

O IVA NA UNIÃO EUROPEIA – AS DIFICULDADES DO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO

Arlindo Correia¹

Introdução

O objeto deste estudo é o estudo da implantação do IVA na União Europeia e das dificuldades que tem encontrado a harmonização das suas regras no conjunto dos países que a formam.

Será prudente, antes de mais, estabelecer algumas classificações e definições que vão ser utilizadas no decorrer deste trabalho.

O IVA é um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa por oposição aos impostos sobre a renda. Os impostos sobre o consumo podem classificar-se, quanto ao seu campo de aplicação, como impostos gerais e impostos especiais sobre o consumo. Os impostos gerais sobre o consumo apenas tendencialmente tributam todo o consumo, já que alguns itens são muito difíceis de valorar: é o caso, por exemplo, da utilização dos bens públicos. Por sua vez, os impostos especiais sobre o consumo tributam consumos específicos de certos bens ou serviços, aferidos em quantidade ou valor; quando incidem sobre bens, são denominados em francês de “*accises*” e em inglês de “*excise*”. As “*accises*” mais frequentemente cobradas pelos governos na Europa incidem sobre o álcool e bebidas alcoólicas, tabacos e combustíveis; estes impostos especiais são também aqueles que foram objeto de harmonização a nível comunitário.

Quanto ao modo como são lançados, os impostos gerais sobre o consumo classificam-se em monofásicos e plurifásicos, conforme atingem uma ou várias (ou todas) as fases do ciclo comercial e produtivo. Conseqüentemente, os impostos monofásicos podem ser cobrados no produtor, no grossista ou no retalhista. Os impostos plurifásicos podem ser cumulativos ou em cascata, ou do tipo-imposto sobre o valor acrescentado, conforme permitem ou não a dedução do imposto su-portado a montante da atividade.

Não sendo objeto deste trabalho explanar os diversos tipos de IVA e as suas características, registraremos no entanto que o IVA da União Europeia é um imposto geral sobre o consumo cobrado em pagamentos fracionados ao longo do circuito comercial e produtivo pelo método indireto subtrativo.

Objetivos e limites da harmonização fiscal

Ao contrário do que acontece nos Estados membros, os impostos e os sistemas fiscais não constituem um instrumento de política económica para a União Europeia (UE). Por um lado, o orçamento da União é ainda relativamente pequeno em relação ao conjunto dos orçamentos dos Estados membros. Por outro lado, embora a União

¹ Professor Titular do Instituto Superior de Estudos Financeiros e Fiscais, Lisboa, Portugal, Expert português na DG XXII, Comissão Europeia, U.E. Bruxelas, Bélgica.

defina objetivos de política econômica, deixa os meios para os alcançar ao cuidado de cada um dos países. Só o avanço da integração econômica permitirá a transferência para a União de poderes de decisão mais importantes, não sendo esse o caso atualmente.

Nunca existiu, pois, uma política fiscal comunitária. As medidas de ordem fiscal na UE foram sempre tomadas no sentido de permitir que outras políticas setoriais pudessem fazer progressos. Aliás, é também o que, noutra perspectiva, se passa ao nível nacional: os governos cobram impostos para se dotarem dos meios financeiros necessários à realização das suas políticas. Só acessoriamente intervêm na economia através dos sistemas fiscais.

As finalidades da harmonização fiscal são as de não dificultar e, se possível, facilitar a realização das políticas comuns, sejam as previstas no Tratado de Roma, sejam as decididas posteriormente pelas instâncias comunitárias.

A livre circulação de bens e serviços, pessoas e capitais constitui o cerne do Mercado Comum. Tiveram que ser aplanadas as divergências entre os sistemas fiscais que levantavam obstáculos a esse grande mercado, hoje constituído por 370 milhões de consumidores. Tal foi conseguido, ainda que parcialmente, assegurando a neutralidade fiscal nas trocas de mercadorias e garantindo a adoção por todos os Estados membros de um imposto geral sobre as transações, neutro em relação ao comércio internacional - o IVA. A livre circulação de capitais, embora já decidida, só será efetiva quando for acordada a harmonização da tributação da poupança. Quanto à livre circulação das pessoas, tem-se como adquirido que as divergências fiscais não são impedimento dessa livre circulação.

A harmonização fiscal deve facilitar a realização das políticas comuns: união aduaneira, política exterior comum, política agrícola comum (PAC) e política comum de transportes. A união aduaneira e a política agrícola comum são uma realidade há muitos anos, enquanto a política comum de transportes dá agora os primeiros passos. Mas está já decidido o prosseguimento de outras políticas, por exemplo, nos domínios da energia, da política regional e do ambiente.

