SP de IVA como medida de combate à fraude.

Bibliografia

Livros

- DOESUM, Ad van, KESTEREN, Herman van, CORNIELJE, Simon, NELLEN, Frank (2020) – *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer.
- STESENS Erik (2023) *European VAT Law as Interpreted by the Court of Justice*, Wolters Kluwer
- VASQUES, Sérgio (2015) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina.

Artigos

- Brederode, Robert F. Van e Pfeiffer, Sebastian - “Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT”, *International VAT Monitor*, Vol. 26, n.º 3 (2015), pp. 146-157.
- Feria, Rita de la – “Tax Fraud and Selective Law Enforcement”, *Journal of Law and Society*, Vol. 47, n.º 2 (2020), pp. 240-270.
- Feria, Rita de la – “The New VAT General Reverse-Charge Mechanism”, *EC Tax Review*, Vol. 28, n.º 4 (2019), pp. 172-175.
- Montes, Raquel F. e Scolari, Leonardo - “O Mecanismo de Reação Rápida e a Luta Antifraude em Sede de IVA”, *Cadernos do IVA* (2014), pp. 418-421.
- Palma, Clotilde - "IVA: Sobre as Propostas de Aplicação de um Mecanismo Generalizado de Reverse Charge", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3 (2008), pp. 209-227.
- Palma, Clotilde - "IVA – No que consiste o reverse charge?", *Estudos de IVA II*, (2020 reimp.), pp. 201-210.
- Terra, Ben J. M - “The European Quick Reaction Mechanism against VAT fraud”, *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 1, n.º 2 (2012), pp. 185-190.

Legislação nacional

- Artigos 2.º, n.º 1, 6.º, n.º 6, alínea a) e 36.º, n.º13, todos do CIVA
- Artigos 1.º, alínea a) e 15.º, n.º 2, ambos do RITI

- Artigo 10.º do anexo ao DL n.º 362/99, de 16 de setembro de 1999
- DL n.º 21/2007, de 29 de janeiro de 2007
- DL n.º 165/2019, de 30 de outubro de 2019
- DL n.º 85/2022, de 21 de dezembro de 2022
- Lei n.º 33/2006, de 28 de julho de 2006
- Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010
- Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010

Legislação da UE

- Artigos: 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), 44.º, 141.º, 193.º a 203.º, 226.º, n.º 11, 394.º e 395.º todos da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.
- Artigos 27.º e 28.º-G, alínea c), ambos da Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977.
- Diretiva 2006/69/CE do Conselho Europeu, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações.
- Diretiva 2010/23/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude.
- Diretiva 2013/42/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito ao mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA.
- Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no

que diz respeito à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude.

- Diretiva (UE) 2018/1695, do Conselho de 6 de novembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no respeitante ao período de aplicação do mecanismo facultativo de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA.
- Diretiva (UE) 2018/2057 do Conselho, de 20 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à aplicação temporária de um mecanismo generalizado de autoliquidação em relação às entregas de bens e prestações de serviços acima de um determinado limiar.
- Diretiva (UE) 2022/890, do Conselho, de 3 de junho de 2022, que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à prorrogação do período de aplicação do mecanismo facultativo de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA.
- Regulamento de Execução (UE) n.º 17/2014 da Comissão, de 10 de janeiro de 2014, que estabelece o formulário normalizado para a apresentação da notificação da medida especial no âmbito do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA.

Documentos oficiais da UE

- Comunicação da Comissão ao Conselho, de 19 de julho de 2006, em conformidade com o n.º 3 do artigo 27.º da Diretiva 77/388/CEE, COM(2006) 404 final.
- Comunicação da Comissão do Conselho e ao Parlamento Europeu, de 22 de fevereiro de 2008, relativa a medidas para modificar o sistema do IVA com vista a combater a fraude, COM(2008) 109 final.

- Comunicação da Comissão ao Conselho, de 28 de outubro de 2015, em conformidade com o artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, COM(2015) 538 final.
- Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, de 7 de abril de 2016, relativa a um Plano de Ação Sobre o IVA, “Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir”, COM(2016) 148 final.
- Comunicação da Comissão ao Parlamento europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, de 4 de outubro de 2017, relativa ao seguimento do plano de ação sobre o iva rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir, COM(2017) 566 final.
- Decisão de Execução (UE) 2019/1903 do Conselho, de 8 de novembro de 2019, que autoriza a Chéquia a aplicar o mecanismo generalizado de autoliquidação, em derrogação ao artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE.
- Decisão de Execução (UE) 2019/1592 do Conselho, de 24 de setembro de 2019, que autoriza Portugal a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union – “*Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system*”, (2014). Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/kp_07_14_060_en.pdf Consult. em 03-06-2024.
- European Commission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., *VAT gap in the EU – Report 2023*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2023. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en> Consult. em 03-06-2024.

