



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

VAT Gap na União Europeia

*Da necessidade de um diagnóstico adequado das suas causas e
efetivas medidas de política fiscal que o minimizem*

Joana dos Santos Tavares

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

VAT Gap na União Europeia

*Da necessidade de um diagnóstico adequado das suas causas e
efetivas medidas de política fiscal que o minimizem*

Joana dos Santos Tavares

Sob orientação da Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira

Dissertação de Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

“A goal without a plan is just a wish”

Antoine de Saint Exupéry

AGRADECIMENTOS

À Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira, por toda a sua disponibilidade e dedicação nesta orientação, cujo auxílio foi imprescindível para a conclusão desta etapa de mestrado.

Aos meus pais e irmão pelo apoio incondicional de sempre e por todas as oportunidades que me proporcionam.

Ao Álvaro pela motivação durante este percurso.

Aos meus amigos Diogo e Carolina por todo o percurso académico e amizade que partilhamos.

À Escola de Direito do Porto da Universidade Católica Portuguesa, pelo apoio académico de todos os seus professores e funcionários.

A todos um Muito Obrigado!

RESUMO

A presente dissertação tem como principal objetivo a análise das causas contributivas para o *VAT Gap*, que traduz a final, os valores de IVA cuja entrega era esperada nos cofres do Estado, mas que nunca aí entram e a que se assistem todos os anos, um pouco por toda a União Europeia. A sua correcta identificação e estudo serão a base para que seja possível criar, modificar e adaptar medidas que combatam a sua existência, reduzindo os níveis de imposto não entregues nos vários Estados Membros, e pondo fim a distorções de concorrência, e fragilidades no sistema deste imposto que o tornam tão susceptível a este fenómeno.

Assim e neste âmbito propomo-nos identificar e analisar os fatores que para eles contribuem, percorrendo ainda as várias medidas existentes e o seu sucesso e insucesso nos seus objetivos. E, por último, uma incursão nas mais recentes propostas legislativas que se encontram, atualmente, em negociação, e que pretendem reforçar o combate ao fenómeno do *VAT Gap*.

Palavras-chave: IVA; *VAT Gap*; Causas; Efeitos; Medidas de Combate;

ABSTRACT

The present dissertation has as its main objective the analysis of the contributory causes for *VAT Gap*, which translates in the end, the VAT values that were expected to be delivered in State coffers, but which never enter it and which are witnessed every year, a little throughout the European Union. Their proper identification and study will be the basis for the creation, modification and adaptation of measures that combat their existence, reducing undelivered tax levels in the various Member States, and ending distortions of competition and weaknesses in the system of this tax, that make him so susceptible to this phenomenon.

Thus and in this context we propose to identify and analyze the factors that contribute to them, while going through the various existing measures and their success and failure in their objectives. And finally, a foray into the most recent legislative proposals currently under negotiation aimed at strengthening the fight against the *VAT Gap* phenomenon.

Key words: VAT; *VAT Gap*; Causes; Effects; Fight Measures;

ÍNDICE

Lista de Siglas e Abreviaturas	9
1. – Introdução	11
2. – O <i>VAT Gap</i>	12
2.1. – O que é e como se quantifica o <i>VAT Gap</i>	12
2.2. – As causas do <i>VAT Gap</i>	17
2.2.1. – As Fraudes	17
2.2.2. – Os Sistemas de Cobrança IVA	22
2.2.3. – Outros Aspectos	24
2.3. – Consequências do <i>VAT Gap</i>	24
3. – Metodologias adoptadas de combate ao <i>VAT Gap</i>	25
3.1. - Medidas de natureza administrativa. Cooperação administrativa e assistência mútua intergovernamentais	25
3.2 - Medidas de natureza fiscalizadora e sancionatória. EUROFISC, EUROPOL e OLAF.	27
3.3 - Esforços legislativos. O <i>Temporary Reverse Charge e Quick Reaction Mechanism</i> , o Pacote <i>e-commerce</i> , as <i>Quick fixes</i> , o Mecanismo <i>Reverse Charge</i> Generalizado e Diretiva de criminalização de fraude.	30
3.4. – Outros instrumentos. Breve referência a certas entidades de apoio na luta contra o <i>VAT Gap</i>	36
4.2. – Proposta de regime para as PME	40
4.3. – Proposta de regime das taxas IVA	41
4.4. – Proposta de regime para as interfaces eletrónicas	43
5. – Conclusões e notas finais	45
BIBLIOGRAFIA	48

Lista de Siglas e Abreviaturas

B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BOSS	Big One Stop Shop
CASE	Center for Social and Economic Research
CE	Comissão Europeia
CESOP	Sistema Eletrónico Central de Informação sobre Pagamento
CRE	Comité das Regiões Europeu
DG TAXUD	Direção Geral da Fiscalidade e União Aduaneira
ECON	Comité dos Assuntos Económicos e Monetários
EM	Estado Membro/Estados Membros
EUROJUST	Agência da União Europeia para a Cooperação Judiciária
FMI	Fundo Monetário Internacional
GRCM	Generalized Reverse Charge Mechanism
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JOUE	Jornal Oficial da União Europeia
LOSS	Large One Stop Shop
MOSS	Mini One Stop Shop
MRR	Mecanismo de Reacção Rápida
MTEC	Missing Trader Extra-Community
MTIC	Missing Trader Intra-Community
OEA	Operador Económico Autorizado
OLAF	European Anti-Fraud Office
OSS	One Stop Shop
PME	Pequenas e Médias Empresas
PSP	Prestadores de Serviços de Pagamento
QRM	Quick Reaction Mechanism

REFIT	Programa para a Adequação e Eficácia da Regulamentação
SPC	Sujeito Passivo Certificado
TCE	Tribunal de Contas Europeu
TGPG	Tax Gap Project Group
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TNA	Transaction Network Analysis
TRC	Temporary Reverse Charge
UE	União Europeia
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System
VTTL	VAT Total Tax Liability
WF	Working Field

1. – Introdução

Criado em 1954 por Maurice Lauré, o IVA é um imposto sobre o consumo que incide hoje sobre todas as transações de bens e serviços, como imposto geral que é. Tributando apenas o valor que cada um dos sujeitos da cadeia de transações acrescenta a um determinado bem/serviço, através da subtração ao IVA cobrado a jusante do valor de IVA suportado a montante, tornou-se muito atrativo como instrumento de política fiscal, o que tem motivado a sua expansão a nível mundial¹. Sem esquecer obviamente, que foi concebido e dado à luz no contexto comunitário europeu, contexto em que sempre foi um importante contribuidor para as receitas tributárias dos Estados-Membros (EM), ao mesmo tempo que se qualificou como um dos recursos próprios do Orçamento Europeu.

Tendo sido adotado no seio da UE, com um regime desde início qualificado como provisório, baseando a tributação no país de destino, sempre teve como meta a implementação do princípio da origem. A provisoriedade do regime estendeu-se ao longo dos anos, tendo sido realçada, mas balizada, em razão da criação do mercado único europeu, em Janeiro de 1993. A necessidade de abolir as fronteiras físicas (físicas e fiscais, claro está) existentes entre os diversos EM, como peça angular na consciencialização e concretização desse mercado único, associada à falta de consenso dos EM para um regime definitivo assente na passagem ao princípio da origem, obrigou a introduzir nos parâmetros de funcionamento do princípio do destino “artificiosas” alterações, para substituir os controlos alfandegários desaparecidos em razão da abolição das alfândegas.

No entretanto, os desafios da globalização e digitalização, caracterizadores de uma “nova” economia, com variáveis bem diferentes das existentes à data da criação do imposto, criaram lacunas, fragilidades e incongruências no sistema, que constantemente, se densificam numa acção-reacção difícil de gerir pelos sujeitos envolvidos – os contribuintes e as administrações fiscais. São elas que têm tornado o sistema permeável a fenómenos de evasão, e fraude, temática reflectida no chamado *VAT Gap*. Este, que

¹ Sobretudo pelos apreciáveis níveis de receita que permite arrecadar, como salienta Cnossen, S., (1998), *VATs in CEE Countries: A Survey and Analysis*, De Economist 146 (2):227-255.; “purely from a revenue point of view, VAT is probably the best tax ever invented” ou Keen, Michael e Lockwood, Ben, “*Is The Vat A Money Machine? National Tax Journal*”, 59(4), pp 905-928 : “Whether or not the VAT has lived up to its reputation as a “money machine” for, respectively, a wide range of countries and the OECD in particular”.

em português poderíamos designar de “brecha no IVA”, embora com alguma perda de percepção, uma vez que a designação anglo-saxónica é hoje tão utilizada que as suas vantagens a recomendam, consiste na diferença entre o IVA que seria expectável receber em determinado período (*VAT Total Tax Liability*, VTTL) e o IVA que efetivamente é recebido. Para tal *gap*, contribuem fatores diversos, desde a fraude e evasão fiscais, até sistemas mal adequados à respectiva cobrança, para além de um conjunto de outras variáveis - falências, insolvências ou mesmo erros de cálculo, todos impelindo, de forma crescente, à necessidade de revisão e alteração em direcção a um sistema que melhor responda à neutralidade numa economia mudada e em constante mutação, sem espaço para manobras de contribuintes fraudulentos, e que permita às administrações fiscais a cobrança de uma receita justa, corretamente quantificada e tempestivamente arrecadada, que faça *jus* à fundamentação do “dever fundamental de pagar imposto”². Neste trabalho propomo-nos analisar as principais causas que contribuem para os assustadores números do *VAT Gap*.

Começaremos pela abordagem à dimensão evolutiva do *VAT Gap* na UE.

2. – O *VAT Gap*

2.1. – O que é e como se quantifica o *VAT Gap*.

Em termos gerais, ocorre um *Tax Gap* quando, para um determinado período de tempo, em geral o ano, se verifica uma diferença entre o valor total dos impostos devidos, em função da legislação aplicável, e o valor que, tempestivamente, é realmente recebido pelo Governo. Em princípio, no *Tax Gap* englobam-se todos os impostos em vigor nos Estados, cuja receita arrecadável não corresponda à receita efetivamente arrecadada.

Para a sua qualificação podem ser utilizadas diferentes definições, e com diferentes variáveis. Mais comuns são o *Assessment Gap* e o *Collection Gap*, traduzindo, respectivamente, a diferença entre o valor total do imposto devido com base nas declarações fiscais, e adicionalmente avaliado por auditorias, e o teoricamente arrecadável ou, a diferença entre os montantes totais de imposto teoricamente

² Casalta Nabais, José, “*O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*”, Coimbra, Almedina, 2004

arrecadáveis e os montantes totais de impostos efetivamente pagos num determinado período tributário (aqui os pagamentos em atraso e resultados de cobrança forçada são desconsiderados no cálculo dos valores de imposto realmente cobrado)³. Em ambos se reflete uma lacuna de incumprimento: no primeiro por incumprimento declarativo; no segundo por incumprimento de pagamento. Daí que, ao *tax gap* também se possa chamar *compliance gap* (seja *assessment gap* ou *collection gap*), existindo depois definições mais específicas como sejam as dos trabalhos realizados, a propósito, pelo FMI, CASE, HMRC, etc..

O *VAT Gap* é uma questão relevante desde logo porque começam a ser alarmantes os valores estimados. A sua análise impõe-se quer como tema de administração fiscal quer como temática de política fiscal, não seja uma eficaz cobrança dos impostos a pedra angular de sistemas tributários justos⁴.

Ao serviço do seu cálculo têm sido utilizados dois métodos: *Top-Down* e *Bottom-Up*, utilizando análises macro ou microeconómicas, respectivamente. São eles os que informam o Relatório de um grupo de peritos, o Tax Gap Project Group (TGPG), criado no contexto do programa FISCALIS 2020, coordenado pela Direcção Geral da Fiscalidade e União Aduaneira (DG TAXUD), em 2016⁵.

No primeiro são utilizados os dados da contabilidade nacional dos EM⁶, abrangendo, pois, a totalidade da base tributável de determinado país ou região. Sendo um método que implica poucos recursos, ele pode ser efetuado num período razoável de tempo, embora apresente como principal desvantagem a de conduzir a um *VAT gap* subestimado, (resultante do uso de dados da contabilidade nacional), por materializar estimativas limitadas às áreas e atividades que são detetáveis, podendo não abranger as economias paralelas, já que o nível exato da economia não observada não é corretamente estimado nem incorporado nas contas nacionais. Além de que a abordagem não pode ser dividida por sectores ou áreas, não possibilitando *ipso facto* a real perceção das respetivas causas e componentes. Este método apresenta duas

³ THE CONCEPT OF TAX GAPS, Report on VAT Gap Estimations, by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), Brussels, March 2016,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf

⁴ Segundo o Financial Times de 21 de Fevereiro de 2019, sob o título “*Europe’s trillion tax gap*”, o único momento verdadeiramente memorável da cimeira de Davos deste ano foi quando o historiador holandês Rutger Bregman, disse “Stop talking about philanthropy, start talking about taxes”

⁵ Referido na nota 3.

⁶ As contabilidades dos EM são atualmente elaboradas de acordo com as regras do *European System of Accounts 2010* (JOUE, 23 de Junho de 2013), que sucedeu ao *European System Accounts 95*.

variantes, conforme se baseie no consumo, ou na produção. Na primeira, porque quem verdadeiramente suporta o IVA são os consumidores finais e os sujeitos passivos que, “beneficiando” de uma isenção simples, são equiparados a consumidores finais na mecânica do imposto, a base potencial de IVA será composta pelo consumo dos primeiros e pelos fornecimentos dos segundos, à qual será aplicada uma taxa de IVA. Na variante produção, a base potencial do imposto é calculada com base no valor acrescentado dos bens e serviços produzidos pela indústria, com recurso complementar às contas nacionais: os montantes totais de IVA cobrados teoricamente são determinados com base na diferença entre o IVA devido à produção tributável por sector e o montante do IVA dedutível também por sector.

