COMISSÃO
EUROPEIA

Bruxelas, 17.12.2020
COM(2020) 811 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 derrogatórias da referida diretiva para simplificar a cobrança do IVA ou para evitar certas fraudes ou evasões 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 junho de 2020, a Hungria solicitou autorização para continuar a aplicar uma medida em derrogação do artigo 193.º da Diretiva IVA. Em conformidade com o disposto no artigo 395.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a Comissão informou os outros Estados-Membros, por ofício de 16 de setembro de 2020, do pedido apresentado pela Hungria. Por ofício de 17 de setembro de 2020, a Comissão informou a Hungria de 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. A finalidade da derrogação cuja prorrogação é solicitada pela Hungria é transferir essa responsabilidade para o sujeito passivo destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços (o chamado mecanismo de autoliquidação), em caso de colocação à disposição de pessoal cuja atividade não esteja abrangida pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. 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 que participe nos serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis. Por conseguinte, a medida derrogatória permite à Hungria aplicar o mecanismo de autoliquidação à colocação à disposição de pessoal em todos os setores de atividade económica. 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

[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, EU:C:2011:33, n.º 27.

autoliquidação é frequentemente utilizado para combater a fraude ao IVA em setores específicos da economia, nomeadamente através do recurso a estruturas do «operador fictício».

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.

Nas informações adicionais apresentadas para fundamentar o seu pedido, a Hungria declarou que a fraude cometida na colocação à disposição de pessoal tinha semelhanças com as estruturas do operador fictício, dado que estes serviços são de fácil prestação e que o principal custo para os prestadores de serviços é o custo com os empregados, o qual não implica o pagamento de IVA. Por conseguinte, o ganho para os autores de fraudes é, na prática, o montante total do IVA cobrado ao cliente.

3. PEDIDO

A fim de combater a fraude ao IVA no setor das agências de trabalho temporário, a Hungria solicitou, em 2014, autorização para introduzir uma medida especial em derrogação do artigo 193.º da Diretiva IVA, a fim de prever que, relativamente à colocação à disposição de pessoal, cuja atividade não esteja abrangida pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva, o devedor do IVA é o sujeito passivo destinatário dessa prestação. A autorização foi concedida pela Decisão de Execução (UE) 2015/2349 do Conselho[3] e expirou em 31 de dezembro de 2017.

Em 2017, a Hungria apresentou um novo pedido a fim de, no que respeita aos mesmos serviços que envolvam colocação à disposição de pessoal, designar como devedor do IVA o seu destinatário. Consequentemente, a Decisão de Execução (UE) 2018/486 do Conselho[4] concedeu essa autorização até 31 de dezembro de 2020.

A Hungria solicita agora, nos termos do artigo 395.º da Diretiva IVA, que o Conselho, deliberando sob proposta da Comissão, autorize a Hungria a continuar a aplicar esta 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 cuja atividade não esteja abrangida pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva.

[3] Decisão de Execução (UE) 2015/2349 do Conselho, de 10 de dezembro de 2015, que autoriza a Hungria a aplicar uma medida em derrogação ao artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 330 de 16.12.2015, p. 53).

[4] Decisão de Execução (UE) 2018/486 do Conselho, de 19 de março de 2018, que autoriza a Hungria a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 81 de 23.3.2018, p. 15).

O pedido abrange a colocação à disposição de pessoal efetuada através de agências de trabalho temporário, o destacamento de pessoal, as cooperativas escolares, as cooperativas de pensionistas e todas as prestações de serviços que não sejam efetuadas ao abrigo destas formas jurídicas, mas que, em termos de conteúdo, impliquem efetivamente a colocação à disposição de pessoal. Por conseguinte, a autorização cuja prorrogação é solicitada permite à Hungria aplicar, na prática, o mecanismo de autoliquidação a todos os serviços que consistam na colocação à disposição de pessoal.