- Proposta de Diretiva do Conselho, de 16 de março de 2005, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações, COM(2005) 89 final.
- Proposta de Diretiva do Conselho, de 29 de setembro de 2009, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude, COM(2009) 511 final.
- Proposta de Diretiva do Conselho, de 21 de dezembro de 2016, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito à aplicação temporária de um mecanismo generalizado de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços acima de um determinado limiar, COM(2016) 811 final.
- Proposta de Regulamento do Conselho, de 4 de outubro de 2017, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita aos sujeitos passivos certificados, COM(2017) 567 final.
- Proposta de Regulamento de Execução do Conselho, de 4 de outubro de 2017, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias, COM(2017) 568 final.
- Proposta de Diretiva do Conselho de, 4 de outubro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, COM(2017) 569 final.
- Proposta de Diretivo do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, COM(2018) 329 final.

- Proposta de Diretiva do Conselho, de 8 de dezembro de 2022, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, COM(2022) 701 final.
- Proposta de Regulamento do Conselho, de 8 de dezembro de 2022, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital, COM(2022) 703 final.
- Proposta de Regulamento de Execução do Conselho, de 8 de dezembro de 2022, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA, COM(2022) 704 final.
- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 8 de março de 2018, sobre os efeitos dos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva 2006/112/CE do Conselho na luta contra a fraude, COM (2018) 118 final.
- Resolução legislativa do Parlamento Europeu, de 12 de fevereiro de 2019, sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros [(COM(2018)0329 – C8-0317/2018 – 2018/0164(CNS)], P8_TA(2019)0074.
- Resolução legislativa do Parlamento Europeu, de 22 de novembro de 2023, sobre a proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital [COM(2022)0701 – C9-0021/2023 – 2022/0407(CNS)], P9_TA(2023)0421.
- Resolução legislativa do Parlamento Europeu, de 22 de novembro de 2023, sobre a proposta de regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às modalidades de cooperação administrativa no domínio do IVA necessárias para a era digital [COM(2022)0703 – C9-0023/2023 – 2022/0409(CNS)], P9_TA(2023)0422.

Jurisprudência

- Acórdão do TJUE, de 12 de janeiro de 2006, *Optigen*, C-354/03.

- .Acórdão do TJUE, de 14 de março de 2013, *Ablessio*, C-527/11.
- Acórdão do TJUE, de 13 de março de 2014, *Firin*, C-107/13.

Outras fontes

- Comissão – Comunicado de imprensa, de 19 de julho de 2006, IP/06/1023.
Disponível em:
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_06_1023
Consult. em 03-06-2024.
- Comissão – Comunicação. Disponível em:
https://taxation-customs.ec.europa.eu/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en
Consult. em 03-06-2024.
- Diplomat magazine – Notícia publicada. Disponível em:
<https://diplomatmagazine.eu/2016/12/24/vat-fraud-and-money-laundering-network-dismantled/>
Consult. em 03-06-2024.
- Europol – Comunicado de imprensa, de 9 de dezembro de 2009 (*Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer*). Disponível em
<https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer>
Consult. em 03-06-2024.
- Europol – Comunicado de imprensa, de 28 de dezembro de 2010 (*Further investigations into VAT fraud linked to the Carbon Emissions Trading System*). Disponível em:
<https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/further-investigations-vat-fraud-linked-to-carbon-emissions-trading-system>
Consult. em 03-06-2024.
- Europol – Comunicado de imprensa, de 29 de junho de 2016 (*Eight Member States take action against international VAT fraud*). Disponível em:
<https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/eight-member-states-take-action-against-international-vat-fraud>
Consult. em 03-06-2024.

- Eurostat – GOV_10A_TAXAG *dataset*. Disponível em:
https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_TAXAG__custom_7545269/default/table?lang=en
Consult. em 03-06-2024.

- Ofício-Circulado n.º 30101, de 24 de maio de 2007.