Dificuldades de harmonização fiscal

A soberania fiscal é um elemento ultrasensível da soberania nacional. Os impostos só podem ser votados em lei da Assembléia da República. Daqui, a enorme resistência dos Estados membros em ceder prerrogativas em matéria fiscal às instituições comunitárias.

A opinião pública, por sua vez, é cada vez mais sensível à evolução da fiscalidade. O peso e a complexidade dos impostos são discutidos e contestados entre os cidadãos e nos meios de comunicação social. Também este aspecto contribui para a delicadeza que envolve toda a interferência dos órgãos comunitários nesta matéria.

É assim extremamente difícil reduzir as divergências entre os sistemas fiscais, harmonizar o nível da pressão fiscal global e a estrutura de repartição pelos diferentes tipos de impostos, já que tais divergências têm a sua origem em causas profundas ligadas às características de cada Estado membro. Desde logo, as es-

estruturas econômicas e sociais dos diversos Estados são extremamente diversificadas, com enormes diferenças, por exemplo, no PNB *per capita*. Existem ainda divergências de concepção sobre o papel a desempenhar pelos impostos e pelo sistema fiscal. Por exemplo, na Dinamarca, a Segurança Social é quase inteiramente financiada pelo sistema fiscal, enquanto os restantes países arrecadam contribuições específicas para o setor. Por isso, as divergências entre os sistemas fiscais manifestam-se quer no peso total da fiscalidade, quer na repartição entre os diversos tipos de impostos.

Mas a maior dificuldade em fazer aprovar as medidas de harmonização fiscal resulta do fato de as decisões deverem ser aprovadas por unanimidade, nos termos do artigo 99 do Tratado.

A exigência da unanimidade torna extremamente difícil a aprovação de qual-quer medida que ofenda os interesses de um único dos Estados membros, a não ser que se encontre uma contrapartida. E, evidentemente, a unanimidade, já difícil a seis, tornou-se progressivamente mais custosa de obter a nove, a dez, a doze e serão agora os trabalhos de Hércules conseguiu-la com quinze Estados membros.

Princípio de origem e princípio do destino na tributação do comércio internacional

Os impostos sobre o consumo adici-onam-se ao valor dos bens e serviços. Para que o comércio internacional funcione harmoniosamente, há que evitar, quer a dupla tributação, quer a não tributação. A divisão da soberania entre dois Estados membros, em matéria de tributação dos

bens que entre eles circulam, pode fazer-se através da aplicação do *princípio da origem* ou do *princípio do destino*. Vigorando o primeiro, as mercadorias são tributadas no país de origem, mas não já no de destino: as importações são isentas e as exportações tributadas. O princípio do destino consiste na solução oposta, isto é, as mercadorias saem do país de origem com carga fiscal igual a zero e são tributadas à entrada do país importador com um imposto igual ao que vigora no interior para mercadorias iguais.

Esta a explanação teórica dos dois princípios. Na prática, o princípio de origem só poderá vigorar num espaço econômico integrado, processando-se as relações comerciais com terceiros países segundo o princípio do destino. Chama-se a este o *princípio da origem restrito ou mitigado*.

O princípio da origem é o único que permite corretamente a abolição das fronteiras fiscais entre os países. De fato, como adiante veremos, o princípio do destino exige a existência de “ajustamentos fiscais de fronteira”, no comércio entre dois países. Mas a distribuição das receitas fiscais é diferente conforme o princípio que vigorar. Em 1987, a Comissão Européia propôs, com vista à abolição das fronteiras fiscais em 1.1.1993, a passagem ao *princípio de origem*, mas com a *afecção das receitas ao país do destino*. Adiante nos referiremos a esta tentativa, gorada na altura.

Os ‘ajustamentos fiscais de fronteira’, exigidos pela regra do país de destino são de duas espécies:

– Desagravamento fiscal na exportação, isto é, restituição aos exportadores da car-

ga fiscal exata que os bens contêm, na altura da venda (se a restituição for mais elevada, haverá um subsídio à exportação);

– No país importador, aplicação às mercadorias importadas do mesmo imposto que internamente é aplicado a mercadorias iguais ou similares (se o imposto for mais elevado, terá funções de proteção, como se fossem direitos aduaneiros).