Quanto ao segundo método (*bottom-up*), a base potencial de IVA é estimada a partir do valor acrescentado pela indústria com a ajuda dos dados da contabilidade nacional, laborando numa abordagem microeconómica, de dados individuais que depois são extrapolados para a população do sector relevante. É feita através de dados, normalmente disponibilizados pelas administrações fiscais, permitindo identificar os sectores de maior risco (e direccionar-lhes antifraude mais específicas). O problema está na escolha da amostra relevante, aleatória ou com base em perfis de risco, amostra que, não sendo a adequada, pode ser incapaz de fornecer uma estimativa abrangente da perda de receita IVA devido a evasão ou fraude, além de que, não dando uma perspectiva geral dos números de *VAT gap*, exige um tempo muito maior para obtenção dos resultados – em geral 3 anos, contrariamente à média de 3 meses do método anterior.⁷

Para a quantificação da “brecha IVA”, a maioria dos EM dispõem de estimativas, quer externas (realizadas por privados ou pelas instituições europeias) quer internas (realizadas pela sua própria administração). Segundo o Relatório do grupo FISCALIS, os EM aí representados, realizam, maioritariamente, estimativas próprias, à excepção da Alemanha cujos estudos são realizados pelo Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich. No geral, as metodologias utilizadas são *top-down*, complementadas com dados e alterações específicas que aproximem as estimativas da realidade económica do seu país, com excepção da Eslovénia com uma metodologia exclusivamente *bottom-up*.

⁷ Report by FISCALIS Tax Gap Project Group, cit., pág 43 e ss.

Como quer que seja, e sem descer a análises muito detalhadas, para as quais não disporíamos de conhecimentos suficientes para aprofundar e criticamente valorar, a verdade é que, existem tantas diferenças nas metodologias e variáveis⁸, para adaptar e aproximar o cálculo da realidade económica do país, que as dificuldades de avaliação e as conclusões sobre a validade dos resultados nos diferentes EM não se relevam tão conclusivas como seria desejável.

Assim fica a conclusão de que os resultados destes estudos não dependem apenas do método de elaboração escolhido pela entidade que os realiza, mas também da qualidade dos dados e recursos utilizados pelas administrações fiscais, da morfologia da economia a ser analisada e da própria população, tudo com influência na maior ou menor fiabilidade desses resultados. Ou seja, as comparações nesta sede, devem ser feitas *cum grano salis*, sob pena de gerarem conclusões precipitadas, e daí que, tal como é referido no citado estudo do grupo FISCALIS, “(...) *there is no ‘one-size-fits-for-all’ methodology*” havendo utilidade em intercalar, a propósito, os específicos trabalhos realizados pela UE, pelo FMI, ou pelo *Center for Social and Economic Research (CASE)*⁹, que utilizam abordagens *top-down*, com critérios igualitários para todos os países abrangidos pelos seus estudos.

Por essa razão analisando o Relatório de 2019¹⁰ do CASE (o mais recente), com dados de *VAT Gap* de 2013 a 2016 e os novos de 2017, verifica-se uma diminuição generalizada de *VAT Gap* na UE. No que respeita ao último ano com dados disponíveis, 2017, o valor diminuiu face a 2016, situando-se nos 11,2% do VTTL (cerca de 137 milhões de euros), o valor mais baixo de sempre desde o ano de 2000. Este número deveu-se não só ao aumento da base tributável do imposto - com grande contributo do

⁸ É o caso de França que no seu VTTL tem em conta a contabilidade nacional, declarações IVA e ainda, dados específicos de alguns sectores da sua economia, como a agricultura, energia e água. Na Polónia, os ajustes efetuados são relativos a empresas de carros automóveis. Já na Estónia, combinando metodologias *top-down* e *bottom-up*, assume-se que nesta última, existe um mínimo de imposto que é expetável receber, e que excede o IVA pago nas suas compras, atenta a lógica empresarial. Em Itália, o VTTL é calculado com base na inexistência de incumprimento ao imposto em contraposição à Alemanha que introduz no seu cálculo correções, v.g. imposto suspenso por conta de falências. Na Eslovénia, com metodologia *bottom-up* baseada nas declarações IVA, considera-se um valor acrescentado empresarial mínimo de 10% assim as declarações que não evidenciem os 10% são consideradas no *VAT gap*.

⁹ O *Center for Social and Economic Research* é uma instituição de pesquisa económica e de políticas públicas, independente e sem fins lucrativos, fundado em 1991 em Varsóvia. Trata-se de um *think tank* de renome internacional com importantes economistas e investigadores.

¹⁰ CASE (2019), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, Warsaw

aumento de despesa dos consumidores finais -, mas também a um crescimento no respectivo pagamento.

Como quer que seja, e segundo os dados disponíveis para 2017¹¹, os valores estimados do *VAT Gap* para os 28 EM, em milhões de euros, são os seguintes:

Bélgica	3 996	Grécia	7 339	Lituânia	1 119	Portugal	1 929
Bulgária	625	Espanha	1 806	Luxemburgo	23	Roménia	6 415
R. Checa	2 082	França	12 050	Hungria	1 893	Eslovénia	128
Dinamarca	2 235	Croácia	459	Malta	13	Eslováquia	1 791
Alemanha	25 016	Itália	33 629	Holanda	2 744	Finlândia	1 622
Estónia	122	Chipre	11	Áustria	2 444	Suécia	654
Irlanda	1 938	Letónia	385	Polónia	5 764	Reino Unido	19 199
Total UE-28				137 470		

Valores estes que mereceram do Comissário para os Assuntos Económicos e Financeiros, Pierre Moscovici, a seguinte apreciação:

*“O clima económico favorável e algumas soluções políticas de curto prazo implementadas pela UE ajudaram a reduzir o VAT Gap em 2017. No entanto, para obter progressos mais significativos, precisaremos de uma reforma completa do sistema do IVA para o tornar mais resistente à fraude. Permanecem em cima da mesa as nossas propostas para introduzir um sistema de IVA definitivo e favorável aos negócios. Os EM não se podem dar ao luxo de esperar enquanto milhares de milhões são perdidos por ilícitas fraudes carrossel e inconsistências no sistema do IVA”*¹² (tradução nossa).

Antes de prosseguir, apenas uma referência a Portugal, nesta temática, que não é exceção na tendência decrescente europeia, com baixa mais acentuada dos anos 2014 para a frente, em parte atribuída ao crescimento económico, e consequente, aumento no consumo privado, que o país tem atravessado após 2011. De acordo com os dados mais recentes recolhidos pela UE, regista-se em 2017 uma diminuição de três pontos percentuais face a 2016, situando-se agora em cerca de 10% do IVA potencialmente arrecadável. Dito de outro modo, em 2017 cerca de 2 mil milhões de euros referentes a IVA não chegaram aos cofres do Estado Português, valor abaixo da média europeia.

¹¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2019_en.pdf

¹² Commission, E. (5 de September de 2019). VAT Gap: EU countries lost €137 billion in VAT revenues in 2017

2.2. – As causas do *VAT Gap*

Não se pode falar de uma única mas sim de várias causas para a diferença entre o potencial de receita arrecadável por via do IVA tal qual resulta da legislação em vigor e o montante da respetiva receita efetivamente arrecadada. Se a fraude é, talvez, a sua maior variável, muitos outros factores como a evasão fiscal associada à economia subterrânea, os erros praticados pelos contribuintes e ineficiências na administração do imposto, a falta de cobrança em falências e insolvências e mesmo a eficiência e eficácia das autoridades fiscais e dos tribunais, devem também ser mencionadas¹³. Procederemos de seguida a uma abordagem mais direccionada a estas temáticas, centrando-nos, obviamente, nas mais relevantes.

2.2.1. – As Fraudes

A fraude é certamente o que mais contribui para o *VAT gap* embora, não seja correto fazer coincidir o *VAT gap* única e exclusivamente com esta componente, como se deixou dito. Certo é, que nos últimos anos, as perdas na receita do IVA se têm devido sobretudo à evasão e fraude, especialmente sentida na UE após a abolição das fronteiras físicas e fiscais, no início de 1993, face às vulnerabilidades do novo sistema.

As fraudes são diversas, mais simples ou mais sofisticadas. Sirvam de exemplo os casos, entre Novembro de 2001 e Março de 2002, de um comerciante de Glasgow, que comprava componentes de computador na República da Irlanda, sem IVA, processando depois faturas falsas para solicitar o reembolso do IVA pago¹⁴, num esquema fraudulento, ou, bem mais recente, o de um grupo que cobrava IVA na venda de "certificados de origem" de energia renovável (emitidos para provar a respectiva origem), mas não entregavam à autoridade tributária o respectivo imposto, desaparecendo no entretanto¹⁵.

¹³ Szczypińska, Agnieszka, 2018. "*What drives the VAT gap in the European Union?*", MF Working Papers 30, Ministry of Finance in Poland, revised 14 Jun 2019.

¹⁴ Equivalente a cerca de oito milhões de dólares em quatro meses, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?*, Michael Keen e SephenSmith, National Tax Journal, Vol 59, n.º 4 (December 2006) p. 861

¹⁵ Segundo o *The Guardian*, Junho de 2019, trata-se de certificados normalmente emitidos por produtores de energia renovável a outros fornecedores de energia como garantia de que a eletricidade veio de um projeto específico. No entanto, eles são também comprados e vendidos pelos comerciantes como uma

Quando a questão é vasta, a cobertura tem de ser seletiva. Se existe um conjunto de fraudes que acontecem no IVA como em qualquer outro imposto, como é o caso da subdeclaração de vendas ou prestações de serviços, do aproveitamento “artificial” de taxas reduzidas quando o imposto apresenta várias taxas de tributação, da omissão declarativa de “autoconsumos” ou operações gratuitas tributáveis ou de não entrega de imposto liquidado¹⁶, outras têm marca distintiva nas características específicas do IVA. Destas faremos uma análise um pouco mais detalhada, tendo em vista os falsos créditos e/ou reembolsos, os créditos indevidos em razão da mecânica e funcionamento do imposto e os operadores criados unicamente para gerar faturas falsas em esquemas mais ou menos complexos, temática habitualmente designada por fraude carrossel, estimada como a de maior impacto económico no IVA, e como tal, a mais estudada e que chama a si maiores recursos e estratégias de combate.

Comecemos então pela fraude carrossel, do *missing trader* ou do *missing broker* (MTIC). Para a caracterizar, deve atender-se ao regime aplicável às transações efetuadas por sujeitos passivos de dois diferentes EM dentro da UE, com as transmissões objecto de uma isenção completa (não é liquidado IVA pelo vendedor, mas é-lhe conferido o direito de deduzir o IVA suportado nos respetivos *inputs*), saindo o bem do EM do vendedor livre de imposto, e com sujeição, no EM do comprador, a liquidação de IVA, depois deduzido, numa operação neutra, em termos contabilísticos (ou financeiros).

A MTIC tem pois como vetor principal a exploração da isenção completa das transmissões intracomunitárias, de forma articulada com o mecanismo da “liquidação diferida” nas aquisições intracomunitárias (até ao 15º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido). Numa primeira fase, um sujeito passivo (SP1) estabelecido e registado no EM 1, faz uma transmissão intracomunitária para um outro sujeito passivo (SP2) estabelecido e registado no EM2, tendo, conseqüentemente total crédito do IVA suportado nos respetivos *inputs*. Por hipótese, o preço é 100. De seguida, o SP2 liquidará, no prazo legalmente estabelecido, IVA sobre a aquisição intracomunitária à taxa aplicável (v.g. 15%), a significar que se SP2 transacionar sem margem, o preço a um cliente (SP3) no mesmo EM2 será de 115, em que 15 é o valor do IVA, valor que o SP3 terá direito a deduzir. Acontece, porém, que o SP2 não entrega às autoridades

mercadoria, o que abre uma "oportunidade de fraude", conduta criminosa altamente sofisticada e bem organizada ao sistema do IVA", e cujo combate a usar um sistema de "reverse charge", com o comprador responsável por IVA, em vez do vendedor

¹⁶ Michael Keen e SephenSmith, cit. p. 866.

fiscais os 15 que liquidou e faturou, desaparecendo sem fazer tal pagamento. Ora, a fatura emitida pelo SP2 continua na cadeia produtiva/distributiva através de SP3 (que até pode desconhecer a fraude em questão), até que se chega a outro sujeito passivo, o SP4, que faz uma transmissão intracomunitária ou exporta o bem para fora do seu EM. SP3 poderá deduzir ou pedir o reembolso, se caso disso, do IVA suportado na factura emitida pelo SP2 que não entregou o IVA constante da fatura aos cofres públicos. Na hipótese simplista mas cómoda na exposição, de SP3 adquirir por 115, a dedução/reembolso será de 15, correspondente pois ao IVA faturado por SP2 mas não pago. Num sistema puro de fraude carrossel, a transmissão intracomunitária de SP4 retorna ao EM1, e o processo recomeça, com os bens que, em geral, são de alto valor mas com baixos custos de transporte, em sucessivas voltas num circuito lucrativo

O esquema acaba por ser simples, e na prática a fraude pode resultar muito obscurecida usando operações complexas com os *missing traders* ou *buffers* e até fazendo intervir empresas (normalmente utilizadas nas vendas domésticas que intermedeiam) que não têm qualquer conhecimento de que contribuem para uma fraude, podendo até ser de países não EM (dado que também a exportação concede crédito de imposto), tudo visando dar uma aparência legal a todo o esquema e dificultando a sua deteção.