De acordo com o pedido da Hungria, a colocação à disposição de pessoal é extremamente vulnerável à fraude fiscal. Os principais custos das agências de trabalho temporário são os salários e os impostos e contribuições conexos, que não implicam qualquer IVA a montante, enquanto as suas aquisições são comparativamente insignificantes. Por conseguinte, se o mecanismo de autoliquidação não for aplicado, o montante do IVA cobrado pelos operadores do setor aos seus clientes, ou seja, o IVA a jusante, é muito superior ao montante do IVA dedutível, o IVA a montante. Regra geral, tal deveria conduzir a uma situação de dívida relativamente ao Tesouro em matéria de IVA. Além disso, a colocação à disposição de pessoal é muito simples de assegurar, uma vez que não são necessários conhecimentos especiais nem equipamentos especiais para iniciar a atividade económica, o que torna muito fácil a entrada no mercado em causa.

As empresas fraudulentas que prestam serviços de agências de trabalho temporário criam normalmente uma cadeia, e a empresa situada no final da cadeia que presta efetivamente o serviço de colocação à disposição de pessoal não paga o IVA aplicável ao serviço. Esta prática falseia a concorrência, pondo assim em causa o funcionamento das empresas que cumprem a lei. Além disso, a evasão fiscal no setor envolve não só o IVA, como também os impostos e as contribuições em matéria de emprego, que representam cerca de 40 % do custo total do emprego.

De acordo com as informações apresentadas pela Hungria, a introdução do mecanismo de autoliquidação na colocação à disposição de pessoal levou a uma redução do número de prestadores que operam no setor, não obstante um aumento do valor tributável dos serviços prestados. Esta tendência, na sua opinião, indica um efeito de «limpeza» do mercado.

A Hungria afirma no seu pedido que a medida demonstrou ser um instrumento adequado e eficaz para combater as práticas abusivas e ajudou a reduzir a fraude ao IVA no setor. Tendo em conta a natureza específica do setor das agências de trabalho temporário, que não exige conhecimentos especializados específicos para o exercício desta atividade económica e em que os montantes de IVA a pagar são muito superiores ao montante do IVA dedutível, se o mecanismo de autoliquidação deixar de poder ser aplicado, a situação inicial seria, de acordo com a Hungria, rapidamente restabelecida e as cadeias fraudulentas voltariam de imediato a surgir.

Por outro lado, a Hungria salienta que a recessão económica mundial causada pela pandemia de COVID-19 afetou gravemente o emprego e, em especial, o setor da colocação à disposição de pessoal. A flexibilidade no que diz respeito à utilização da mão de obra ajudaria as empresas a recuperar desta situação. Assim, espera-se que a taxa de mão de obra em regime de cedência e locação temporária através dos serviços de agência temporária será superior à taxa registada antes do surto de COVID-19, o que poderia constituir um incentivo para os autores de fraudes tentarem entrar neste setor. Por conseguinte, a prorrogação da medida derrogatória ajudaria a evitar o aparecimento de autores de fraudes no setor.

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 evita certas fraudes ou evasões 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 foram cumpridas quando a derrogação inicial foi concedida pela Decisão de Execução (UE) 2015/2349 do Conselho. O relatório de 2015 intitulado «*Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*» (Estudo destinado a quantificar e analisar os desvios do IVA nos Estados-Membros da UE)[5], publicado pela Comissão Europeia, revelou que os desvios do IVA na Hungria, em 2013, atingiram 24,4 %, muito acima da mediana da UE de 13,9 %. Por conseguinte, foram necessárias medidas excecionais para combater a fraude ao IVA.