A harmonização fiscal da tributação indireta na união europeia

A harmonização fiscal da tributação indireta na UE passou por quatro fases, que assim se podem definir sumariamente:

– Vigência das disposições fiscais do Tratado de Roma (art. 95 a 99) - Não discriminação fiscal dos bens no comércio internacional;

– 1ª e 2ª Diretivas sobre o IVA - Substituição nos Estados membros dos impostos cumulativos ou em cascata por um IVA;

– 6ª Diretiva IVA - Uniformização da base tributável do IVA, com vista ao cálculo dos recursos próprios;

– Diretiva 91/680/CEE, de 16.12.91- Abolição das Fronteiras Fiscais e criação do Mercado Interno.

A adoção do IVA

Logo em 1960, a Comissão solicitou um estudo sobre as alterações a introduzir nas finanças públicas dos Estados membros com vista a fazer funcionar o Mercado Comum como um verdadeiro mercado interno. Tal estudo foi entregue a um Comitê Fiscal e Financeiro, composto por dez peritos fiscais de craveira internacional, que ficou conhecido por Comitê Neumark, do nome do seu presidente.

Ao examinar a tributação das transações, o Comitê concluiu pela necessidade de adotar um imposto neutro em relação ao comércio internacional e recomendou a adoção do IVA. Os impostos monofásicos, que, eventualmente, possuem as mesmas características de neutralidade, não têm a mesma capacidade de produção de receita do IVA. O relatório Neumark recomendava um IVA lançado apenas até ao setor grossista, inclusive, eventualmente complementado por um imposto especial sobre o setor retalhista.

Na época, o IVA vigorava apenas em França, apenas até ao grossista; só em 1966, foi adotada a decisão de o estender até ao retalho, o que aconteceu no início de 1968.

A 1ª Diretiva sobre o IVA, de 11/4/1967 (Jornal Oficial (J.O.) n.º 71, de 14/4/1967) limita-se a impor a obrigatoriedade da adoção do IVA por todos os Estados membros, o mais tardar até 1.1.1970 (a Bélgica só o fez em 1/1/1971 e a Itália em 1/1/1973). A 2ª Diretiva, da mesma data (mesmo J.O.) diz no seu título que estabelece a “*estrutura e modalidades de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado*”.

O IVA imposto pelas diretivas de 1967 não é um IVA harmonizado em todos os seus elementos. A 2ª Diretiva não determina o âmbito das isenções nem impõe mesmo a tributação geral dos serviços. Permite a aplicação de taxas zero a favor de consumidores finais, “*por razões de interesse social bem definidas*”. Deixa grande liberdade para estabelecer regimes especiais para as pequenas empresas e para a agricultura. Em matéria de taxas, o artigo 9º deixa também toda a liberdade, embora proíba já as taxas “*“não-esponja”* - aquelas que, apli-

cadadas a juzante, produzem um imposto inferior ao suportado a montante da produção.

A uniformização da base tributável

A fase seguinte da harmonização do IVA na Comunidade foi imposta pela de-cisão de 21/04/1970 (J.O. n.º L 94, de 28/ 04/70) que substituiu as contribuições fi-nanceiras dos Estados membros por “recursos próprios” da Comunidade, em que tem destaque especial o que é calculado a partir da base tributável do IVA. Se esta é a base de uma contribuição, então terá de ser calculada do mesmo modo em todos os Estados membros: o campo de aplicação do IVA deverá ser perfeitamente uniforme no interior da Comunidade.

Com vista a conseguir tal uniformida-de, a Comissão elaborou a Proposta de uma 6ª Diretiva, apresentada em 29/06/ 1973 (J.O. C 80, de 5.10.73). mais tarde modificada em 12/08/1974 (J.O. C 121, de 11/10/74). A aprovação da Diretiva em 17/5/1977 (J.O. L 145, de 13/06/1977), só foi possível mediante muitos compromissos, algumas lacunas e poderes discricionários para os Estados membros em alguns setores. A discussão foi iniciada em 1970, com a participação dos países então candidatos à adesão (Reino Unido, Irlanda, Dinamarca e Noruega).

No intuito de conseguir a diretiva aprovada, foram elaborados elencos de atividades que poderiam ter na Comunidade um tratamento não uniforme, durante um período transitório que depois foi sucessivamente prorrogado:

– Anexo E - Atividades que deveriam ser isentas nos termos da Diretiva, mas que poderiam continuar a ser tributadas;

– Anexo F - Atividades que deveriam ser tributadas nos termos da Diretiva, mas que poderiam continuar a ser isentas;

– Anexo G - Possibilidade para os Estados membros de atribuírem o direito de opção aos sujeitos passivos que exerçam atividades isentas mencionadas nos ane-xos E e F.

O tratamento não uniforme destas ati-vidades obriga ao cálculo de compensa-ções para efeitos do cálculo da base dos recursos próprios em cada um dos países da União.