Na realização desse esquema são habitualmente utilizados bens que, “(...) *em geral estão disponíveis em grandes quantidades e têm alto valor, baixo peso, rápida obsolescência técnica e difusão no mercado negro. Os setores comumente afetados incluem computadores, telemóveis, obras de construção, automóveis e seus acessórios, refrigerantes, cosméticos, sucatas, prata e ouro, produtos eletrónicos e mercados de gás e eletricidade*”¹⁷(tradução nossa). Mais recentemente, os esquemas apresentam outro tipo de bens mais sofisticados e de elevadíssimo valor económico, como certificados de emissão de carbono, o mercado de gás natural e eletricidade ou VoIP, apelativos pela sua imaterialidade e fácil difusão, gerando avultados lucros em curtos períodos de tempo.

Outro campo de fraudes também bastante comuns é o comércio eletrónico (*e-commerce*), onde os regimes especiais destas prestações de serviços (tal como foram

¹⁷ *Digital VAT carousel fraud: a New boundary for criminality?*, Working Papers from University of Rome La Sapienza, Department of Public Economics, n° 170, https://web.uniroma1.it/dip_ecodir/sites/default/files/wpapers/wp170.pdf

definidos pela Directiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de Fevereiro de 2008), para aplicação a partir de 1 de Janeiro de 2015, são particularmente permeáveis a vicissitudes de carácter lesivo à receita de IVA. Aqui, sempre que se trate de serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na UE ou sujeitos passivos não estabelecidos no EM de consumo, a não sujeitos passivos da UE, o IVA devido é o do EM onde se encontre o respetivo consumidor. Um prestador não UE deve registar-se como sujeito passivo num qualquer EM da UE e a partir daí, tal como um prestador UE de um outro EM que não o do consumidor, deverá cumprir as obrigações fiscais decorrentes dos serviços prestados através de uma plataforma digital à sua disposição nesse EM – o *Mini One Stop Shop* ou *MOSS* -, o qual alocará, depois, a receita devida ao EM de consumo. Recentemente (a partir de 1 de Julho de 2019) foi estabelecido para estas operações B2C, com prestador e utilizador em diferentes EM, um regime especial permitindo que, para prestações efetuadas de valor líquido de IVA não seja superior a 10 000€, a localização seja a do prestador, e não a do adquirente, com o objetivo de serem “reduzidos os encargos das microempresas estabelecidas num EM (...)”, o que, como facilmente se entende, pode induzir subfaturação alocando valores de imposto aos EM prestadores, os quais, na realidade deveriam ser alocados ao EM do adquirente.

Todavia, em 16 de Julho de 2019 o Tribunal de Contas Europeu (TCE), após auditorias ao risco de irregularidades na cobrança de IVA e direitos aduaneiros no comércio eletrónico transfronteiriço, mesmo tendo em conta as novas disposições do "pacote de comércio eletrónico", alertou para o facto de que os controles da UE serem ainda insuficientes para evitar fraudes e detetar abusos, e para a não eficácia da legislação e cobrança, e realçou os novos desenvolvimentos para 2021 visando resolver os pontos fracos identificados¹⁸. Segundo Ildikó Gáll-Pelcz, membro do Tribunal e responsável pelo Relatório “*Qualquer déficite na cobrança de impostos e taxas alfandegárias afeta os orçamentos dos Estados Membros e da UE*”, com “*O comércio electrónico a mostrar-se particularmente aberto a abusos e vulnerabilidades por ser certo que as irregularidades e fraudes ainda não foram totalmente mitigadas*”. Ou seja, embora os EM não possam fornecer estimativas sólidas do *VAT Gap*, sabe-se que não há qualquer garantia de que o valor correto de IVA esteja a ser pago ao Membro certo, no momento certo.

¹⁸ Press Release, Luxembourg, 16 July 2019, em www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/INSR19_12/INSR_ECOMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_EN.pdf

Nas transações fora da UE cumpre ainda referenciar duas outras situações que alimentam o *VAT Gap*, ambas conexas com as importações.

Nos termos do artigo 23º da Directiva 2009/132/CE do Conselho, isentam-se as importações de bens cujo valor não exceda 10€, ou se superior, até um máximo de 22€ por opção do EM. Segundo a Comissão Europeia (CE), registaram-se, em 2015, 8,5 milhões de importações isentas, num valor total de 74 mil milhões de euros¹⁹, valor que, com o desenvolvimento tecnológico, e correlativa subavaliação dos bens, tem tendência a aumentar.

E, mais relevantes se apresentam as implicações da isenção do *Procedimento Aduaneiro 42 (Custom Procedure 42)*²⁰. Com o objetivo de facilitar e simplificar o comércio transfronteiriço, permite-se aos importadores, sob certas condições, obterem uma isenção de IVA na importação, quando as mercadorias importadas forem posteriormente transportadas, dentro da UE, do EM de importação para outro EM, (a isenção da importação é fundamentada na subsequente transmissão intracomunitária de bens e tributação no EM de destino). O comportamento fraudulento comum é um de dois: declarar que os bens importados se destinam a um segundo EM, aplicando a isenção, mas não os enviando efetivamente ou, enviando-os sim, mas para um segundo EM onde o sujeito passivo adquirente não declara nem paga o IVA devido, perdendo-se, de uma forma ou de outra, o imposto teoricamente arrecadável. Como salientou o TCE num relatório dos finais de 2017, a aplicação do procedimento aduaneiro 42 continua a ser problemática - os funcionários aduaneiros nem sempre são capazes de bem verificar o registo dos números IVA (VIES) e as informações relacionadas com o risco de fraude nem sempre são transmitidas às autoridades fiscais de outros EM²¹.

Já a fraude no sector automóvel, onde, por se tratar de bens de valor avultado, os prejuízos não são despidiendos; Nas vendas de automóveis, o IVA incide sobre a totalidade do preço, se forem novos, e sobre a margem de lucro obtida (consideravelmente menor) nos automóveis em segunda mão²². A fraude consiste na venda de automóveis, que em verdade são novos como se de um automóvel em segunda mão se tratasse, forjando facturas que titulam a primeira venda do respetivo automóvel,

¹⁹ COM (2017) 706 final, de 30.11.2017.pág. 3.

²⁰ Artigo 143, nº1, d) e 138º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 – daqui em diante Directiva IVA.

²¹ Annual reports concerning the financial year 2017, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=46515>

²² Subsecção 2, da Secção 2, do Capítulo 4 da Directiva IVA.

que realmente nunca ocorreu, com a segunda venda tributável apenas pela diferença, com inegáveis diferenças no valor do IVA devido.

Nos meios de transporte, surgem ainda comportamentos fraudulentos no comércio de aeronaves, onde além do esquema anterior, surge outro comportamento, associado comumente aos respetivos contratos de *leasing*, em países que permitem a dedução total do IVA suportado, desde que esses bens se destinem a ser utilizados na atividade empresarial (são diferenças que ainda persistem na disciplina “harmonizada?” do direito a dedução). Ora, declarados para a atividade empresarial, mas utilizados para fins privados, facilmente se compreende o *tax gap*.

Por fim, uma referência aos esquemas de manipulação quando existem diferentes taxas aplicáveis, com resultam classificações propositadamente erradas dos vários bens e serviços, e inerente “poupança” de avultados montantes de imposto, aplicando taxas inferiores às normais.

2.2.2. – Os Sistemas de Cobrança IVA

Apesar de ser um imposto com regime harmonizado na UE, o IVA, não comporta um procedimento único de cobrança. Se o sistema regra deste imposto é o de liquidação-dedução, com apuramento do imposto devido pelo sujeito passivo, com ele coabitam diversos regimes, dele, desviantes²³, justificados no “facilitar” e “ajustar” do imposto às especificidades de certas transações de bens e serviços. Sucessivas introduções de regimes especiais, de taxas de IVA, de isenções e derrogações especificamente direcionadas, implicam, amiúde, procedimentos e regras de difícil execução, com inerentes custos, quer para os sujeitos passivos, quer para a própria administração fiscal, *maxime* em transações intra-UE. A Avaliação de Impacto da Comissão Europeia²⁴, efetuada no âmbito da proposta de Diretiva para o novo regime de IVA, explicita que “(...) em média, os custo de conformidade do IVA por euro do volume de negócios, é 11% maior no comércio intra-UE quando comparado com os

²³ Como por exemplo, o regime aplicável ao comércio eletrónico, às importações, às aquisições intracomunitárias de bens, importações sujeitas ao procedimento aduaneiro 42, regime das pequenas empresas, etc., e cujos regimes já vêm sendo explicados ao longo deste artigo.

²⁴ SWD(2017) 325 final, de 4.10.2017;

correspondentes custos de conformidade de IVA no comércio doméstico” (tradução nossa). Dificuldades ainda maiores quando se comparam grandes empresas e PME.

Por outro lado, se é certo que o uso cada vez maior das tecnologias no registo, declaração, liquidação, cobrança e reembolso do imposto, veio simplificar todo o processo, certo é também que neles existem também problemas suscetíveis alimentar o desvio de IVA, como se reconhece no Relatório da Comissão de 18 de Dezembro de 2017:

“Em todos os Estados Membros, é possível a apresentação eletrónica e em muitos Estados Membros passou a ser obrigatória para um grande número de contribuintes.”... “Desde o registo para efeitos de IVA, até ao reembolso do IVA pelas administrações fiscais aos sujeitos passivos, todos os processos pelos quais este imposto atravessa estão informatizados, e são realizados de forma eletrónica através de plataformas. Mas quer a plataforma VIES quer a plataforma MOSS, criadas neste contexto contêm limitações nem sempre se encontrando funcionais a 100% - a atualização dos dados constantes da plataforma VIES é tardia, levando a que o cancelamento dos números de identificação do IVA não seja efetuado com a brevidade necessária para evitar a sua utilização, induzindo fornecedores em erro, e prejudicando a boa cobrança do imposto”, e “a plataforma MOSS, de âmbito inicialmente bastante limitado, levava a que sujeitos passivos que prestassem mais do que um tipo de serviços se vissem confrontados com dificuldades várias, além das dificuldades resultantes da exigência de um bom desenvolvimento tecnológico que nem sempre detido pelos respectivos sujeitos passivos, tudo com consequências na boa cobrança do imposto”²⁵.

Ou seja, a existência de vários regimes de cobrança, e tecnologias associadas, materializam-se em complexidades conducentes a erros involuntários dos sujeitos passivos, os quais contribuem positivamente para desvio IVA²⁶. Aliás, a consciência de que o desvio de IVA não se deve apenas às fraudes, é demonstrada nos esforços que têm vindo a ser feitos pela CE, de simplificação, harmonização e redução de custos no âmbito do imposto, explicitados na Proposta para um regime definitivo do IVA: “As referidas alterações destinam-se a fazer face aos problemas de fraude e à complexidade

²⁵ COM (2017) 780 final, de 18.12.2017, p. 10;

²⁶ Cfr. HMRC. (2019). *Measuring tax gaps 2019 edition: Tax gap estimates for 2017-18*. “Errors result from mistakes made in preparing tax calculations, completing returns or in supplying other relevant information, despite the customer taking reasonable care.”

do atual regime transitório do IVA, bem como aos respectivos custos de cumprimento para todas as empresas”²⁷.

2.2.3. – Outros Aspectos

Além dos fatores analisados, também as falências e insolvências dos sujeitos passivos e o planeamento fiscal abusivo, devem ser chamados ao fenómeno do *VAT Gap*, sem esquecer, como decorre do relatório (2019) do CASE, a “moralidade fiscal” (*tax morale*), a consciencialização de que são as receitas dos impostos que permitem a satisfação das despesas públicas, pelo que uma população civicamente esclarecida será naturalmente uma população mais cumpridora, no pressuposto obviamente de que o Estado demonstre ser garante do interesse público que o legitima.

Por último, fatores como, a forma como a administração fiscal responde aos desafios hodiernos - qualidade dos meios materiais e qualificação dos meios humanos – para lidar com complexidades legislativas, implementação das melhores práticas e adequação aos desafios tecnológicos, podem também influenciar o desvio do IVA de que analisamos.

2.3. – Consequências do *VAT Gap*

O desvio nas receitas efetivas em relação às receitas potenciais do imposto materializa perdas monetárias que afetarão, internamente, o desenvolvimento da atividade dos entes públicos, obrigando os governos a redefinir as suas políticas e estratégias económicas. O desvio do IVA tem, em si mesmo, um efeito incentivador à fraude e ao não cumprimento por parte dos sujeitos passivos cumpridores, sentindo que a fraude compensa, ao mesmo tempo que potencia a concorrência daqueles que, por não cumpridores, conseguem colocar produtos e serviços a preços mais atrativos, numa concorrência desleal mas compensadora, com inegáveis ataques aos tão propalados princípios da equidade e da neutralidade.