Anexos

Anexo 1 – Implementação do mecanismo da inversão do SP de IVA por setor e por EM – artigos 199.º e 199.º-A da Diretiva IVA

Setores	Estados Membros																											
	AT	BE	BG	HR	CY	CZ	DK	EE	FI	FR	DE	EL	HU	IE	IT	LV	LT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SK	SI	ES	SE	UK
Artigo 199.º																												
A. Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição	X			X	X	X			X	X	X		X	X	X	X			X	X		X			X	X	X	
B. Colocação à disposição de pessoal que participe nas atividades abrangidas pelo ponto a)	X			X					X	X	X		X		X					X		X			X	X	X	
C. Entrega de um bem imóvel, na aceção das alíneas j) e k) do n.º 1 do artigo 135.º, quando o fornecedor tenha optado pela tributação da operação nos termos do artigo 137.º				X				X			X		X	X	X					X		X			X	X	X	
D. Entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos	X		X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X
E. Entrega de bens dados em garantia por um sujeito passivo a outro sujeito passivo em execução dessa garantia	X									X		X								X				X		X		

Setores	Estados Membros																											
	AT	BE	BG	HR	CY	CZ	DK	EE	FI	FR	DE	EL	HU	IE	IT	LV	LT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SK	SI	ES	SE	UK
F. Entrega de bens após a cessão de um direito de reserva de propriedade a um cessionário e o exercício desse direito pelo cessionário	X																X							X				
G. Entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva	X			X								X								X				X		X		
Artigo 199.º-A																												
A. Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na acepção do artigo 3.º da Directiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13/10/2003	X	X		X		X	X		X	X	X	X	X	X				X		X	X	X	X	x	X	X	X	X
B. Transferência de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento da mesma directiva		X															X									X		
C. Entregas de telemóveis, ou seja, dispositivos fabricados ou adaptados para utilização no âmbito de uma rede licenciada e que operam em frequências especificadas, quer tenham, ou não, outras utilizações	X						X				X				X					X				X				X

Setores	Estados Membros																												
	AT	BE	BG	HR	CY	CZ	DK	EE	FI	FR	DE	EL	HU	IE	IT	LV	LT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SK	SI	ES	SE	UK	
D. Entregas de dispositivos de circuitos integrados, como, por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento num estágio anterior à incorporação em produtos destinados ao utilizador final	X						X				X				X						X				X				
E. Fornecimento de gás e eletricidade a um sujeito passivo revendedor na aceção do artigo 38.º, n.º 2	X										X													X					
F. Fornecimento de certificados de gás e eletricidade	X																							X					
G. Prestações de serviços de telecomunicações na aceção do artigo 24.º, n.º 2										X																			
H. Entregas de consolas de jogos, tablets PC e computadores portáteis	X						X														X								
I. Entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, que não sejam habitualmente utilizados no seu estado inalterado para consumo final			X										X											X	X				

Setores	Estados Membros																												
	AT	BE	BG	HR	CY	CZ	DK	EE	FI	FR	DE	EL	HU	IE	IT	LV	LT	LU	MT	NL	PL	PT	RO	SK	SI	ES	SE	UK	
J. Entregas de metais em bruto e semiacabados, incluindo metais preciosos, não abrangidos pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d), pelos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, por força dos artigos 311.º a 343.º, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento, por força dos artigos 344.º a 356.º	X																								X				

Fonte: *European Commission - Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system, (2014), Table 1. pp.8-14*

Anexo 2 – Utilização pelos EMs do mecanismo da inversão do SP de IVA com base no artigo 199.º-A da Diretiva IVA