Mais tarde, após proposta da Comissão, foi aprovada em Conselho de Minis-tros a supressão de alguns pontos dos anexos F: 18ª Diretiva IVA, de 18.7.1989 (J.O. L 226, de 3.8.1989).

Na realidade, algumas das lacunas foram sendo colmatadas por diretivas apro-vadas posteriormente:

– *Reembolso do IVA aos sujeitos pas-sivos não estabelecidos no interior do país:*

Diretiva de 6.12.1979 (J.O. L 331, de 27.12.1979) - sujeitos passivos estabele-cidos na Comunidade;

Diretiva de 17.12.1986 (J.O. L 326, de 21.11.1986) - sujeitos passivos não es-tabelecidos no território da Comunidade.

A neutralidade do imposto exige que, também em termos internacionais, sejam evitados os efeitos cumulativos e, que, por isso, seja restituído o imposto correspon-dente a inputs adquiridos no exercício de atividades comerciais, industriais ou prof-issionais, ainda que efetuado por sujeitos passivos do IVA noutras países.

– *Tributação no país do destinatário do serviço da locação de bens móveis corpóreos* – 10ª Diretiva de 31.7.1984 (J.O. L 208, de 3.8.1984).

No sentido de evitar, quer os casos de não tributação, quer de duplas tributações, foi julgado adequado incluir-se esta atividade na lista dos serviços do art. 9-2-e), que são tributados no lugar em que se encontra o destinatário dos serviços sujeito passivo.

– *Exclusão dos Departamentos franceses do Ultramar (DOM-TOM) do campo de aplicação da Diretiva* – IIª Diretiva de 26.3.1980 (J.O. L 90, de 3.4.1980).

– *Regime especial aplicável aos bens em 2ª mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades* - Diretiva de 14.2.1994 (J.O. L 60, de 3.3.1994).

O método indireto subtrativo é inadequado para a tributação deste tipo de bens. Por isso, o artigo 32º da 6ª Diretiva previa a adoção (até 31.12.1977 !) de um regime especial de tributação, para o qual apenas no ano findo foi possível chegar a acordo.

O caminho da harmonização passa também pela aprovação das propostas de diretivas já apresentadas pela Comissão, que se encontram pendentes no Conselho:

– *Despesas que não dão direito à dedução do IVA* - Proposta de 12ª Diretiva apresentada em 25.1.1983 (J.O. C 37 de 10.2.1983).

Trata-se das disposições que regulam as limitações do direito à dedução de despesas que são comuns à atividade privada e à atividade profissional: viaturas ligeiras e sua manutenção, alimentação e alojamento, transporte de pessoas, despesas ele recepção.

– *Regime aplicável às pequenas e médias empresas* - Proposta de 22ª Diretiva apresentada em 9.10.1986 (J.O. C 272, de 28.10.1986).

As normas do art. 24º da 6ª Diretiva são manifestamente insuficientes para a harmonização necessária no que respeita à tributação das pequenas e médias em-presas, motivo por que foi apresentada nova proposta de diretiva.

– *Supressão das derrogações dos Anexos E e F à 6ª Diretiva* - Proposta de 22.7.1992 (J.O. C 205, de 13.8.1992).

Esta proposta, também designada por 18º - bis, pretende conseguir a uniformidade no tratamento de algumas atividades elencadas nos anexos à 6ª Diretiva.

– *IVA aplicável ao transporte de pessoas* - Proposta apresentada em 5.11.1992 (J.O. C 307, de 25.11.1992).

Segundo o artigo 9º - 2-b) da 6ª Diretiva, o transporte deveria ser tributado em função das distâncias percorridas em cada país (na realidade, o transporte internacional é isento). Mas o nº 5 do artigo 28º determina que, no final do período transitório, os transportes de passageiros serão tributados no local da partida em função do trajeto efetuado na Comunidade. A proposta supra não preconiza ainda a tributação dos transportes aéreo e marítimo.

– *Regime particular de IVA aplicável ao ouro* - Proposta apresentada em 28.10.1992 (J.O. C 302, de 19.11.1992).

O ouro é um daqueles bens difíceis de tratar nos impostos sobre o consumo, devido ao fato de ser ao mesmo tempo matéria-prima e bem de investimento (aforro). Daí a necessidade de um regime especial.

Apesar de todas as limitações, a aprovação da 6ª Diretiva representou um passo importante no caminho da harmonização fiscal, visando eliminar quer as duplas tributações, quer os casos de não tributação no interior da Comunidade.