Porque a política monetária e cambial não está hoje na mão dos EM, a política fiscal ganhou uma importância maior, exigindo que os *tax gaps* sejam reduzidos até ao

²⁷ COM (2018) 329 final, de 25.5.2018;

mínimo possível, compensando os financiamentos por outras vias (dívida pública) ou materializando a justiça fiscal, a bem da transparência e da boa governação em geral e tributária em particular. Reconhecer a importância do “fosso tributário”, melhorar as formas de o medir, e aplicar medidas para o diminuir, são essenciais à manutenção dos *Welfare States* nos EM, à correta realização do mercado único europeu, e ainda à necessária alimentação do orçamento europeu responsável pela realização das políticas europeias.

3. – Metodologias adoptadas de combate ao *VAT Gap*

Com a fraude ao IVA como a maior e talvez a sua mais duradoura causa, representando cerca de um terço do *VAT Gap*, e com efeitos significativos de cariz político-económico e político-social, compreende-se que se trate de um dos principais assuntos nas finanças públicas actuais, tanto para EM como para UE, sendo a sua irradicação uma prioridade, irradicação em diferentes vertentes – as de natureza administrativa, as de cariz fiscalizador e sancionador, as de cariz normativo e residualmente, algumas outras.

3.1. - Medidas de natureza administrativa. Cooperação administrativa e assistência mútua intergovernamentais

Uma das primeiras medidas adotadas pela UE no âmbito do combate à fraude do IVA, e *VAT Gap*, foi o Regulamento (CE) nº 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003, posteriormente reformulado através do Regulamento (UE) nº 904/2010 do Conselho, adotado a 7 de outubro de 2010, com as alterações introduzidas pelos Regulamentos (UE) nº 517/2013 do Conselho de 13 de maio de 2013 e nº 2018/1541 do Conselho de 2 de outubro de 2018. De acordo com o considerando (7) deste Regulamento:

“Para que possam cobrar o imposto devido, os Estados-Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA seja fixado de forma correcta. Em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados-Membros a fim de assegurar a correcta aplicação do imposto que diga respeito a

actividades efectuadas no seu próprio território que seja devido noutro Estado-Membro.”.

Nele se estabelecem diversas formas de cooperação administrativa entre administrações fiscais dos EM, desde trocas de informações, controlos multilaterais, presença de funcionários de um EM em território de outro EM e serviços de notificação em sentido lato. A troca de informação assume três modalidades: mediante pedido prévio, de forma automática, e espontânea²⁸, conforme advém de um pedido prévio, se processa de forma reiterada e automática (informatizada) ou é “oferecida” espontaneamente no entendimento de que será relevante para o recipiente. Com os controlos simultâneos levam-se a cabo, conjunta e simultaneamente, auditorias a sujeitos passivos específicos, com atividade em mais do que um EM (nos dois, pelo menos), conseguindo maior raio de ação e melhores resultados. Com a presença de funcionários de um EM no território de outro, está sobretudo em causa a aferição, *in loco*, de determinadas circunstâncias fiscalmente relevantes. Os serviços de notificação permitem a um EM a notificação, no outro EM, de um sujeito passivo com obrigações tributárias no primeiro, de factos fiscais, incluindo a obtenção de documentação ou de outros comportamentos.

Não sendo objeto deste trabalho alargar o âmbito desta matéria, apenas realçaremos que é objectivo do Regulamento auxiliar os EM na recolha de informações sobre o imposto efetivamente devido pelos sujeitos passivos, detetar eventuais situações de fuga, e possibilitar ajuda na cobrança, tudo num recíproco espírito de cooperação e entreaajuda.

No primeiro relatório²⁹ elaborado ainda antes da reformulação do Regulamento (CE) 1798/2003, apontam-se problemas, desde atrasos nas respostas dadas, má qualidade das respostas fornecidas, falta de elementos nos pedidos efectuados, falta de recursos para acorrer ao fornecimento das informações, dificuldades informáticas, falta de participação dos EM em algumas das medidas previstas, falta de consciencialização das administrações fiscais, etc., factos retomados no Relatório de 2014³⁰, salientando que quase metade dos pedidos obtiveram resposta fora do prazo, ou ficaram mesmo sem resposta, o que compromete seriamente o efeito prático pretendido, não havendo

²⁸ Capítulos II e III do Regulamento (UE) n° 904/2010 de 7 de outubro de 2010.

²⁹ COM (2009) 428 final, de 18.8.2009.

³⁰ COM (2014) 71 final, de 12.2.2014.

também o exigível *feed-back* do EM receptor dos dados sempre que os mesmos foram fornecidos. No fundo, o principal problema da “clássica cooperação administrativa”, e que mais contribui para a falta de bons resultados, é a pouca vontade de “trabalhar para fins alheios”, sempre que não haja vantagem para o EM requerido no procedimento. Isso explica que no momento atual, a tónica seja posta na troca automática de informação e no melhoramento constante do sistema VIES para ultrapassar as dificuldades que vimos que ainda se verificam (v.g. introduções e correções retroativas de dados na plataforma e a atualização tardia de dados³¹). Aqui, e nos outros instrumentos de cooperação e assistência mútua que à frente referiremos, a uniformização dos formulários, a tradução automática dos mesmos e a compatibilização do *software* utilizado, trouxeram avanços notáveis.

Na cobrança, também os mecanismos de assistência mútua, constantes da Directiva 2010/24/UE, de 16 de março de 2010, e do Regulamento (UE) nº 1189/2011, de 18 de novembro de 2011, facilitam aos EM a cobrança de créditos de IVA, mesmo quando o devedor se encontre num outro EM. O Relatório de 2017 da Comissão³² reconhece, na linha do Relatório de 2009³³, que embora venha sendo cada vez maior o valor recuperado dos créditos dos vários EM, a recuperação tem ficado aquém do esperado, realçando-se ainda que no âmbito das medidas cautelares (artigo 16 da Directiva), elas só serão aplicáveis se, e na medida, em que elas existam no EM requerido, persistindo dificuldades em saber qual o EM que deve avaliar as condições de aplicação de uma medida cautelar³⁴

3.2 - Medidas de natureza fiscalizadora e sancionatória. EUROFISC, EUROPOL e OLAF.

Previsto no capítulo X do Regulamento relativo à Cooperação Administrativa³⁵, e especificamente direcionado para o problema da fraude ao IVA, o EUROFISC é uma

³¹ Exemplo de registo na plataforma VIES com efeitos retroativos é o do acórdão C-21/16 de 9.2.2017, nº14, onde “*Só em 19 de março de 2013 é que os serviços fiscais espanhóis lhe atribuíram o estatuto de operador intracomunitário e a registaram nesse sistema, com efeitos a 1 de julho de 2012*”

³²COM (2017) 778 final, de 18.12.2017.

³³COM (2009) 451 final, de 4.9.2009.

³⁴Commission Staff Working Document, SWD (2017) 461 final, de 18.12.2017, pág. 45. Questão que chegou, inclusive, recentemente ao TJUE através do pedido prejudicial apresentado a 29 de Maio de 2019, com o processo C-420/19;

³⁵ Supra 3.1.

rede que integra uma equipa de auditores especialistas em fraudes, para permitir aos EM, através dos funcionários para tal designados, trocarem informações relevantes sobre possíveis movimentações fraudulentas, gerarem os respetivos alertas, podendo ainda coordenar inquéritos administrativos para o efeito levados a cabo pelos EM.

Esta rede dispunha inicialmente de quatro campos de trabalho: *WF 1* para fraude MTIC; *WF 2* para fraudes nos meios de transporte novos; *WF 3* para fraude do procedimento aduaneiro 42, e *WF 4* para o estudo de novos tipos de fraude e novas técnicas de combate (*VAT observatory*). Posteriormente (2016-2017) foram adicionados dois novos campos, um para as fraudes no comércio eletrónico e outro para a o sistema de análise da rede de operações (TNA), lançado em 15 de maio de 2019 permitindo melhorar a troca de informações entre os funcionários do EUROFISC, bem como, entre este a EUROPOL e o OLAF, de que a seguir trataremos.

De acordo com o TCE³⁶, apesar de esta rede permitir uma rápida troca de informações, muitos EM consideram que as informações trocadas não são úteis, constatando que *“(…)quando o sistema ficou operacional, em dezembro de 2017, quatro Estados-Membros partilharam uma lista de 480 sinais de fraude com os seus homólogos. No entanto, os Estados-Membros apenas responderam a um dos 480 sinais”*

O OLAF, Organismo Europeu de Luta Antifraude, criado em 1999³⁷, com a principal missão de lutar contra a fraude, tanto ao IVA como a qualquer outra atividade/operação que lese financeiramente a UE, tem como função principal realizar inquéritos administrativos, essencialmente no âmbito das fraudes, como previsto no Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de setembro de 2013³⁸. A realização de inquéritos pode ser interna ou externa, nos EM e países terceiros (se estes últimos dispuserem de acordos de cooperação que os prevejam), existindo uma “obrigação geral” de lhe serem comunicadas, por parte dos outros órgãos ou instituições europeias, informações relativas a estes temas, bem como, fornecimento de documentos ou outras informações que por ele sejam solicitadas.

³⁶ Relatório Especial 12/2019, em <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415>

³⁷ Decisão da Comissão de 28 de abril de 1999.

³⁸ Este Regulamento revogou o Regulamento (CE) n.º 1073/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento (Euratom) n.º 1074/1999 do Conselho, com as alterações introduzidas pelo Regulamento (UE, Euratom) n.º 2016/2030 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de outubro de 2016.

Em cima da mesa estão novas medidas apresentadas pela CE - COM (2018) 338 final, de 23.5.2018, em discussão no Conselho para a aprovação – com o objetivo de tornar o IVA mais resistente à fraude, colmatar lacunas que possam conduzir a fraudes em grande escala e reforçar a confiança entre os EM, para maior troca de informações e promoção de cooperação entre as autoridades fiscais e policiais nacionais. No essencial, a proposta comporta duas partes: uma a refletir a criação do EPPO (Procuradoria Europeia), outra com clarificações e melhoramentos de disposições já existentes. De um lado, a cooperação entre o OLAF e a EPPO (a seguir caracterizada), com obrigação de comunicação a esta dos dados relevantes que possam constituir crime, e a desnecessidade de abertura de inquéritos pelo OLAF quando as situações a investigar o sejam já pela EPPO; do outro, assegurar a referida comunicação entre este organismo e o EUROFISC no âmbito do IVA, a obtenção das informações bancárias solicitadas aos EM, e ainda a sujeição do OLAF ao direito da União aquando da realização de inspeções e inquéritos externos.

A EPPO foi criada através do Regulamento (UE) 2017/1939 do Conselho de 12 de outubro de 2017, com o objetivo de dar uma resposta mais eficaz e eficiente em situações que necessitam de uma ação penal, já que, apesar da investigação e inquéritos nessas situações poderem ser levados a cabo pelas instituições e órgãos da UE mandatados para tal (v.g. OLAF), apenas os tribunais e autoridades dos EM poderiam dar seguimento a tais investigações no culminar de uma ação penal. Como se explicita no considerando (11) do Regulamento, a Procuradoria “(...) *tem como funções investigar, instaurar ação penal bem como deduzir acusação e sustentá-la na instrução e no julgamento contra os autores de infrações cometidas contra os interesses financeiros da União previstas na Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho*”. A EPPO funciona em parte de forma centralizada, e noutra parte descentralizada³⁹. Sem descer a outros pormenores, aqui não relevantes, trata-se de uma entidade para a cooperação judiciária, que permite ligação entre a União e os EM em matéria de investigação e ação penal, não reservando esta última exclusivamente à vontade dos EM. A EPPO tem participação facultativa dos EM, no momento 22 aderentes, com os não participantes a realçar a quebra na autonomia jurisdicional dos

³⁹ Para mais desenvolvimentos, consultar o *site* oficial https://ec.europa.eu/info/law/cross-border-cases/judicial-cooperation/networks-and-bodies-supporting-judicial-cooperation/european-public-prosecutors-office_en

EM (vendo a competência da ação penal ser partilhada com a União através dos procuradores europeus delegados).

E ainda no âmbito da cooperação judiciária, mas entre EM, o EUROJUST, Agência da União Europeia para a Cooperação Judiciária Penal, criado em 2002 pela Decisão do Conselho de 28 de fevereiro de 2002, posteriormente substituída e revogada pelo Regulamento (UE) 2018/1727 do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de novembro de 2018, é uma entidade de apoio na coordenação e melhoria das investigações e ações penais levadas a cabo pelos EM no âmbito de crimes graves. As suas funções vão desde atividades de sensibilização (os pedidos de sensibilização para abertura de investigações ou, em certos casos delegação da investigação no EM melhor posicionado para o efeito), a atividades proactivas de prestação apoio à EUROPOL, ajuda e apoio logístico e financeiro na coordenação de investigações (quando solicitados pelos EM), emissão de pareceres em conflitos jurisdicionais, etc.. De acordo com relatório anual de 2018⁴⁰, esta entidade prestou auxílio a cerca de 6500 investigações, na sua maioria relacionadas com a fraude, lavagem de dinheiro e tráfico de droga, número que tem vindo a aumentar todos os anos. Com a entrada em vigor da EPPO, a EUROJUST poderá continuar a auxiliar as investigações que tenham por base a lesão dos interesses financeiros da UE (tal como definidos na competência da EPPO), mantendo-se essa competência sempre que nas investigações participem EM que não tenham aderido à EPPO.

3.3 - Esforços legislativos. O *Temporary Reverse Charge* e *Quick Reaction Mechanism*, o Pacote *e-commerce*, as *Quick fixes*, o Mecanismo *Reverse Charge* Generalizado e Diretiva de criminalização de fraude.