Quando, em 2017, a Hungria solicitou continuar a aplicar o mecanismo de autoliquidação à colocação à disposição de pessoal, informou que tinha sido introduzido um número significativo de medidas para combater a fraude ao IVA. Além disso, a Hungria tinha previsto outras medidas antifraude, com especial incidência nas agências de trabalho temporário. Não obstante essas medidas, a Hungria considerou que o mecanismo de autoliquidação deveria continuar a aplicar-se para reduzir ainda mais os prejuízos causados ao setor. No entanto, no considerando 11 da Decisão de Execução (UE) 2018/486 do Conselho, foi sublinhado que as medidas adotar pela Hungria deveriam eliminar a fraude no setor em causa e, portanto, não deveria ser solicitada nenhuma outra derrogação ao artigo 193.º da Diretiva IVA no futuro, no que respeita à colocação à disposição de pessoal.

[5] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf

As medidas aplicadas pela Hungria para reduzir a fraude ao IVA, não só no setor da colocação à disposição de pessoal mas em todos os setores da economia, incluem o seguinte:

- Em 1 de janeiro de 2012, foi introduzido um procedimento de registo fiscal e uma supervisão reforçada a cargo das autoridades fiscais para travar a formação de empresas fictícias e as transferências de empresas e para excluir as pessoas envolvidas em comportamentos de risco.

- A coima por fraude fiscal relacionada com a ocultação de rendimentos aumentou significativamente. Em certos casos, foi reforçado o sistema de sanções a aplicar em caso de incumprimento das obrigações de registo e de conservação de documentos. Foi introduzida uma coima para substituir o encerramento de uma empresa para os casos de violação em que as atividades são exercidas sem quaisquer instalações comerciais.

- Em 2012, o prazo geral para os reembolsos de IVA e, por conseguinte, para as inspeções, foi alargado para 75 dias, a fim de aumentar a eficiência da auditoria e eliminar os pedidos de reembolso do IVA ilegais.

- Em 1 de janeiro de 2013, foi introduzido o mapa recapitulativo do IVA nacional. Os sujeitos passivos são obrigados a comunicar à autoridade fiscal informações específicas sobre as faturas por eles emitidas e recebidas. Inicialmente, a obrigação de comunicação de informações era aplicável a todas as faturas em que o montante do IVA a jusante era de, pelo menos, 2 milhões de HUF. O limiar foi gradualmente reduzido. A partir de 1 de julho de 2020, qualquer pessoa que emita uma fatura deve comunicar os dados relativos a todas as faturas emitidas em relação aos sujeitos passivos registados na Hungria, para as operações efetuadas na Hungria, incluindo as operações sujeitas ao mecanismo de autoliquidação e as operações isentas, com exceção das entregas e prestações intracomunitárias. A partir de 1 de janeiro de 2021, a obrigação de comunicação d informações será igualmente aplicável às faturas emitidas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e será abolido o limiar para as faturas recebidas. A autoridade fiscal utiliza os dados comunicados para efeitos de análise de risco e de deteção mais rápida das cadeias de faturação.

- Desde 1 de janeiro de 2013, os sujeitos passivos estão autorizados a pagar um máximo de 1,5 milhões de HUF em numerário por mês em contrapartida de bens ou serviços.

- Desde 1 de janeiro de 2015, as empresas recém-criadas têm de apresentar declarações mensais de IVA, tornando possível detetar mais cedo e afastar as empresas estabelecidas para fins de evasão fiscal. Além disso, com efeitos a partir da mesma data, deixa de ser possível apresentar declarações anuais de IVA para as receitas de vendas superiores a 50 milhões de HUF. Em vez disso, têm de ser apresentadas declarações trimestrais que permitam detetar práticas abusivas ao longo do ano.

- Em 1 de janeiro de 2016, foi introduzido um sistema no qual a autoridade fiscal classifica os sujeitos passivos como fiáveis ou de risco. A classificação dos sujeitos passivos é revista trimestralmente pela autoridade fiscal.

- Em 1 de julho de 2017, foi introduzido um *software* de faturação para a informação sobre a faturação em tempo real, inicialmente a título voluntário, que se tornou obrigatório em 1 de julho de 2018 e que, a partir de 1 de janeiro de 2021, será alargado às faturas B2C. O fluxo contínuo de dados ajuda a autoridade fiscal a detetar os riscos em tempo real.