A transposição da 6.a Diretiva para os direitos nacionais dos (então) nove membros tardou o seu tempo. A sua aplicação entrou em vigor:

– em 1.1.1978: Bélgica e Reino Unido; - em 1.10.1978: Dinamarca;

– em 1.1.1979: França e Holanda; - em 1.2.1979: Itália;

– em 1.3.1979: Irlanda;

– em 1.1.1980: Luxemburgo e República Federal da Alemanha.

A abolição das fronteiras fiscais e a criação do mercado interno

Na Cimeira de Milão, realizada em 28 de Junho de 1985, a Comissão apresentou o *Livro Branco sobre a criação do mercado interno* - COM (85) 310 final, onde elencava as medidas a tomar com vista à abolição, em 31.12.1992, de todo o tipo de fronteiras no interior da Comunidade: fronteiras físicas, fronteiras técnicas e fronteiras fiscais. Por sua vez, o *Ato Único Europeu* (J.O. L 169, de 26.9.1987) introduziu no Tratado de Roma as modificações necessárias à criação do mercado interno.

A abolição das fronteiras fiscais apontava logicamente para a passagem à tributação segundo o princípio de origem, tratando do mesmo modo (com liquidação do IVA) quer as vendas internas, quer as vendas intracomunitárias, desaparecendo o ajustamento fiscal nas fronteiras. E, de fato, foi esta a solução adotada nas propostas iniciais da Comissão, apresentadas em Agosto de 1987, que ficaram conhecidas como o pacote Cockfield, do nome do Comissário então encarregado do setor fiscal.

Outra vertente a harmonizar em face da eliminação das fronteiras era a dos ní-veis de alíquotas. As diferenças de alíquotas do IVA podem induzir à compra noutro país. Não tanto em relação aos sujeitos passivos cujo imposto é intermediário, isto é, destina-se a ser deduzido nas declarações periódicas, mas em relação às compras dos particulares ou de quem não é sujeito passivo do IVA. Por isso, teve de se procurar uma certa aproximação das alíquotas, tendo em vista, sobretudo, o comércio nas zonas fronteiriças.

O pacote Cockfield e o mecanismo de compensação

O elemento-chave, no que respeita ao IVA, era uma proposta que modificava a 6.a Diretiva, de modo a que o regime aplicável às vendas e compras intracomunitárias fosse o mesmo que no interior dos Estados membros. Isto é, tratava-se de passar a tributar as exportações para o interior da CEE e a não tributar as importações.

O segundo elemento do pacote IVA de Agosto de 1987 era a proposta das taxas a aplicar que deveriam estar no interior de duas bandas ou *fourchettes*, uma de 14 % a 20 %, para a taxa normal, aplicável à maior parte dos bens e serviços, e outra de 4% a 9% para a taxa reduzida, aplicada a uma lista restrita de produtos e serviços, considerados como sendo de primeira necessidade (alimentos não processados, bens culturais, transportes de pessoas, etc.).

Sendo embora o IVA liquidado no país de origem, pretendia-se que a receita afluísse ao país de consumo. Se nenhuma outra medida se tomasse, a abolição das fronteiras fiscais, com o funcionamento do país de origem, beneficiaria os países com *superávit* e prejudicaria os países deficitários na balança das transações comerciais, no interior da Comunidade. Por isso, a comissão

preconizava a criação de uma câmara de compensação (*clearing house*) que se encarregaria de receber os excedentes de imposto dos países exportadores líquidos para os entregar aos países deficitários.

O grande problema do estabelecimento de uma câmara de compensação estava nos mecanismos de controlo dos montantes envolvidos. A Comissão não apontava nenhuma solução que satisfizesse totalmente.

Os Estados membros reagiram com desconfiança às propostas do pacote cockfield. Uns, como o Reino Unido e o Luxemburgo, disseram preferir à aproximação imposta das taxas o *market oriented approach*, isto é, a harmonização imposta pelo mercado: suprimem-se as fronteiras e os países de taxas mais altas serão obrigados a baixá-las por força da concorrência. outros países (em especial, a Dinamarca e a Irlanda) manifestaram a sua indisponibilidade para suportarem as perdas orçamentais resultantes das taxas de IVA e das *accises*, a menos que fosse encontrada uma solução financeira compensatória. Entretanto, todos rejeitavam a idéia de um mecanismo de compensação.