O mecanismo de autoliquidação temporário (*temporary reverse charge*, TRC) ocorre quando, ao contrário do regime geral (em que o IVA é devido pelos sujeitos passivos que efetuam as entregas de bens ou prestação de serviços), o devedor do imposto passa a ser o destinatário desses bens ou serviços. É nesta base que funciona o mecanismo de autoliquidação temporária, limitado no tempo e circunscrito a categorias de bens e serviços específicas. A primeira vez que um regime destes foi introduzido, foi

⁴⁰http://eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/eurojust%20Annual%20Reports/Annual%20Report%202018/AR2018_EN.pdf

a 16 de março de 2010, com a Diretiva 2010/23/UE do Conselho que teve como base o combate à fraude no IVA no âmbito das transferências de licenças para emissão de gases com efeito de estufa, aplicável quando requerido pelos EM, no máximo, até 30 de junho de 2015. O âmbito e prazo da diretiva foram posteriormente alargados, a 22 de julho de 2013 pela Diretiva 2013/43/UE do Conselho, postergando o pedido de aplicabilidade até 31 de dezembro de 2018. De acordo com o Relatório elaborado pela Comissão⁴¹, este regime temporário, tem-se revelado uma boa medida de curto prazo, nos sectores onde é aplicada, face à diminuição dos comportamentos lesivos nessas áreas, merecendo “bom juízo” dos EM, que com ela têm conseguido arrecadar mais imposto. Daí a sua prorrogação, uma terceira vez, pela Directiva (UE) 2018/1695 do Conselho de 6 de novembro de 2018.

Trata-se de uma medida facultativa e sectorial, a significar que mesmo apresentando bons resultados no sector onde é aplicada poderá descompensar os sectores onde não o é, ou seja, deslocar a fraude para bens e serviços não abrangidos por mecanismos de autoliquidação, para além do aumento dos custos associados à sua implementação e da suscetibilidade de potenciar erros, administrativos ou dos sujeitos passivos, no cumprimento das respectivas obrigações fiscais, adicionando mais um “regime exceção”, com os respetivos custos associados.

Quanto ao mecanismo de reação rápida (*quick reaction mechanism- QRM*) do artigo 199-B da Diretiva IVA, ele foi inicialmente introduzido a 22 de julho de 2013 pela Diretiva 2013/42/UE do Conselho, com aplicação inicial até 31 de dezembro de 2018, e posteriormente até 30 de junho de 2022 através da Diretiva (UE) 2018/1695 do Conselho. O *QRM* permite que em situações de fraude súbita e de grande escala, suscetíveis de acarretar perdas financeiras consideráveis e irreparáveis, um EM possa, para combater esses efeitos, aplicar de forma temporária, um mecanismo de autoliquidação no sector afectado. Já previsto nos artigos 394º e 395 da Directiva IVA, a vantagem do *QRM* é agilizar o processo de derrogação do regime normal de liquidação para que as consequências financeiras das fraudes sejam menos nefastas, e o “efeito surpresa” contribua para o seu combate. Para o efeito os pedidos foram alvo de formulários eletrónicos, reduzidos os prazos de resposta da Comissão (para semanas em vez de meses) e retirada a unanimidade para aprovação da proposta. Salienta, contudo, a

⁴¹ COM (2018) 118 final, de 8.3.2018.

Comissão, em relatório⁴², que o mecanismo nunca foi utilizado, havendo mesmo quem defenda a sua inaplicabilidade por não coadunação entre fraude súbita e fraude de grande escala. Ou seja, apesar de ter sido prorrogado o seu prazo de aplicação, não existem resultados que possam ser apresentados para explicar o sucesso/insucesso do QRM.

Em 11 de dezembro de 2018, a Comissão anunciou novas medidas para uma transição suave para o “novo IVA no comércio eletrónico”, em vigor a partir de janeiro de 2021, estabelecendo as etapas necessárias para garantir que os mercados *online* desempenhem o seu papel na luta contra a fraude e sejam aliviados os inerentes encargos administrativos. Segundo a Comissão as novas medidas devem ajudar os EM a recuperar os 5 mil milhões de euros em receitas fiscais perdidas no sector a cada ano (número que deve aumentar 7 mil milhões de euros até 2020). O *e-commerce package* existente, composto por três instrumentos adotados a 5 de dezembro de 2017⁴³, apresentava ainda vicissitudes, responsáveis por alterações introduzidas pela Diretiva (UE) 2017/2455: o limiar de 10.000€⁴⁴ para evitar às empresas com pouco volume de faturação ou ainda em fase embrionária os custos associados ao MOSS, sem prejuízo de *opt out*, ou de regresso por ultrapassarem aquele limiar; a aplicação à faturação das regras do EM do estabelecimento ou registo do fornecedor/prestador (e não as do EM de consumo); e o aumento dos prazos para apresentação das declarações IVA e respectivas correções através do portal. E ainda, alterações mais profundas, a partir de 1 de janeiro de 2021, estruturalmente quatro: alargamento do regime especial a outras prestações de serviços; alargamento do regime aplicável às vendas à distância intracomunitárias de bens; introdução de um regime especial para vendas à distância de bens importados de territórios ou países terceiros; revogação regime de isenção aplicável às remessas de valor insignificante e introdução de um regime simplificado de declaração e pagamento do IVA na importação. De realçar também, a nova disposição relativa ao uso, cada vez mais comum, de interfaces eletrónicas, estabelecendo a entrega à interface eletrónica, nas vendas à distância de bens importados de países terceiros com valor até 150€ ou nas entregas de bens cujo fornecedor não esteja estabelecido na União. E, na esteira da simplificação do sistema de cobrança do IVA, redução da complexidade e custos

⁴² Ver nota de rodapé 41

⁴³ Diretiva (UE) 2017/2455, Regulamento (UE) 2017/2454 e, Regulamento de Execução (UE) 2017/2459, de 5 de dezembro de 2017, do Conselho.

⁴⁴ *Infra* 2.3.1.

associados, a introdução de um regime para as importações abaixo dos 150€, caso não seja utilizado o regime especial do portal MOSS, e a cobrança do IVA ao destinatário por quem apresenta os bens na alfândega, que efetuará uma declaração eletrónica mensal com os valores cobrados, acrescida da faculdade dos EM estabelecerem para estas entregas a taxa normal do EM de importação, sem prejuízo de o destinatário poder usufruir de outra taxa em vigor, desde que opte pela aplicação do regime normal⁴⁵.

Todas estas medidas, embora tenham também em vista a redução da respetiva fraude sectorial, visam principalmente combater o *VAT Gap* associado à complexidade dos sistemas de cobrança, explorando as novas tecnologias, *maxime* um sistema informático já desenvolvido e que mostrou vantagens significativas.

Com a perspetiva de adoção do “futuro” regime definitivo de IVA, foram introduzidas pela Comissão soluções pontuais em determinadas matérias. Falamos das *Quick fixes* (soluções rápidas de transição para o regime definitivo do IVA), introduzidas pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho⁴⁶, pelo Regulamento (UE) 2018/1909 e Regulamento de Execução (UE) 2018/1912, todos do Conselho, de 4 de dezembro de 2018⁴⁷. Inicialmente, visava-se a introdução de quatro medidas: o sujeito passivo certificado (SPC); um regime especial para a entrega de bens em consignação; a clarificação do regime das operações em cadeia, e a alteração da natureza do requisito do número de identificação IVA do adquirente, tornando-o uma condição substantiva. Caíram porém, nessa data, as disposições relativas ao SPC (retiradas em sede de negociação da diretiva), reconhecendo que a figura exigia um maior desenvolvimento, aconselhando a sua adoção posterior na proposta sobre o regime definitivo do IVA.

⁴⁵ Com o alargamento do MOSS, também o Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho de 5 de dezembro de 2017 foi alterado para abarcar a troca de informações relativas às restantes prestações de serviços e às vendas à distância praticadas com a utilização do portal MOSS. Tal como este alargamento, as disposições deste Regulamento também serão apenas aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2021. Por último, o Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho de 5 de dezembro de 2017, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, introduzindo um limiar abaixo do qual a prova do lugar de estabelecimento do destinatário, pelas empresas que prestem serviços de telecomunicação, radiodifusão e televisão e serviços electrónicos, será apenas um elemento de entre os previstos no respectivo artigo 24-F, e já não os dois elementos que sempre terão de ser demonstrados em empresas com remessas superiores a 100.000,00 €.

⁴⁶ A Diretiva (UE) 2018/1910 altera a Diretiva 2006/112/CE, em matéria de tributação das trocas comerciais entre EM.

⁴⁷ O Regulamento (UE) 2018/1909 altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010, na troca de informações para controlo da correta aplicação do regime da consignação industrial e o Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 em certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias.

Nos chamados *call-off-stock arrangements*, o que se verifica é que para reduzir os prazos de entrega, está a tornar-se cada vez mais comum que os fornecedores transfiram bens para um armazém ou outro local (por exemplo, uma loja ou *showroom*), no EM de um cliente regular, continuando os bens propriedade do fornecedor até serem retirados pelo cliente (*call-off-stock*). De acordo com as regras atuais, a transferência dos bens materializa-se numa transmissão intracomunitária no EM de saída, e uma aquisição intracomunitária no EM de chegada. Quando o cliente retira as mercadorias do armazém, o fornecedor realiza aí uma transmissão interna, devendo registar-se em IVA nesse EM (ou nomear representante), com acordos de simplificação IVA para o efeito, na maioria dos EM mas que diferem por país. Com as novas regras, a transferência deixará de ser considerada, respetivamente, transmissão e aquisição, intracomunitárias, por um período máximo de um ano. Quando o cliente retirar as mercadorias do armazém, o fornecedor realizará uma transmissão intracomunitária directamente ao cliente, não tendo de aí se registar. Para abarcar estas mudanças, e porque os bens colocados neste regime devem ser registados nos mapas recapitulativos (artigo 262 e ss. da Diretiva IVA), o Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 introduz alterações nas informações a serem prestadas, enquanto o Regulamento (UE) 2018/1909 concede o acesso automatizado às mesmas pelos EM.

Nas operações em cadeia, a grande dificuldade está em perceber qual das sucessivas transmissões deve beneficiar da isenção. O TJUE tem jurisprudência reiterada no sentido de que apenas uma dessas entregas deverá beneficiar da isenção, com preferência para aquela a quem seja imputado o transporte dos bens de acordo com o artigo 32 da Diretiva IVA⁴⁸. No novo regime, ou a entrega isenta é a efetuada pelo operador intermediário ao adquirente dos bens (desde que o primeiro comunique ao fornecedor o seu número IVA no EM a partir do qual os bens serão expedidos), ou, a entrega isenta será a efetuada pelo fornecedor ao operador intermediário, que realizará desta forma uma aquisição intracomunitária de bens.

Por último, a introdução do número de identificação do IVA do adquirente como requisito substantivo para que o fornecedor possa usufruir da isenção da transmissão intracomunitária, contrariamente à situação actual em que o mesmo é considerado

⁴⁸ Neste sentido os Acórdãos no Processo C-245/04, de 6.4. 2002 e C-414/17, de 19.12. 2018.

apenas requisito formal, alteração esta, consonante com a jurisprudência do TJUE⁴⁹. De realçar, a propósito, que no Regulamento de Execução 2018/1912 é inserida uma secção relativa à presunção de transporte ou expedição dos bens nestas isenções, questão até então abordada apenas em sede de jurisprudência do TJUE, que considerava que, não havendo previsão na Diretiva IVA sobre as provas a apresentar para documentar o transporte ou expedição dos bens para o outro EM, “*as obrigações que incumbem a um sujeito passivo em matéria de prova devem ser determinadas em função dos requisitos fixados expressamente a esse respeito pelo direito nacional e da prática habitual estabelecida para transações semelhantes*”⁵⁰. O regulamento introduz a ocorrência desse transporte: i) se foi efetuado pelo fornecedor ou por conta deste, e este assim o declare, ou ii) se foi efetuado pelo adquirente ou por conta deste, tendo o fornecedor uma declaração escrita do adquirente nesse sentido, e em ambos os casos, o fornecedor esteja na posse de dois elementos de prova não contraditórios emitidos por duas entidades independentes.

O mecanismo generalizado de autoliquidação (*generalized reverse charge mechanism*, GRCM) é direcionado para o combate à fraude no IVA, enquanto o novo regime definitivo do IVA não é adotado. A medida é semelhante à do referido mecanismo de autoliquidação sectorial, igualmente limitado no tempo, mas ao contrário deste último, é de aplicação a todas as entregas de bens e prestações de serviços domésticas num EM, à exceção de um limiar⁵¹ abaixo do qual não o será, tendo em conta os eventuais custos na estrutura financeira das PME. O GRCM exige condições (artigo 199-C da Diretiva IVA): i) existência de um *VAT Gap* em 2014 de, pelo menos, 5 pontos percentuais acima do valor médio do *VAT Gap* comunitário; ii) prova pelo EM de que 25% da diferença é devida a fraude carrossel⁵². O regime poderá ser requerido e aplicado até 30 de junho de 2022, por se esperar a entrada em vigor do regime definitivo de IVA até essa data. Apesar do seu objetivo de contenção dos níveis de fraude nos EM,

⁴⁹ Entre outros, Acórdãos no Processo C-273/11, de 6.9.2012, e, no Processo C-527/11, de 14.3. 2013 em que o TJUE veio mais uma vez reafirmar que a inobservância das obrigações formais não pode pôr em causa o direito à isenção do IVA;

⁵⁰ Processo *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, já citado, nº 38.

