COMISSÃO
EUROPEIA

Bruxelas, 22.6.2020
COM(2020) 243 final

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO

em conformidade com o artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho

1. CONTEXTO

Nos termos do artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado[1] («Diretiva IVA»), o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais em derrogação da referida diretiva para simplificar a cobrança do IVA ou para impedir certos tipos de evasão ou elisão fiscais. Uma vez que este procedimento prevê uma derrogação dos princípios gerais do IVA, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as medidas nacionais derrogatórias a que se refere o artigo 395.º da Diretiva IVA, permitidas «para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais» devem ser interpretadas estritamente. Além disso, devem ser necessárias e adequadas à realização do objetivo específico que prosseguem e afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Diretiva IVA[2].

Por ofício registado na Comissão em 17 de dezembro de 2019, a Itália solicitou autorização para aplicar uma medida em derrogação do artigo 193.º da Diretiva IVA. Nos termos do disposto no artigo 395.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a Comissão informou os outros Estados-Membros, por ofício de 5 de maio de 2020, do pedido apresentado pela Itália. Por ofício de 6 de maio de 2020, a Comissão comunicou à Itália que dispunha de todas as informações que considerava necessárias para apreciar o pedido.

Regra geral, a pessoa responsável pelo pagamento do IVA às autoridades fiscais nos termos do artigo 193.º da Diretiva IVA é o sujeito passivo que efetua a entrega de bens ou a prestação de serviços. O objetivo da derrogação solicitada pela Itália é transferir essa responsabilidade para o sujeito passivo destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços (o chamado mecanismo de autoliquidação), no caso de todos os contratos que envolvam a colocação à disposição de pessoal atípica, ou seja, a prestação de serviços efetuada através de contratos públicos, subcontratação, atribuição a consórcios ou outras empresas associadas, que se caracterize por uma utilização predominante de mão-de-obra nas instalações da empresa do cliente, com a utilização de bens de equipamento propriedade do cliente, ou, em qualquer caso, que lhe sejam imputáveis. O objetivo da derrogação solicitada é a luta contra a fraude.

2. AUTOLIQUIDAÇÃO

Nos termos do artigo 193.º da Diretiva IVA, a pessoa responsável pelo pagamento do IVA é o sujeito passivo que efetua a entrega de bens ou a prestação de serviços. O objetivo do mecanismo de autoliquidação é transferir essa responsabilidade para o sujeito passivo destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços. O mecanismo de autoliquidação é frequentemente utilizado para combater a fraude ao IVA em setores específicos da economia, nomeadamente através do recurso a estruturas do «operador fictício».

[1] JO L 347 de 11.12.2006, p. 1.
[2] V. acórdão de 27 de janeiro de 2011, no processo C-489/09, Vandoorne NV, EU:C:2011:33, n.º 27.

A figura do operador fictício ocorre quando os operadores que vendem bens ou prestam serviços cobram o IVA aos seus clientes e subsequentemente desaparecem sem entregar às autoridades fiscais o IVA que cobraram aos seus clientes. Ao designar o destinatário dos bens ou serviços como a pessoa responsável pelo pagamento do IVA em tais casos, o mecanismo nacional de autoliquidação permite eliminar a possibilidade da prática desse tipo de evasão fiscal.

3. PEDIDO

A Itália solicita, nos termos do artigo 395.º da Diretiva IVA, que o Conselho, deliberando sob proposta da Comissão, autorize a Itália a aplicar uma medida especial derrogatória do artigo 193.º da Diretiva IVA no que diz respeito à aplicação de um mecanismo de autoliquidação às prestações internas de serviços que envolvam a colocação à disposição de pessoal atípica.

Por conseguinte, o pedido abrange a prestação de serviços, efetuada através de contratos públicos, subcontratação, atribuição a consórcios ou outras empresas associadas, que se caracterize por uma utilização predominante de mão-de-obra nas instalações da empresa do cliente, com a utilização de bens de equipamento propriedade do cliente, ou, em qualquer caso, que lhe sejam imputáveis. Não inclui prestações de serviços às administrações públicas e casos de recurso a pessoal temporário pelas *Agenzie per il lavoro* (agências de emprego certificadas), regidas pelo Decreto Legislativo n.º 276, de 10 de setembro de 2003, e autorizadas a exercer a atividade de intermediação e de recurso a pessoal temporário, bem como de recrutamento e de recolocação de pessoal.

A Itália alega que a introdução da medida derrogatória é necessária para combater a fraude no setor da colocação à disposição de pessoal atípica. De acordo com o pedido, o padrão da fraude envolve vários intervenientes, nomeadamente aqueles que colocam à disposição pessoal, que são sociedades cooperativas de produção e de trabalho, e os clientes, regra geral empresas bem estabelecidas que subcontratam a mão-de-obra de que necessitam para realizar as suas atividades. Entre ambas as partes, existem consórcios, que atuam como intermediários entre os fornecedores e os clientes.