O regime transitório de IVA para as transações intracomunitárias

Em Novembro e Dezembro de 1989, a Presidência francesa alterou os dados para a solução do problema da abolição das fronteiras fiscais, preconizando a manutenção do princípio do destino durante um período transitório que duraria, em princípio, até 31.12.1996. As vendas intracomunitárias continuariam a ser feitas com taxa zero, deslocando-se o fato gerador do imposto da fronteira para a chegada das mercadorias às instalações do destinatário. Haveria, assim, um interesse do vendedor e do comprador em distinguir entre vendas internas e transnacionais - só as primeiras dariam lugar à liquidação do imposto.

O regime transitório do IVA veio a ser aprovado no ECOFIN (Conselho dos Ministros de Economia e Finanças) de 16.12.1991 e vertido na Diretiva 91/680/CEE, publicada no Jornal Oficial nº L 376, de 31.12.1991. Esta Diretiva introduziu alterações à 6ª Diretiva para vigorarem enquanto durar o regime transitório. Mais tarde duas diretivas chamadas de simplificação introduziram também modificações ao regime transitório inicial: a Diretiva 92/111/CEE, de 14.12.1992 (J.O. L 384, de 30.12.1992) e a Diretiva 95/7/CE, de 10.4.1995 (J.O. L 102, de 5.5.1995).

Durante o período transitório, é liquidado no país de origem o imposto relativo às vendas a particulares e a sujeitos passivos isentos de IVA, regra que tem as exceções de que falaremos a seguir. Relativamente às vendas a sujeitos passivos registados, há, como antes de 1993, uma isenção total do imposto. Para que se verifique essa isenção, é necessário que sejam respeitadas duas condições essenciais:

- que o bem seja efetivamente expedido ou transportado para fora do Estado membro de origem;
- que a transmissão seja efetuada a um sujeito passivo de IVA que deverá estar, a esse título, registado num Estado membro diferente do da partida, da expedição ou do transporte do bem.

Outra exigência do correto funcionamento do regime transitório é a necessidade de um dispositivo de controle das trocas intracomunitárias e dos operadores que nelas intervêm. Foi preocupação da

Comissão e dos Estados membros encontrar esquemas que não agravassem os custos das empresas, mas que fossem idôneos para assegurar o conhecimento do fluxo das mercadorias. As normas relativas à troca de informações encontram-se exa-radas no Regulamento (CEE) nº 218/92, de 27.1.1992 (J.O.L 24, de 1.2.1992).

Regimes particulares de IVA introduzidos em 1993

Meios de transporte novos - Dada a importância do comércio dos meios de transporte, em especial do setor automóvel, houve necessidade de assegurar a liquidação no país do destino do IVA devido pelas compras dos particulares. Esta mudança do local de tributação torna-se tanto mais fácil quanto se trata de bens sujeitos a registro, não havendo pois dificuldade em exigir o imposto antes de efetuado o registro, que é obrigatório.

Consideram-se para o efeito meios de transporte, barcos com comprimento superior a 7,5 m, aviões com peso total na decolagem superior a 1550 Kg; veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 cc. ou com potência superior a 7,2 Kw.

Apenas são abrangidos pelo regime os meios de transporte novos, sendo apenas considerados usados os que simultaneamente:

- tenham sido adquiridos há mais de três meses ou há mais de seis meses, tratando-se de veículos terrestres;
- tenham percorrido mais de 6000 Km (veículos terrestres), navegado mais de 100 horas (barcos) ou voado mais de 40 horas (aviões).

Este mecanismo de sujeição a imposto determina a obrigação de pagar o IVA por parte dos particulares, antes de procederem ao registro de um qualquer meio de transporte.

Vendas à distância

Inicialmente apenas se quis aplicar um regime particular às vendas por correspondência. Dada, porém, a dificuldade de encontrar uma definição correta, alargou-se o esquema às vendas à distância, entendendo-se como tais todas as vendas feitas a um particular que não está presente quando da venda, reside num Estado membro diferente do vendedor, sempre que o transporte ocorrer por conta do vendedor.

Até um certo limiar, as vendas à distância são ainda tributadas no Estado membro de origem; acima dele, são consideradas localizadas no país de destino, sendo o vendedor obrigado a aí se registrar e entregar o imposto correspondente. Foram acordados dois montantes para o limiar: 35 000 Ecus para as vendas feitas para clientes em Portugal, Espanha, Bélgica, Dinamarca, Irlanda e Grécia e 100 000 Ecus para as vendas feitas para os restantes países.

Vendas a pessoas morais e a sujeitos passivos isentos – Foi instituído um regime especial de tributação no país do destino para as compras importantes de pessoas morais não sujeitos passivos e de sujeitos passivos isentos (organismos do Estado, Forças Armadas, hospitais, médicos, etc). Segundo a diretiva, o limiar não pode ser inferior a 10 000 Ecus anuais. Em termos de obrigações, deverão estes contribuintes registrar-se, ficando normalmente sujeitos à obrigação de apresentação de declarações periódicas.