Estados-Membros						
Entregas de bens e prestações de serviços previstas no artigo 199.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA	AT	BE	BG	CY	CZ	DK
a) Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na aceção do artigo 3.º da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade, que sejam transferíveis nos termos do artigo 12.º dessa diretiva;	SIM (1.7.2010)	SIM (18.1.2010)	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2011)	SIM (9.4.2010)
b) Transferência de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento da mesma diretiva;	SIM (1.7.2010)	SIM (18.1.2010)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (9.4.2010)
c) Entregas de telemóveis, ou seja, dispositivos fabricados ou adaptados para utilização no âmbito de uma rede licenciada e que operam em frequências especificadas, mesmo tendo outras utilizações;	SIM (1.1.2012)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2015)	SIM (1.7.2014)
d) Entregas de dispositivos de circuitos integrados, como, por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento num estágio anterior à incorporação em produtos destinados ao utilizador final;	SIM (1.1.2012)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2015)	SIM (1.7.2014)
e) Fornecimento de gás e eletricidade a um sujeito passivo revendedor na aceção do artigo 38.º, n.º 2;	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.2.2016)	SIM (1.7.2015)
f) Fornecimento de certificados de gás e eletricidade;	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.2.2016)	SIM (1.7.2015)
g) Prestações de serviços de telecomunicações na aceção do artigo 24.º, n.º 2;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.10.2016)	NÃO
h) Entregas de consolas de jogos, <i>tablets</i> PC e computadores portáteis;	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2015)	SIM (1.7.2014)
i) Entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, que não sejam habitualmente utilizados no seu estado inalterado para consumo final;	NÃO	NÃO	SIM (1.12.2013)	NÃO	SIM [1.4.2015 (alargado em 1.7.2015 e 1.9.2015)]	NÃO
j) Entregas de metais em bruto e semiacabados, incluindo metais preciosos, não abrangidos pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d), pelos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, por força dos artigos 311.º a 343.º, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento, por força dos artigos 344.º a 356.º.	SIM (1.1.2014)	N/A	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2015)	NÃO

Entregas de bens e prestações de serviços previstas no artigo 199.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA	DE	EE	EL	ES	FI
a) Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na aceção do artigo 3.º da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade, que sejam transferíveis nos termos do artigo 12.º dessa diretiva;	SIM (1.7.2010)	NÃO	SIM (1.1.2011)	NÃO	SIM (1.8.2010)
b) Transferência de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento da mesma diretiva;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.8.2010)
c) Entregas de telemóveis, ou seja, dispositivos fabricados ou adaptados para utilização no âmbito de uma rede licenciada e que operam em frequências especificadas, mesmo tendo outras utilizações;	SIM (1.7.2011)	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2015)	NÃO
d) Entregas de dispositivos de circuitos integrados, como, por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento num estágio anterior à incorporação em produtos destinados ao utilizador final;	SIM (1.7.2011)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
e) Fornecimento de gás e eletricidade a um sujeito passivo revendedor na aceção do artigo 38.º, n.º 2;	SIM (1.9.2013)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
f) Fornecimento de certificados de gás e eletricidade;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
g) Prestações de serviços de telecomunicações na aceção do artigo 24.º, n.º 2;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
h) Entregas de consolas de jogos, tablets PC e computadores portáteis;	SIM, exceto computadores portáteis (1.10.2014)	NÃO	NÃO	SIM (1.4.2015)	NÃO
i) Entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, que não sejam habitualmente utilizados no seu estado inalterado para consumo final;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
j) Entregas de metais em bruto e semiacabados, incluindo metais preciosos, não abrangidos pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d), pelos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, por força dos artigos 311.º a 343.º, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento, por força dos artigos 344.º a 356.º.	SIM (1.10.2014)	SIM (1.7.2014), a autoliquidação de 1.7.2014 relativa aos metais diz respeito a metais preciosos para efeitos da Lei sobre os Artigos de Metais Preciosos, exceto no que se refere ao ouro para investimento, e aos materiais metálicos que contenham metais preciosos, incluindo resíduos que contenham metais preciosos, se forem transferidos para um sujeito passivo que não disponha de uma licença de resíduos; a autoliquidação de 1.1.2017 diz respeito aos produtos metálicos com códigos NC 7208-7220 (com exceção do fio para soldadura e das varetas para soldar), 7222, 7225, 7226, 7228 (com exceção das varetas para soldar), 73011000, 730300-7306, 73081000, 73082000, 73121061, 73121069, 731420 e 73143900.	NÃO	SIM (1.4.2015)	NÃO