As sociedades cooperativas faturam os serviços prestados (a colocação à disposição de pessoal) cobrando o IVA sobre o custo total do serviço. Dada a natureza dos serviços prestados (principalmente mão-de-obra), o principal custo destas empresas é o pagamento dos salários aos seus trabalhadores, o que não implica qualquer IVA a montante. Assim, o valor total de IVA a montante que pagam é muito baixo. Em consequência, estas empresas têm habitualmente pouco IVA a montante para poder deduzir do seu IVA a jusante. Regra geral, Tal deveria, normalmente, conduzir a uma situação de dívida relativamente ao Tesouro em matéria de IVA. Contudo, observou-se que, na prática, um número elevado das empresas que prestam serviços de colocação à disposição de pessoal não entrega o IVA às autoridades fiscais. Em alguns casos, aumentam artificialmente o seu IVA a montante, a fim de criar um crédito fiscal através de operações a montante

inexistentes. Este crédito fiscal fictício é utilizado para compensar[3] dívidas fiscais relacionadas com o IVA, contribuições para a segurança social e a retenção na fonte de outros impostos a cargo destas empresas. Noutros casos, declaram montantes do IVA devido inferiores aos reais ou simplesmente não pagam o montante do IVA devido.

De acordo com as estimativas incluídas no pedido, 30 % da fraude resultam do IVA não pago pelas empresas que prestam serviços de colocação à disposição de pessoal atípica, que seriam abrangidas pelo mecanismo de autoliquidação, e os restantes 70 % são o resultado do IVA a montante fictício, indevidamente utilizado para, através de um mecanismo de compensação, pagar contribuições para a segurança social e a retenção na fonte de impostos sobre as remunerações do pessoal contratado.

Ao designar o destinatário dos serviços prestados como a pessoa responsável pelo pagamento do IVA, a Itália pretende combater a fraude exposta *supra*, que ocorre no setor da colocação à disposição de pessoal atípica.

Para além do mecanismo de autoliquidação, a Itália irá introduzir outras medidas antifraude relativas a outros impostos diretos. Em especial, prevê introduzir um mecanismo através do qual a dívida fiscal passará a recair sobre o cliente e não sobre a empresa que coloca à disposição o trabalhador, mecanismo esse semelhante ao que existe para as contribuições para a segurança social. Por último, será igualmente aplicada uma medida que proíbe a compensação de créditos (nomeadamente créditos de IVA) para o pagamento das contribuições para a segurança social e da retenção na fonte de impostos. Esta medida irá impedir que sejam utilizados créditos de IVA artificialmente criados para o pagamento das dívidas relacionadas com contribuições para a segurança social e com a retenção na fonte de impostos.

4. PONTO DE VISTA DA COMISSÃO

Quando a Comissão recebe pedidos em conformidade com o artigo 395.º da Diretiva IVA, examina-os para se assegurar que estão preenchidas as condições de base para a concessão de uma derrogação, ou seja, que a medida específica proposta simplifica os procedimentos para os sujeitos passivos e/ou a administração fiscal ou que a proposta previne determinados tipos de evasão ou de elisão fiscais. Neste contexto, a Comissão adotou sempre uma abordagem restritiva e prudente, de modo a garantir que as derrogações não prejudicam o funcionamento geral do sistema do IVA e são limitadas, necessárias e proporcionadas.

Qualquer derrogação ao sistema do pagamento fracionado, por conseguinte, só pode ser considerada um último recurso e uma medida de emergência e deve oferecer garantias quanto à necessidade e ao caráter excecional da derrogação concedida. Estas condições não parecem estar preenchidas no caso em apreço, pelas razões a seguir expostas.

[3] A compensação dos créditos fiscais é regida pela legislação nacional dos Estados-Membros.

O artigo 199.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA permite que os Estados-Membros apliquem o mecanismo de autoliquidação à colocação à disposição de pessoal do setor da construção, medida que a Itália já aplicou. O pedido apresentado pela Itália em relação à colocação à disposição de pessoal tem um alcance muito mais vasto, uma vez que seria uma medida transversal suscetível de afetar amplos setores da economia, aplicando-se a diferentes fases de produção e de distribuição. Note-se que esta medida poderia afetar qualquer empresa de qualquer setor da economia, enquanto destinatária do serviço, sempre que essa empresa decidisse externalizar a mão-de-obra necessária para uma tarefa concreta. Além disso, qualquer empresa que, no âmbito da sua atividade, coloque à disposição pessoal deveria verificar se cumpre os critérios estabelecidos para determinar quando uma empresa efetua a colocação à disposição de pessoal atípica e está, por conseguinte, sujeita à aplicação do mecanismo de autoliquidação. Assim, trata-se de uma medida de caráter geral que parece não ser suficientemente específica para combater uma situação concreta de fraude.