A aproximação das alíquotas

O acordo possível em matéria de aproximação das alíquotas ficou também bastante longe das propostas iniciais de 1987

da Comissão. Ficou obrigatória a adoção de uma alíquota normal mínima de 15 %. A adoção de uma ou mais alíquotas reduzidas superiores a 5 % é facultativa; o seu campo de aplicação deverá confinar-se aos bens e serviços constantes do anexo H à 6ª Diretiva. Em princípio, não devem existir outros tipos de alíquotas, tendo sido abolidas as alíquotas agravadas. O Reino Unido e a Irlanda foram autorizados a manter as alíquotas zero para os bens e serviços a que as vinham aplicando. São estas as normas principais constantes da Diretiva 92/77/CEE, de 19.10.1992 (J.O. L, 316, de 31.10.1992).

Controle da aplicação do direito comunitário - o papel do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

A Comissão vigia a aplicação do direito comunitário pelos Estados membros. Se necessário, pode recorrer ao Tribunal das Comunidades (com sede no Luxemburgo). O Tribunal é formado por 15 juizes, que são assistidos por 9 advogados-gerais. O advogado-geral tem como função apresentar publicamente, com imparcialidade e independência, conclusões fundamentadas sobre os assuntos submetidos a julgamento.

Os processos mais importantes (e mais frequentes) no Tribunal são os referidos nos artigos 169º (infração) e 177º (decisão pré-judicial) do Tratado.

Processo de infração

São abertos na sequência de queixas, notícias de origens diversas (questões parlamentares; petições, artigos da imprensa, etc.) ou constituem questões detectadas pela própria Comissão. Detectadas a presumível infração, os serviços da Comissão escrevem ao Estado membro, expondo a situação e pedindo esclarecimentos (não é uma *démarche* oficial). Só depois é que a Comissão envia oficialmente a chamada *lettre de mise en demeure* pedindo observações sobre a infração detectada, no prazo de dois meses (que pode ser reduzido no caso de urgência). A seguir, a Comissão emite um parecer fundamentado, em que é dado ao Estado membro um prazo de dois meses para conformar a sua legislação ou o seu procedimento com o pedido da Comissão. Se o não fizer, a Comissão introduz o processo no Tribunal.

Antes do Tratado da União Europeia - TUE (J.O. L 191, de 29.7.1992), não havia sanções para o não cumprimento de uma sentença condenatória nos termos do artigo 169º. O TUE introduziu no Tratado de Roma o artigo 171º que prevê já a aplicação de sanções pecuniárias.

A Comissão acusa em Tribunal quer a falta de transposição de diretivas, quer a sua transposição parcial ou incorreta, ou mesmo a aplicação incorreta de uma diretiva, eventualmente bem transcrita. É muito importante o papel persuasor da Comissão, verificando-se que a propositura de ações nos termos do artigo 169º representa menos de 20 % dos pareceres fundamentados enviados aos Estados membros.

A título de exemplo, em 1994, a Comissão abriu internamente 974 processos de infração (1209 em 1993), enviou 546 pareceres fundamentados (352 em 1993) e propôs 89 ações no Tribunal (44 em 1993).

Processo pré-judicial

Nos termos do artigo 177º, o Tribunal do Luxemburgo é competente para decidir, a título pré-judicial, sobre a interpre-

tação dos Tratados e, em geral, de toda a legislação comunitária. Se uma questão dessas for levantada em qualquer jurisdição nacional, o juiz pode suspender a instância e solicitar ao Tribunal de Justiça das Comunidades que decida sobre a questão. Se a questão for levantada numa jurisdição nacional cujas decisões não são já passíveis de recurso, a interpelação do Tribunal Comunitário é obrigatória.

Nos termos do art. 20º dos Estatutos do Tribunal, proposta a ação, são notificadas as partes (do processo nacional), a Comissão e todos os Estados membros para, se quiserem, apresentar observações escritas, no prazo de dois meses. Do mesmo modo, podem apresentar observações orais no decurso da audiência.

O papel desempenhado pelo Tribunal na harmonização fiscal

O Tribunal tem desempenhado um papel importantíssimo na prossecução da harmonização fiscal. A sua intervenção tem uma dupla faceta: a interpretação dos normativos emitidos pelo Conselho ou mesmo a construção, a partir do Tratado, de doutrina jurisprudencial visando a harmonização fiscal (caso do chamado Processo Schul - Sentença de 15.5.1982 –nº 15/81 - Colect. 1982, págs. 1409).