⁵¹ Inicialmente o limite indicado na proposta de Diretiva era de 10000€, contudo na aprovação da Diretiva foi fixado nos 17 500€.

⁵² Existe ainda uma cláusula de salvaguarda a ser aplicada pela Comissão que lhe permite revogar as concessões dadas, caso considere que a aplicação do mecanismo gera consequências nos EM que optem pela sua não aplicação, nomeadamente, a deslocação da fraude para o seu território. Para isso todos os EM, aplicantes ou não, devem emitir relatórios onde estudem a aplicação do mecanismo, as suas consequências, resultados e impacto.

a medida fragmenta uma vez mais o já complexo sistema IVA, como se reconhece na Avaliação de Impacto que acompanha a proposta de Diretiva⁵³: os custos associados à sua implementação são inevitáveis, para as empresas e para a administração fiscal, não sendo certo, sequer, que ela possa conter os níveis de fraude transfronteiras por tempo suficiente até à implementação do novo sistema IVA, tido como capaz de resolver definitivamente o problema.

Por fim a Diretiva (UE) 2017/1371, de 5 de julho de 2017, de criminalização de fraude, cujo objetivo é reforçar a proteção dos interesses financeiros da União e combater a fraude e outras atividades ilegais que os afetem. Com regras penais nacionais divergentes em matéria de fraude e outras atividades ilegais, e correspondente divergência de sanções e "níveis de proteção", o principal objetivo da diretiva harmonizar as definições, sanções e prazos de prescrição dos crimes em análise, estando estritamente entrelaçada com o Regulamento que institui a EPPO, cuja competência material é definida por referência a esta Diretiva.

É ainda de notar que, apesar de diretamente não se encontrar prevista a fraude no âmbito do imposto aqui tratado, já vinha sendo entendimento do TJUE nos seus vários acórdãos⁵⁴ que a cobrança deste imposto afeta diretamente os orçamentos da UE, em virtude de parte dos recursos próprios desta ser preenchido com o IVA, pelo que a falha nesta cobrança terá um impacto negativo na UE. Como quer que seja, tendo a diretiva como principal foco o combate à fraude, em geral e também no IVA, ela pode funcionar como dissuasor e penalizador de comportamentos geradores do *VAT gap*.

3.4. – Outros instrumentos. Breve referência a certas entidades de apoio na luta contra o *VAT Gap*

Não tanto relacionado com o problema da fraude, nem diretamente posicionado para os problemas IVA, o Programa para a Adequação e Eficácia da Regulamentação (*Regulatory Fitness and Performance Programme, REFIT*), vem atender à necessidade premente de uma legislação mais simples e compreensível que reduza custos de

⁵³ Commission Staff Working Document Impact Assessment, SWD(2016) 457 final de 21.12.2016.

⁵⁴ Entre outros o Acórdão no Processo *Ivo Taricco*, C-105/14, de 8 de setembro de 2015 e no Processo *SC Paper Consult SRL*, C-101/16, de 19 de outubro de 2017, nº 47 “*Além disso, existe uma relação direta entre a cobrança das receitas provenientes do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos IVA correspondentes, uma vez que qualquer lacuna na cobrança das primeiras está potencialmente na origem de uma redução dos segundos*”.

cumprimento de todos os que lidam com as apontadas complexidades. Criado em 2012, no âmbito da iniciativa Legislar Melhor⁵⁵ o Programa tem como objetivo uma legislação mais eficiente e com menores custos associados, nele se inserindo o alargamento da plataforma MOSS (já com as alterações da Diretiva (UE) 2017/2455) que, de acordo a síntese de avaliação de impacto⁵⁶ “(...) *reduz os custos globais de conformidade para as empresas em 55 % (ou seja, 2,3 mil milhões de EUR), em comparação com situação atual, sendo que para uma empresa que pretenda lançar-se no comércio transfronteiras será 95 % menos onerosa do que a alternativa de registo direto*”. Inclui ainda uma plataforma⁵⁷ criada em 2015, que recolhe e trata as opiniões e sugestões dos operadores económicos e cidadãos sobre a legislação adotada, em processo de adoção, ou novas iniciativas, as quais são depois apresentadas à Comissão.

Também o programa FISCALIS 2020, criado em 1998 pela Decisão n.º 888/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 30 de março de 1998, com carácter temporário e sucessivamente renovado (2002, 2007 e 2013), foi adotado em 11 de dezembro de 2013 pelo Regulamento (UE) n.º 1286/2013 para cobrir o período 2014-2010. Trata-se de um projecto com o objetivo principal de financiar ações de promoção da cooperação entre EM (v.g. controlos bilaterais e multilaterais visando incentivo à sua utilização) e de criação, manutenção e melhoramento dos sistemas de informação europeus (v.g. sistema VIES e portal MOSS). Promove a proximidade entre funcionários das várias administrações fiscais, juntamente com técnicos e peritos (workshops, seminários, etc.), para partilha das melhores práticas na resolução de problemas, técnicas de trabalho e investigação, e desenvolvimento de plataformas de *e-learning*, com acesso mais facilitado e abrangente, aos funcionários e também aos operadores económicos. O respetivo Relatório de avaliação intercalar⁵⁸, constata a realização de bons resultados em IVA nos Sistemas de Informação e utilização do pacote de *e-learning*.

Quanto ao Fórum da UE sobre IVA (*VAT Forum*), definido na Decisão da Comissão⁵⁹, como uma *plataforma de diálogo estruturada*, ele permite a discussão informal de pontos de vista, entre administrações fiscais dos EM e representantes de

⁵⁵ Comunicação da Comissão, COM(2002) 275 final, de 5.6.2002

⁵⁶ Commission Staff Working Document, SWD (2016) 382 final, de 1.12.2016.

⁵⁷ C(2015) 3261 final Commission Decision of 19.5.2015 establishing the REFIT Platform, de 19.5.2015.

⁵⁸ SWD (2019) 15 final, de 7.2.2019

⁵⁹ Decisão da Comissão de 3 de julho de 2012 que institui o Fórum da UE sobre o IVA (2012/C 198/05).

operadores económicos, para perceber as posições daquelas e o seu alinhamento face a um concreto problema, e também saber como e porquê atuam as empresas. Instituído com carácter temporário até 30 de Setembro de 2018, os seus benefícios e contribuições levaram à sua renovação em 16 de Julho de 2018⁶⁰, sem período de término indicado. Tem quatro subgrupos principais: i) o das transações transfronteiriças, em que as empresas interessadas podem requerer, previamente, às administrações dos EM com os quais irão lidar, informações sobre o tratamento fiscal das operações⁶¹; ii) o das situações de dupla tributação, funcionando, *mutatis mutandis*, como o primeiro; iii) o da cooperação administrativa, promovendo-a e desenvolvendo-a no que toca ao combate à fraude e iv) o relativo aos esquemas de correcção voluntária (*voluntary disclosure schemes*) aplicados por alguns EM, para permitir aos sujeitos passivos correções voluntárias efetuadas de erros por si cometidos na liquidação e pagamento do imposto (para incentivar a harmonização das legislações existentes, foi elaborado pelo Fórum um guia de boas práticas).

A final, o Grupo de peritos em matéria de IVA (*VAT expert group*), regulado na Decisão da Comissão de 26 de junho de 2012⁶² e alterado pela Decisão de 5 de julho de 2016⁶³, com a função de aconselhamento da Comissão nos actos legislativos a serem adoptados nesta matéria.

4. – As perspectivas futuras. As propostas da Comissão Europeia para melhorar o quadro actual do sistema de IVA

4.1. – Proposta de um regime definitivo de IVA

Embora os trabalhos para um regime definitivo do IVA tivessem começado a ser desenhados mais cedo (Livro Verde do IVA), a proposta para a alteração do regime transitório surgiu apenas a 25 de maio de 2018⁶⁴. Com a nova proposta, instituem-se as alterações ao regime de IVA que sedimentam o princípio da tributação no destino para as transações entre os EM. Regula-se a figura dos SPC, mantendo-se as anteriores

⁶⁰ Commission Decision renewing the mandate of the EU VAT Forum - C(2018) 4422 final, 16.7.2018.

⁶¹ Permite uma consulta transfronteiras aos restantes EM envolvidos e a discussão, informal sobre a situação, para chegar a um possível entendimento comum.

⁶² (2012/C 188/02), 26.06.2012

⁶³ COM (2016/C 245/04), de 5.7.2016

⁶⁴ COM(2018) 329 final, de 25.5.2018

propostas da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, ECON, aquando da Diretiva 2017/2455⁶⁵ (mas então adiadas), como sujeitos passivos que, acreditados por um EM como contribuintes fiáveis e cumpridores, deverão como tal ser reconhecidos em toda a UE, através da plataforma VIES (adaptada para tal). O reconhecimento deste “estatuto” (facultativo para os sujeitos passivos) implica o cumprimento de requisitos: a *ausência de infrações graves ou repetidas às regras fiscais e à legislação aduaneira; a demonstração de um elevado nível de controlo das suas operações e fluxos de bens; e a detenção de solvabilidade financeira*. A vantagem é permitir acesso a regimes de declaração e cobrança, que, por serem mais suscetíveis de fraudes, apenas serão acessíveis a contribuintes de confiança. Para a ausência de infrações graves, é agora indicada uma lista, não exaustiva, de atividades ilegais de referência; na solvabilidade do sujeito passivo passa a exigir-se a verificação do requisito nos últimos três anos de atividade, com uma cláusula de exclusão para aqueles que tendo requerido estatuto semelhante no âmbito das operações aduaneiras nos últimos três anos, isso lhes tenha sido recusado, com um período de “nojo” (seis meses), relativamente a um novo requerimento do mesmo sujeito passivo.

No “novo” regime, as transações comerciais entre EM - até aqui uma venda isenta no EM de partida, e uma aquisição tributada no EM de chegada dos bens, quebrando o sistema de pagamentos fracionados envolvidos na cadeia de transação e dando azo aos maiores problemas de fraude associados - consubstanciam uma única operação de transmissão de bens intra-União, mas com localização no EM onde termina o transporte/expedição, ou seja, no EM de consumo, i.e., mantém-se o princípio da tributação no destino. O devedor do imposto continua a ser o sujeito passivo transmitente, a exigibilidade no momento da emissão da fatura (ou no fim do prazo legal de emissão), e as regras aplicáveis as do EM do destino ou consumo. De fora do regime, os SPC que se manterão no âmbito do regime atual. A Proposta mantém, pelo menos por mais alguns anos, o mecanismo de autoliquidação sectorial em vigor (artigo 199-A), e o MRR (artigo 199-B), já comentados, mas apenas no que diz respeito às respetivas prestações de serviços, eliminando-se as entregas de bens desse espectro.

Mesmo nos serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão ou outros serviços eletrónicos e depois das alterações introduzidas pela Diretiva 2017/2455 o “novo” regime de balcão único é alargado às transações B2B (quer intra-UE, quer extra-

⁶⁵ A8-0028/2019, de 25.01.2019 e A8 - 0280/2018, de 7.9.2018

UE, quando o fornecedor tenha designado na UE um intermediário responsável pelo imposto e obrigações acessórias) ou seja, a plataforma (MOSS), deixa de ser mini, e passa a OSS, *One Stop Shop* ou, para acentuar a diferença, digamos que uma *Large One Stop Shop* (LOSS) ou *Big One Stop Shop* (BOSS).

As aquisições intracomunitárias deixam, em geral, de existir.

Por último, no relatório do ECON, aceite pela Comissão, foram ainda sugeridas alterações ao Regulamento 904/2010, entre as quais a obrigatoriedade da integração dos EM na rede EUROFISC e a previsão de troca de informações relevantes na fraude transfronteiras entre este, o OLAF e a EUROPOL.

A proposta está em negociação no Conselho da UE.

4.2. – Proposta de regime para as PME

O actual regime especial das PME, empresas que, de acordo com parecer do Comité das Regiões Europeu, CRE, “(...) *representam cerca de 98% de todas as empresas da UE, cerca de 15% do volume de negócios total e cerca de 25% das receitas do IVA*”⁶⁶ contem essencialmente isenções e medidas de simplificação das respectivas obrigações fiscais. Reconhecendo que, em comparação com as grandes empresas, as PME têm custos de cumprimento acrescidos em de cerca de 2,4% (sendo maior a diferença se essas PME se dedicarem ao comércio intra-União⁶⁷), e sofrem *ipso facto* distorções de concorrência, é proposto um novo regime, essencialmente com duas vertentes.

A primeira reside no alargamento da isenção às PME não estabelecidas no EM onde o IVA é devido (agora a isenção é limitada ao EM de estabelecimento, com as PME que realizem transações intra-União, a não poderem beneficiar da isenção, a significar desincentivo ao respectivo acesso). Este alargamento da isenção, com a comunicação da sua qualificação de isentas através de um portal *web* a criar, exige, contudo, o cumprimento de dois requisitos: um volume de negócios nesse EM que não ultrapasse o da isenção estabelecido nesse EM, e um volume de negócios global em

⁶⁶ (2018/C 461/07), de 10.10.2018

⁶⁷ COM(2018) 21 final, de 18.1.2018

toda a União até 100 000€. A informação sobre as empresas isentas será disponibilizada no VIES, dispondo as mesmas de simplificações a adotar, facultativamente, pelos EM, - dispensa de obrigações em matéria de faturação, de contabilidade, de mapas recapitulativos, e de declaração (podendo aqui exigir-se uma declaração simplificada).