Note-se que a Itália já beneficiou de duas medidas especiais de caráter geral destinadas a combater a fraude ao IVA: o mecanismo de pagamento fracionado[4] para as entregas de bens e as prestações de serviços às autoridades públicas, às empresas controladas pelas autoridades públicas e às empresas cotadas em bolsa incluídas no Financial Times Stock Exchange Milano Indice di Borsa («FTSE MIB») e a faturação eletrónica generalizada obrigatória[5]. A concessão de outra medida especial, como a que foi solicitada, implicaria uma maior desarmonização do sistema de IVA italiano em relação ao sistema comum de IVA estabelecido pela Diretiva IVA, bem como uma complicação adicional para as empresas, aumentando os seus encargos administrativos, indo, por conseguinte, além do necessário para dar resposta a uma situação específica de fraude. Aqueles que efetuam a colocação à disposição de pessoal terão de verificar primeiro se a empresa a que prestam o serviço é uma empresa abrangida pelo mecanismo de pagamento fracionado. Se não for o caso, terão de verificar se a prestação que efetuam é considerada uma colocação à disposição de pessoal atípica. Se assim for, terão de aplicar o mecanismo de autoliquidação; caso contrário, aplicam-se as disposições normais em matéria de IVA. Por conseguinte, aqueles que efetuam a colocação à disposição de pessoal poderiam ser confrontados com três formas possíveis de cobrar o IVA sobre as suas operações diárias, o que multiplica as possibilidades de erros, litígios e sanções. Os destinatários do serviço terão também de verificar se a prestação de serviços que recebem é considerada uma colocação à disposição de pessoal atípica, suscetível de criar os mesmos problemas em termos de erros, litígios e sanções.

[4] Decisão de Execução (UE) 2017/784 do Conselho, de 25 de abril de 2017, que autoriza a República Italiana a aplicar uma medida especial em derrogação aos artigos 206.º e 226.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga a Decisão de Execução (UE) 2015/1401 (JO L 118 de 6.5.2017, p. 17).

[5] Decisão de Execução (UE) 2018/593 do Conselho, de 16 de abril de 2018, que autoriza a República Italiana a introduzir uma medida especial em derrogação aos artigos 218.º e 232.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 99 de 19.4.2018, p. 14).

Além disso, de acordo com o pedido, a medida destinada a combater a fraude tem duas componentes. Cerca de 30 % da fraude resultam do IVA não pago pelas empresas que prestam serviços de colocação à disposição de pessoal atípica, enquanto os restantes 70 % são o resultado do IVA a montante fictício, utilizado para, através de um mecanismo de compensação, pagar contribuições para a segurança social e a retenção na fonte de impostos sobre as remunerações do pessoal contratado. O mecanismo de autoliquidação aplicado à colocação à disposição de pessoal atípica teria apenas por objetivo combater os 30 % da fraude total, ou seja da fraude que resulta da falta de pagamento. No entanto, não evitaria que as empresas aumentassem artificialmente o seu IVA a montante para criar créditos fiscais indevidos destinados ao pagamento das contribuições para a segurança social e da retenção na fonte dos impostos, não dando, assim, resposta a 70 % da fraude total.

De acordo com as informações apresentadas pela Itália, está prevista, no âmbito da tributação direta, a introdução de um mecanismo através do qual a dívida fiscal passará a recair sobre o cliente e não sobre a empresa que coloca à disposição o trabalhador, mecanismo esse semelhante ao que existe para as contribuições para a segurança social. Além disso, será igualmente aplicada uma medida que proíbe a compensação de créditos (nomeadamente créditos de IVA) para o pagamento das contribuições para a segurança social e da retenção na fonte de impostos. Uma vez que tais medidas dariam resposta à percentagem mais significativa da fraude ao IVA ligada à colocação à disposição de pessoal atípica, a introdução de um mecanismo excecional, como o mecanismo de autoliquidação, torna-se mais difícil de justificar.

No que diz respeito ao primeiro componente da fraude, o IVA não pago pelas empresas que efetuam a colocação à disposição de pessoal atípica constitui um problema a que deve ser dada resposta através de medidas convencionais, como as inspeções e auditorias de rotina. A este respeito, a faturação eletrónica generalizada obrigatória constituiria um instrumento extremamente útil para a deteção precoce da fraude em questão, a fim de lhe dar resposta.

Por conseguinte, a medida solicitada pela Itália não parece ser limitada quanto ao seu âmbito de aplicação, necessária e proporcionada para dar resposta à situação específica de fraude associada à colocação à disposição de pessoal atípica. Seria conveniente analisar, em primeiro lugar, os resultados das medidas aplicadas em matéria de impostos diretos e de compensação de créditos, bem como a utilização de faturação eletrónica obrigatória e de medidas de controlo neste setor.

5. CONCLUSÃO

Com base nos elementos referidos *supra*, a Comissão opõe-se ao pedido apresentado pela Itália.