Em matéria de impostos sobre as transações (ou de impostos sobre o volume de negócios, como são conhecidos no jargão francês), muitas dezenas de decisões foram proferidas, que são um auxiliar precioso na interpretação dos textos comunitários.

Lacunas atuais da harmonização fiscal da tributação indireta

Embora os progressos tenham sido enormes, existem setores em que se faz sentir especialmente a falta de harmonização (para além dos já referidos, quando elencamos as propostas de diretivas pendentes de aprovação).

Desde logo, a 6ª Diretiva (Art. 22º) só em muito pequena medida harmonizou as obrigações dos contribuintes, o que é um setor essencial na administração de um qualquer IVA, nas suas três vertentes:

- obrigações de faturação;
- obrigações contabilísticas;
- obrigações declarativas.

O regime transitório trouxe mais umas achegas com a Diretiva 91/680/CEE, mas hoje as empresas que têm negócios em vários países da União, queixam-se da variedade e da divergências das exigências burocráticas que encontram em cada um deles.

Outro tipo de lacunas remonta já aos tempos da 6ª Diretiva, onde o legislador comunitário foi talvez demasiado tímido, ou faltou de todo a possibilidade de acordo para encontrar a unanimidade, como por exemplo, na definição correta dos *atos de autoridade pública* que estão fora do campo de aplicação do imposto, ou no tratamento uniforme dos *bens imóveis*, etc..

Podem acontecer que as divergências existentes nem sequer provoquem distorções de concorrência no comércio intracomunitário. Mas o tratamento mais favorável dum setor em determinado Estado membro pode ter sempre repercussões nos outros, quanto mais não seja de ordem política, quando suscitam a reivindicação de igual favorecimento.

Perspectivas para o futuro

A legislação comunitária é feita pelos Estados membros através do Conselho de Ministros, no caso que nos interessa, o

ECOFIN, ou seja, o Conselho dos Ministros da Economia e das Finanças. Serão, pois, os Estados membros a decidir qual será o futuro das regras comunitárias no que respeita ao IVA.

A primeira incógnita reside na duração do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário. Nos últimos tempos, não se têm levantado vozes apressadas em o ver terminar, sendo bastante provável que seja prolongado para além de 31.12.1996. No final do ano passado, a Comissão apresentou um relatório sobre o funcionamento do regime transitório (COM (94) 515 final, de 23.11.1994), onde o balanço final é considerado nitidamente positivo.

A grande dificuldade reside em que, se ninguém põe em causa a superioridade do princípio de origem para o funcionamento do Mercado Interno, não existem duas opiniões coincidentes sobre os modos práticos de o fazer vigorar.

Entretanto, os constrangimentos da União a 15 países começam a pesar sobre a operacionalidade do processo decisório. Este poderia ser em grande medida agilizado com a substituição da unanimidade pela maioria qualificada, ao menos para uma boa parte dos dispositivos fiscais a aprovar. É que, na situação atual, qualquer Estado membro pode constituir uma minoria de bloqueio.

Outra idéia seria passar a emitir regulamentos em vez de diretivas, no sentido de conseguir uma maior uniformidade de aplicação das normas comunitárias (uma vez que o regulamento não precisa de ser transposto para a legislação nacional). A utilização predominante da diretiva não é mais do que uma tradição na área fiscal, ao contrário do que acontece, por exemplo, na área aduaneira, onde sempre pre-dominaram os regulamentos.

Finalmente, preconiza-se também a transformação do Comitê do IVA, de consultivo para deliberativo. O Comitê, regulado pelo artigo 29º da 6ª Diretiva, reúne-se duas ou três vezes por ano e tem produzido alguma doutrina de utilidade, mas muito raramente suas orientações conseguem a unanimidade, ficando-se normalmente por uma maioria mais ou menos significativa.

Como referido anteriormente, a harmonização fiscal não é um fim, mas um meio para levar a cabo as políticas comunitárias. Entre estas, ganha relevo especial pela sua afinidade com o mundo das finanças, a União Económica e Monetária, onde sobressai a adoção da moeda única. Os quatro critérios de convergência (estabilidade dos preços e da moeda, redução das taxas de juro e dos déficits orçamentais) têm todos muito que ver com o nível da fiscalidade e a sua harmonização no interior da União. Seja qual for a data da passagem à 3ª fase (1997 ou 1999), é irrevogável o caminho para uma Europa unida, que a harmonização fiscal só pode facilitar.