A segunda diferença está na previsão de regras de simplificação para PME que não beneficiem da isenção, por estarem acima do limiar previsto de isenção nos EM ou na UE, ou porque, estando abaixo dele, tenham optado pelo regime geral do IVA. A condição é a de que, caso o volume de negócios anual na União não ultrapasse 2 000 000€, e as simplificações versam, essencialmente, o armazenamento da faturação e as declarações de IVA que podem abranger um ano civil.

Num período transitório, uma PME que não ultrapasse em mais de 33% o limiar de isenção fixado pelo EM poderá continuar a ser isenta durante os dois anos seguintes.

Em nosso entender, o limite de 100 000€ afigura-se demasiado baixo para a pretendida redução de encargos administrativos, podendo vir a aplicar-se tão só a empresas em fase embrionária, e não as que ainda em fase inicial apenas ultrapassaram a fase de arranque, sobretudo pensando nas empresas de escopo tecnológico e digital onde aquele limiar é facilmente ultrapassado, sem as necessárias estruturas para suporte dos custos associados ao imposto. Por outro lado, partilhamos da preocupação do CRE relativamente à ampla possibilidade de derrogação das obrigações fiscais associadas, a dificultar a fiscalização e controlo dessas empresas.

4.3. – Proposta de regime das taxas IVA

A harmonização das taxas IVA nos EM esteve sempre ligada ao objectivo de um regime definitivo baseado no princípio da origem, o que facilmente se compreende. Em consequência, o atual regime de taxas é bastante restritivo da liberdade dos EM, visando a sua aproximação, não podendo os EM fixarem a taxa normal em valor inferior a 15%, nem as taxas reduzidas (uma ou duas) aplicáveis a específicas entregas de bens e

prestações de serviços⁶⁸, em valor inferior a 5%. As restrições têm gerado distorções de concorrência⁶⁹, e muito contencioso entre os EM e entre estes e a CE⁷⁰.

Com a mudança do paradigma do princípio de origem para o princípio do destino com cobrança na origem, a necessidade de harmonização das taxas nos EM deixou de fazer tanto sentido, já que relevante é a taxa onde o adquirente ou consumidor se encontra. Daí a proposta alteração no regime das taxas imposto⁷¹. Vejamos.

Para a taxa normal, a proposta mantém o limite mínimo de 15%, acrescentando-lhe um limite máximo de 25%, para evitar grandes subidas, e incentivar o uso de outros impostos para assegurar receitas⁷². Nas taxas reduzidas, eliminam-se as derrogações específicas concedidas, mantém-se a possibilidade de aplicação até duas taxas reduzidas com um limite mínimo de 5%, e aparece a permissão para uma terceira taxa sem limite mínimo, e uma isenção completa, contanto que, a taxa média ponderada do IVA aplicado às operações em relação às quais o IVA não pode ser deduzido seja sempre superior a 12%, e essas taxas sejam aplicadas em benefício do consumidor final e prossigam um interesse geral. A aplicação de taxas inferiores à normal será definida através de uma listagem de delimitação negativa ao contrário do atual regime definido através de delimitação positiva, visando reduzir os litígios na matéria⁷³.

Será que a maior liberdade aqui concedida aos EM na fixação das suas taxas, originando um leque ainda mais amplo do que o actual, não acresce uma vez mais a complexidade do sistema? Será que a prometida disponibilização das mesmas no já existente portal *web* - “*Taxes in Europe*”⁷⁴ - reestruturado para o efeito (com financiamento pelo FISCALIS 2020), o vai ser de forma simples, real e atempada?

⁶⁸ Anexo III da Diretiva IVA, com as derrogações previstas nos artigos 100 e ss da mesma Diretiva

⁶⁹ “*Moreover, in contradiction to the general rules set out above, Member States in 1993 put in place more than 200 derogations (i.e. exceptions to the general rules) that allow certain Member States to: apply rates lower than 5% to products that are listed in Annex III; apply a reduced rate (including zero rates) to products that are not listed in Annex III.*” – SWD (2018) 7 final, de 18.1.2018

⁷⁰ Conforme variada jurisprudência do TJUE, v.g. Processos C-678/13, de 4 de Junho de 2015; C-109/02, de 23 Outubro 2003; C-108/11, de 14 março 2013 e C-481/98, de 3 de Maio de 2001;

⁷¹ COM(2018) 20 final, de 18.1.2018

⁷² Conforme exposição de motivos do Relatório A8-0279/2018, de 6.9.2018 que aprova a alteração ao artigo 97 tal como proposta pelo Comité das Regiões Europeu (2018/C 461/07);

⁷³ São exemplos os acórdãos nos processos C-573/15, de 9 de março de 2017; C-552/17, de 19 de dezembro de 2018; C-597/17, de 27 de junho de 2019;

⁷⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html

4.4. – Proposta de regime para as interfaces eletrónicas

O regime para as vendas à distância⁷⁵ com o apoio de plataformas eletrónicas, mereceu também uma proposta de Diretiva⁷⁶, com o correspondente um Regulamento de Execução⁷⁷.

De acordo com o artigo 14-A da Diretiva IVA, aplicável a partir de 1 de janeiro de 2021, estas transações dividem-se em duas operações: uma B2B (entre fornecedor e interface eletrónica) e outra B2C (entre interface eletrónica e consumidor), com o transporte imputado à entrega B2C, o que significa que o lugar de entrega dos bens, e por conseguinte, a localização da operação será o lugar onde acaba esse transporte (no consumidor), e o responsável pela cobrança do imposto será a interface eletrónica. Então, a interface eletrónica teria de registar-se para o efeito em todos os EM onde realizasse entregas de bens, por forma a cumprir as suas obrigações fiscais, já que com este desenho ficaria de fora da possibilidade de utilizar o portal MOSS⁷⁸. O que a nova proposta faz é alterar o regime assim configurado, para possibilitar às interfaces eletrónicas o cumprimento de obrigações através do portal MOSS.

A proposta de Regulamento de Execução para alteração do Regulamento n.º 282/2011, clarifica indeterminações da Diretiva 2017/2455, nomeadamente, o de saber quando é que se considera que “*o fornecedor intervém indiretamente no transporte ou expedição dos bens*” (artigo 14, n.º4) ou quando é que se considera que “*um sujeito passivo facilita, mediante uma interface eletrónica*”(artigo 14-A), vendas à distância de bens, e introduz especificações indispensáveis para completar o regime: 1) momento em que se considera que o pagamento foi aceite por parte do fornecedor, e em que o imposto é devido – o do conhecimento pelo fornecedor da confirmação, autorização ou compromisso de pagamento do adquirente; 2) dados a conservar nos registos do intermediário ou interface eletrónica; 3) regras para as correções das declarações IVA de períodos de faturação anteriores à respectiva entrada em vigor; 4) introdução de uma cláusula limitativa da responsabilidade da interface eletrónica quando as informações que prestou tenham sido obtidas do fornecedor que erradamente as prestou e seja razoável que não tenha dado conta dos erros; 5) presunção para a interface eletrónica

⁷⁵ Diretiva 2017/2455, já referida.

⁷⁶ COM (2018) 819 final, de 11.12.2018

⁷⁷ COM(2018) 821 final, de 11.12.2018

⁷⁸ Regime especial do título XII, capítulo 6, secção 3, na Diretiva (UE) n.º 2017/2455.

que cumpre as obrigações IVA de declaração e pagamento, de que o fornecedor é um sujeito passivo e o adquirente um não sujeito passivo; 6) proibição de acesso à plataforma MOSS durante dois anos, quando o sujeito passivo ou intermediário seja excluído dos regimes especiais que a utilizam e supressão desse período nos casos em que o sujeito passivo deixe de utilizar voluntariamente a plataforma, ou tenha cessado a sua atividade.

4.5. – Proposta de obrigatória transmissão e troca de dados de pagamento de IVA relevantes

Segundo alguns autores *“Na proposta do pacote de comércio eletrónico da Comissão, estimava-se que entre o abandono do IVA e o incumprimento no comércio eletrónico transfronteiriço, as perdas ascendam a 5 bilhões de euros por ano. Poderá na verdade ser ainda pior, pois segundo a própria Comissão Europeia (conforme relatado pelo Senado francês), apenas 1 a 5% das importações seriam controladas”*⁷⁹ (tradução nossa). Reconhecendo a Comissão Europeia, no seu Comunicado de Imprensa de 26 de abril de 2018⁸⁰ que *“As plataformas em linha são facilitadores fundamentais do comércio digital. Atualmente, mais de um milhão de empresas da UE fazem negócio através de plataformas em linha, a fim de alcançarem os seus clientes, e estima-se que cerca de 60 % do consumo privado e 30 % do consumo público de bens e serviços relacionados com o total da economia digital sejam efetuados por recurso a intermediários em linha.”*, acontece, contudo que nessas plataformas nem sempre é fácil perceber quem são os fornecedores do outro lado da linha ou quando é que as transações o são com consumidores finais, faltando mecanismos que permitam aos EM a identificação correta dos fornecedores e das suas vendas e não se vindo a mostrar eficiente a cooperação administrativa do Regulamento 904/2010. O resultado é, de facto, a perda de avultados valores de IVA no comércio electrónico.

Com a nova proposta de Diretiva⁸¹ visa-se, através da conservação de registos por parte dos prestadores de serviços de pagamento (PSP) - instituições de crédito, instituições de pagamento, instituições de giro postal, etc.-, com o acesso (restrito) dos

⁷⁹ LAMENSCH, M., & CECI, E. (October de 2018). VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Brussels: Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies.

⁸⁰ <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2018/11/29/doing-business-through-online-platforms-council-agrees-its-position/>

⁸¹ COM (2018) 812 final, de 12.12.2018

funcionários ligados ao EUROFISC, criar a obrigação de comunicação de dados relativos a algumas das transações transfronteiras, entre consumidores finais e fornecedores UE ou em territórios ou países terceiros. A proposta cria essa obrigatoriedade quando o mesmo beneficiário receba mais do que 25 transações de fundos por trimestre civil, com os PSP, a comunicar por formulário electrónico, ao EM onde se encontram estabelecidos, informações relativas aos beneficiários, ordenantes e operação de pagamento, informações essas que disponibilizadas pelos EM num repositório central (a criar), com acesso restrito aos funcionários de ligação EUROFISC. Denominado de Sistema Eletrónico Central de Informações sobre Pagamentos (CESOP), ele deverá ser criado até 2022 e financiado pelo Programa FISCALIS⁸². A proposta encontra-se também em fase de negociação no Conselho.

5. – Conclusões e notas finais

Em suma, entendemos poder concluir assim:

1. O *VAT Gap*, diferença entre a cobrança potencial de imposto e a sua efetiva cobrança, é uma constatação, cuja avaliação e comparabilidade entre os diversos EM da UE revela ainda dificuldades face a diferentes metodologias utilizadas no respetivo cálculo, sendo certo que as mais comuns são as *top-down*, baseadas numa análise macroeconómica, e as *bottom-up*, de recurso a uma análise microeconómica seguida de técnicas de extrapolação, umas e outras fazendo uso de variáveis diversificadas que, embora visem uma sintonia mais fina do resultado, refinam a inerente complexidade analítica.
2. Dos estudos dos especialistas externos mais envolvidos na temática, o CASE e o FMI, e que contrapõem aos dados calculados por cada EM com as suas especificidades, dados resultantes da utilização de idênticos critérios para todos, pode afirmar-se que o *VAT gap*, embora tenha vindo a diminuir, situa-se ainda em cerca de 137 mil milhões de euros, cerca de 11% do VTTL, havendo países onde estes números representam mais de 25% da receita esperada.
3. Alimentam o *VAT Gap* factores diversos, desde fraudes, com destaque para a fraude carrossel, às subfacturações associadas ao comércio electrónico, à indevida

⁸² COM (2018) 813 final, 12.12.2018.

utilização de procedimentos aduaneiros, de que é paradigma o *Procedimento aduaneiro 42*, aos aproveitamentos de regimes específicos, entre os quais a tributação pela margem dos automóveis usados e a manipulação dos *leasings* de aeronaves para atividade comercial.

4. Mas não são apenas essas as variáveis presentes no *VAT Gap*. Também a multiplicidade dos sistemas de cobrança, criados para melhor adaptar o imposto aos desafios das novas realidades económicas, geram complexidades para contribuintes, e administrações fiscais que desembocam, amiúde em erros de cumprimento, diga-se de pagamento do devido valor.

5. E, *the last but not the least*, outros factores como as falências, insolvências, o planeamento fiscal, a evasão fiscal conexas com a economia subterrânea, erros de enquadramento, sobretudo em matéria de taxas aplicáveis, quando sejam várias as existentes, e de um modo geral algumas inconsistências e ineficiências no sistema IVA, influenciam os números do *Gap* em análise.

6. As consequências do *VAT Gap* manifestam-se ao nível das receitas tributárias de cada EM, com as correspondentes implicações em sede das respectivas políticas orçamentais, ao nível da alimentação do Orçamento da UE, em sede de concorrência entre operadores económicos, e também, e de forma cada vez mais sentida face ao escrutínio público do comportamento fiscal, na interiorização do sentimento de que não cumpridores transferem para os respeitadores da lei fiscal um “fardo” adicional, injusto, e, imoral, sentimento que muito prejudica a tão propalada coesão no mercado único europeu.

7. Por tudo isto, o combate ao *VAT gap*, tem merecido dos EM e das instâncias europeias aturados esforços traduzidos na adoção de medidas administrativas, fiscalizadoras e legislativas com esse objectivo.