Entregas de bens e prestações de serviços previstas no artigo 199.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA	FR	HR	HU	IE	IT	LV	LT	LU	MT
a) Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na aceção do artigo 3.º da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade, que sejam transferíveis nos termos do artigo 12.º dessa diretiva;	SIM (1.1.2011)	SIM (1.7.2013)	SIM (1.1.2011)	SIM (8.4.2010)	SIM (1.1.2015)	NÃO	NÃO	SIM (1.7.2010)	NÃO
b) Transferência de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento da mesma diretiva;	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2011)	SIM (8.4.2010)	SIM (1.1.2015)	NÃO	NÃO	SIM (1.7.2010)	NÃO
c) Entregas de telemóveis, ou seja, dispositivos fabricados ou adaptados para utilização no âmbito de uma rede licenciada e que operam em frequências especificadas, mesmo tendo outras utilizações;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2011)	SIM (1.4.2016)	NÃO	NÃO	NÃO
d) Entregas de dispositivos de circuitos integrados, como, por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento num estágio anterior à incorporação em produtos destinados ao utilizador final;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2011)	SIM (1.4.2016)	NÃO	NÃO	NÃO
e) Fornecimento de gás e eletricidade a um sujeito passivo revendedor na aceção do artigo 38.º, n.º 2;	SIM (1.1.2005)	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2016)	SIM (1.1.2015)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
f) Fornecimento de certificados de gás e eletricidade;	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2016)	SIM (1.1.2015)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
g) Prestações de serviços de telecomunicações na aceção do artigo 24.º, n.º 2;	SIM (1.4.2012)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
h) Entregas de consolas de jogos, tablets PC e computadores portáteis;	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (2.5.2016)	SIM (1.4.2016)	NÃO	NÃO	NÃO
i) Entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, que não sejam habitualmente utilizados no seu estado inalterado para consumo final;	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2012, com base numa derrogação anterior a 1.1.2014)	NÃO	NÃO	SIM (1.6.2016)	NÃO	NÃO	NÃO
j) Entregas de metais em bruto e semiacabados, incluindo metais preciosos, não abrangidos pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d), pelos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, por força dos artigos 311.º a 343.º, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento, por força dos artigos 344.º a 356.º.	NÃO	SIM (1.7.2013, mediante condições especiais para o regime especial aplicável ao ouro para investimento, nos termos dos artigos 344.º a 356.º)	SIM (1.1.2015)	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2017)	NÃO	NÃO	NÃO

Entregas de bens e prestações de serviços previstas no artigo 199.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA	NL	PL	PT	RO	SK	SI	SE	UK
a) Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na aceção do artigo 3.º da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade, que sejam transferíveis nos termos do artigo 12.º dessa diretiva;	SIM (1.1.2011; com base no artigo 199.º-A, no seguimento de uma disposição nacional com início em 14.7.2009)	SIM (1.4.2011)	SIM	SIM (1.1.2011)	SIM (1.1.2011)	SIM (1.1.2011)	SIM (1.1.2011)	SIM (1.11.2010)
b) Transferência de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento da mesma diretiva;	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2011)	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2011)	SIM (1.11.2010)
c) Entregas de telemóveis, ou seja, dispositivos fabricados ou adaptados para utilização no âmbito de uma rede licenciada e que operam em frequências especificadas, mesmo tendo outras utilizações;	SIM (1.4.2013; com base no artigo 199.º-A, no seguimento de uma derrogação baseada no artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE, com início em 1.6.2012)	SIM (1.7.2015)	NÃO	SIM (1.1.2016)	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	SIM (1.6.2007)
d) Entregas de dispositivos de circuitos integrados, como, por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento num estágio anterior à incorporação em produtos destinados ao utilizador final;	SIM (1.4.2013; com base no artigo 199.º-A, no seguimento de uma derrogação baseada no artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE, com início em 1.6.2012)	SIM (1.1.2017)	NÃO	SIM (1.1.2016)	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	SIM (1.6.2007)
e) Fornecimento de gás e eletricidade a um sujeito passivo revendedor na aceção do artigo 38.º, n.º 2;	NÃO	NÃO	SIM	SIM, para a eletricidade (1.9.2013)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.7.2014)
f) Fornecimento de certificados de gás e eletricidade;	NÃO	NÃO	NÃO	SIM para os certificados de eletricidade (1.9.2013)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
g) Prestações de serviços de telecomunicações na aceção do artigo 24.º, n.º 2;	NÃO (1.6.2017, com base numa derrogação nos termos do artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (1.2.2016)
h) Entregas de consolas de jogos, tablets PC e computadores portáteis;	SIM (1.4.2013)	SIM (1.7.2015)	NÃO	SIM (1.1.2016)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
i) Entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas e beterraba sacarina, que não sejam habitualmente utilizados no seu estado inalterado para consumo final;	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (31.5.2011)	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	NÃO
j) Entregas de metais em bruto e semiacabados, incluindo metais preciosos, não abrangidos pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d), pelos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, por força dos artigos 311.º a 343.º, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento, por força dos artigos 344.º a 356.º.	NÃO	SIM (1.10.2013)	NÃO	NÃO	SIM (1.1.2014)	NÃO	NÃO	NÃO

Fonte: Anexo do relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu de 8 de março de 2018, COM(2018) 118 final.