8. Nas medidas administrativas a tónica encontra-se na cooperação administrativa e assistência mútua entre os EM, e a criação do programa FISCALIS para consciencializar e promover um espírito de entajuda entre EM num problema do mercado comum em que operam.

9. Nas medidas fiscalizadoras e sancionatórias, o destaque vai para o reforço ou criação de entidades como OLAF, a EUROPOL, a EPPO, e o EUROFISC, por forma a garantir a conjugação de actuações de sucesso na acção aos EM, e das instituições financeiras.

10. Em termos legislativos, são de realçar o pacote *e-commerce*; as *quick fixes* REFIT; mecanismos como são o *Temporary Reverse Charge*, o *Quick Reaction Mechanism* e o *Generalized Reverse Charge Mechanism* e, sobretudo, a introdução do “futuro” regime definitivo de IVA, face à grande contribuição que o denominado regime transitório implantado a quando da abolição das fronteiras físicas e fiscais, tem tido na potenciação de esquemas fraudulentos de fuga ao IVA.

11. O regime definitivo, suprimindo a isenção nas transações comunitárias, i.e. evitando que os bens possam circular sem fronteiras desprovidos de conteúdo fiscal em sede do IVA e as novas disciplinas (previstas em novas Propostas de Directivas): um novo regime para as PME; um novo regime para as taxas do IVA; uma disciplina atualizada para o uso das interfaces eletrónicas e um quadro melhorado de actuação e controlo dos PSP, serão, cremos, passos importantes na modernização de um imposto que, criado há mais de 50 anos, criou vícios próprios da idade e da dificuldade que ele tem em adaptar-se a uma realidade económica e social muito distanciada da existente à data do seu nascimento. A bem da manutenção de um imposto, que sem ser bom porque é imposto, continue a ser visto como o melhor dos impostos sobre as transações.

12. O caminho não pode ser outro do que o de garantir a eficácia na gestão e cobrança fiscal e aduaneira, visando a minimização do *VAT gap*, assegurando uma cobrança de eficiente e fomentando a cobrança voluntária; reforçando o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela; e garantindo a proteção dos interesses financeiros da União Europeia, que o são de todos os EM e de todos os cidadãos europeus.

BIBLIOGRAFIA

MONOGRAFIAS E PUBLICAÇÕES

- Ambrose, J. (19 de June de 2019). HMRC cracks down on gangs over renewable energy VAT fraud. *The Guardian*. Obtido de <https://www.theguardian.com/politics/2019/jun/19/hmrc-targets-fraudsters-taking-billions-in-renewable-energy-vat-certificates>
- Bodin, J., Ebrill, E., Kenn, M., & Summers, V. (2001). *Modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Borselli, F. (2008). *Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality? Working Papers from University of Rome La Sapienza, Department of Public Economics, n°170*.
- Casalta Nabais, J. (2004). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina.
- CASE. (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Warsaw. Obtido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf
- Christie, E., & Holzner, M. (2006). What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment Based on European Data. *Working Papers 40*. Vienna Institute for International Economic Studies. Obtido de wiiw.ac.at
- Cnossen, S. (1998). VATs in CEE Countries: A Survey and Analysis. *De Economist*, 227-255.
- Comission, E. (September de 2019). *VAT GAP Report*. Obtido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2019_en.pdf
- Comission, E. (5 de September de 2019). VAT Gap: EU countries lost €137 billion in VAT revenues in 2017. Obtido de https://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-5511_en.htm
- Council, E. (29 de Novembro de 2018). Negócios por intermédio de plataformas em linha: Conselho define a sua posição. Obtido de

<https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2018/11/29/doing-business-through-online-platforms-council-agrees-its-position/>

- ECA. (4 de October de 2018). Annual Reports concerning the financial year 2017. *Official Journal of the European Union*, 61, 1-314. Obtido de <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=46515>
- ECA. (16 de July de 2019). Press Release. *E-commerce still vulnerable to VAT and customs duty evasion, says EU auditors*.
- ECA. (2019). *Special Report n° 12/2019: E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*. Obtido de <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415>
- EUROJUST. (2018). *Eurojust Annual Report 2018*. Obtido de http://eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/eurojust%20Annual%20Reports/Annual%20Report%202018/AR2018_EN.pdf
- HMRC. (2019). *Measuring tax gaps 2019 edition: Tax gap estimates for 2017-18*. Obtido de https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/820979/Measuring_tax_gaps_2019_edition.pdf
- Keen, M., & Lockwood, B. (2009). Is the Vat a money machine? *National Tax Journal*, 905-928.
- Keen, M., & Smith, S. (2006). VAT Fraud and Evasion: What do we know and What can be done? *National Tax Journal*, 59, n°4, 861.
- Kelly, J. (21 de Fevereiro de 2019). Europe's \$1 trillion tax gap. *Financial Times*.
- LAMENSCH, M., & CECI, E. (October de 2018). VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Brussels: Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies.
- Lang, M., & Lejeune, I. (2014). Improving VAT/GST: designing a simple and fraud-proof tax system. *Ied.Amsterdam: IBFD*, 111-134.
- Lang, M., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., & Raponi, D. (2016). CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2015. *Raponi Eds*. Obtido de lindeberlag.ciando.com

Szczypińska, A. (14 de Junho de 2019). What drives the VAT gap in the European Union? *MF Working Paper Series*. Obtido de https://www.gov.pl/documents/3297389/3574417/MF_WP_No_34-2019.pdf/aca57f6d-23fd-f0fa-9763-05711028183b

Tax Gap Project Group, F. (2016). *THE CONCEPT OF TAX GAPS - Report on VAT Gap Estimations*. Bruxelas. Obtido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf

Zidkova, H. (2014). Determinants of VAT Gap on EU. *Prague Economic Papers*, 4, 514-530.

Zidkova, H., & Pavel, J. (2016). What Causes the VAT Gap. Obtido de https://www.researchgate.net/publication/316937447_What_causes_the_VAT_gap

DOCUMENTOS OFICIAIS:

- Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços;
- Directiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, que determina o âmbito de aplicação das alíneas b) e c) do artigo 143 da Directiva 2006/112/CE, no que diz respeito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado de certas importações definitivas de bens;
- Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de Agir: Proposta alterada de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que diz respeito às medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, de 30 de novembro de 2017, COM(2017) 706 final;
- Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e sucessivas alterações;
- Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document: Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonizing and simplifying certain rules in the value added tax system for the taxation of trade between Member States, de 4 de outubro de 2017, SWD(2017) 325 final;

- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu: Oitavo relatório nos termos do artigo 12.º do Regulamento (CEE, EURATOM) n.º 1553/89 sobre os procedimentos de cobrança e de controlo do IVA, de 18 de Dezembro de 2017, COM(2017) 780 final;
- 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, de 25 de Maio de 2018, COM(2018) 329 final;
- Relatório 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)), A8-0028/2019, de 25 de janeiro de 2019;
- Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho 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)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)), A8 - 0280/2018, de 7 de setembro de 2018;
- Parecer do Comité das Regiões Europeu – Pacote Equidade Fiscal, de 10 de outubro de 2018, 2018/C 461/07;
- Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e sucessivas alterações;
- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, de 18 de agosto de 2009, COM(2009) 428 final;
- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento (UE) n.º 804/2010 do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, de 12 de fevereiro de 2014, COM(2014) 71 final;
- Directiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas;

- Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011 da Comissão, de 18 de novembro de 2011, que fixa as normas de execução relativamente a certas disposições da Directiva 2010/24/UE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas;
- Relatório da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre o funcionamento das disposições da Directiva 2010/24/UE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, de 18 de dezembro de 2017, COM(2017) 778 final;
- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação das disposições relativas à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas em 2005-2008, de 4 de setembro de 2009, COM(2009) 451 final;
- Commission Staff Working Document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States accompanying the document Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the operation of the arrangements established by Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, de 18 de dezembro de 2017, SWD(2017) 461 final;
- Decisão da Comissão de 28 de abril de 1999 que institui o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), (1999/352/CE, CECA, Euratom);
- Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que altera o Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 relativo aos inquéritos efetuados pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) no que respeita à cooperação com a Procuradoria Europeia e à eficácia dos inquéritos do OLAF, de 23 de maio de 2018, COM(2018) 338 final;
- Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de setembro de 2013, relativo aos inquéritos efetuados pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1073/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento (Euratom) n.º 1074/1999 do Conselho;
- Regulamento (UE) 2017/1939 do Conselho, de 12 de outubro de 2017, que dá execução a uma cooperação reforçada para a instituição da Procuradoria Europeia;

- Decisão Do Conselho de 28 de Fevereiro de 2002 relativa à criação da Eurojust a fim de reforçar a luta contra as formas graves de criminalidade (2002/187/JAI);
- Regulamento (UE) 2018/1727 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de novembro de 2018, que cria a Agência da União Europeia para a Cooperação Judiciária Penal (Eurojust), e que substitui e revoga a Decisão 2002/187/JAI do Conselho;
- Directiva 2010/23/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, que altera a Directiva 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 2013/43/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;
- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre os efeitos dos artigos 199.º-A e 199.º-B da Diretiva 2006/112/CE do Conselho na luta contra a fraude, de 8 de março de 2018, COM(2018) 118 final;
- 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 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 (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) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens;
- Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado;
- Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado;
- Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, 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 em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros;
- Regulamento (UE) 2018/1909 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita à troca de informações para efeitos do controlo da correta aplicação do regime da consignação industrial;
- Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias;
- Commission Staff Working Document Impact Assessment Generalized reverse charge mechanism accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalized reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, de 21 de dezembro de 2016, COM(2016) 457 final;
- Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal;
- Comunicação da Comissão Governança Europeia: Legislar Melhor, de 5 de junho de 2002, COM(2002) 275 final;

- “Commission Staff Working Document Executive Summary of the Impact Assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce”, de 1 de dezembro de 2016, SWD(2016) 382 final;
- Decisão da Comissão de 19 de maio de 2015 que estabelece a plataforma REFIT, C(2015) 3261 final;
- Decisão nº 888/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 30 de março de 1998 que estabelece um programa de acção comunitário destinado a melhorar o funcionamento dos sistemas de fiscalidade indirecta do mercado interno (programa Fiscalis);
- Regulamento (UE) n.º 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de dezembro de 2013 que estabelece um programa de ação destinado a aperfeiçoar o funcionamento dos sistemas de tributação na União Europeia para o período de 2014-2020 (Fiscalis 2020) e revoga a Decisão n.º 1482/2007/CE;
- Commission Staff Working Document Mid-term evaluation of Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision N° 1482/2007/EC accompanying the document Report from the Commission to the European Parliament and the Council Mid-Term evaluation of the Fiscalis 2020 programme, de 7 de fevereiro de 2019, SWD(2019) 15 final;
- Decisão da Comissão de 3 de julho de 2012 que institui o Fórum da UE sobre o IVA, (2012/C 198/05);
- Decisão da Comissão de 16 de julho de 2018 que renova o mandato do Fórum da UE sobre o IVA, C(2018) 4422 final;
- Decisão da Comissão de 26 de junho de 2012 que cria um grupo de peritos em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, (2012/C 188/02);
- Decisão da Comissão de 5 de julho de 2016 que altera a Decisão 2012/C-188/02 da Comissão, que cria um grupo de peritos em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à duração do mandato dos membros do grupo (2016/C 245/04);

- Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita ao regime especial das pequenas empresas, de 18 de janeiro de 2018, COM(2018) 21 final;
- Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax, de 18 de janeiro de 2018, SWD(2018) 7 final;
- Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado, de 18 de janeiro de 2018, COM(2018) 20 final;
- Relatório sobre a proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado (COM(2018)0020 – C8-0023/2018 – 2018/0005(CNS)), A8-0279/2018, de 6 de setembro de 2018;
- Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, no que respeita às disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas de bens ao nível nacional, de 11 de dezembro de 2018, COM(2018) 819 final;
- Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas isentas de bens, de 11 de dezembro de 2018, COM(2018) 821 final;
- Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à introdução de determinadas obrigações aplicáveis aos prestadores de serviços de pagamento, de 12 de dezembro de 2018, COM(2018) 812 final;
- Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no respeitante às medidas destinadas a reforçar a cooperação administrativa para combater a fraude ao IVA, de 12 de dezembro de 2018, COM(2018) 813 final;
- Relatório 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, de 25 de janeiro de 2019, A8-0028/2019

- Relatório sobre a proposta de diretiva do Conselho 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, de 7 de setembro de 2018, A8-0280/2018;

JURISPRUDÊNCIA:

- TJUE:

Euro Tyre, C-21/16, de 9 de fevereiro de 2019

Heavyinstall, C-420/19, de 29 de maio de 2019 (pedido prejudicial)

EMAG Handel Eder, C-245/04, de 6 de abril de 2002

AREX CZ, C-414/17 de 19 de dezembro de 2018

Mecsek-Gabona Kft, C-273/11, de 6 de setembro de 2012

Valsts ieņēmumu dienests, C-527/11, 14 de março de 2013

Ivo Taricco, C-105/14, de 8 de setembro de 2015

SC Paper Consult SRL, C-101/16, de 19 de outubro de 2017

Comissão/Polónia, C-678/13, de 4 de junho de 2015

Comissão/Alemanha, C-109/02, de 23 outubro 2003

Comissão/Irlanda, C-108/11, de 14 março 2013

Comissão/França, C-481/98, de 3 de maio de 2001

Oxycure Belgium, C-573/15, de 9 de março de 2017

Alpenchalets Resorts, C-552/17, de 19 de dezembro de 2018

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o., C-597/17, de 27 de junho de 2019