Além disso, foram introduzidas outras medidas que visavam diretamente o setor das agências de trabalho temporário:

- Introduzido em 2015, o instrumento jurídico intitulado «Notificação de evasão das obrigações fiscais» foi alargado em 2020 aos trabalhadores como beneficiários. Se, aquando da auditoria de um empregador, a autoridade fiscal identificar circunstâncias relacionadas com a relação de trabalho e emitir uma decisão final que conclua pela evasão às disposições da legislação fiscal, deverá informar dessas circunstâncias os trabalhadores em causa. Esta obrigação aplica-se mesmo nos casos em que, aquando da notificação, o trabalhador já não tem uma relação de trabalho com o sujeito passivo.

- A autoridade fiscal pode também tomar medidas para combater a evasão aos impostos e às contribuições em matéria de emprego, recolhendo os dados a partir dos formulários relativos às declarações de emprego, às alterações no emprego e às declarações das obrigações fiscais disponíveis nas suas bases de dados. Isto porque a forma mais comum de evasão fiscal é aquela em que o emprego é declarado, mas não são declaradas nem são objeto de pagamento quaisquer obrigações fiscais. Uma forma de resolver estas discrepâncias, mantendo a abordagem favorável ao contribuinte adotada pela autoridade fiscal, consiste num procedimento de apoio em que o sujeito passivo é informado do tipo de erro e das medidas corretivas necessárias, que o sujeito passivo pode tomar por sua própria iniciativa. Podem ser efetuadas auditorias em relação aos sujeitos passivos que não tomem medidas por sua própria iniciativa.

- Em 2017, a autoridade fiscal desenvolveu um sistema informático de «alerta para os trabalhadores» para identificar e reagir rapidamente a comportamentos fraudulentos por parte dos empregadores. O sistema conseguiu ajudar a combater a economia paralela.

De acordo com as estimativas fornecidas pela Hungria, estas medidas permitiram reduzir a fraude ao IVA no setor da colocação à disposição de pessoal de mais de 15 % em 2015 para menos de 5 % em 2019.

Por conseguinte, o pacote de medidas aplicado pela Hungria demonstrou a sua eficácia para combater a fraude ao IVA e conduziu a uma diminuição espetacular do montante da fraude ao IVA em todos os setores da economia, como demonstrado nos relatórios sobre

os desvios do IVA publicados sucessivamente. Tal como referido anteriormente, em 2013, os desvios do IVA para a Hungria ascenderam a 24,4 %. Em 2015[6], os desvios do IVA ascenderam a 13,74 %, ainda acima da mediana da UE de 10,85 %. No último «*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report*» (Estudo e relatórios sobre os desvios do IVA nos Estados-Membros da UE-28 - 2020 Relatório Final)[7], os desvios do IVA na Hungria para 2018 ascenderam a 8,4 %, abaixo da mediana da UE de 9,2 %. A previsão para 2019 é que a tendência descendente se mantenha, estimando-se nesse ano desvios do IVA de 6,6 %.

Note-se que os dados respeitantes aos desvios do IVA em relação a todos os setores económicos não se afastam muito das estimativas fornecidas pelas autoridades húngaras no que respeita à dimensão da fraude ao IVA no setor da colocação à disposição de pessoal. Consequentemente, a manutenção de medidas especiais neste último setor, como o mecanismo de autoliquidação, não se afigura justificada.

Medidas como o procedimento de registo fiscal e a uma supervisão reforçada a cargo das autoridades fiscais, bem como a comunicação de informações em tempo real, devem ser úteis para detetar a fraude ao IVA numa fase inicial, evitando, assim, a criação de empresas fictícias. Uma vez que estas medidas se revelaram eficazes noutros setores da economia, devem responder à preocupação expressa pelas autoridades húngaras de que as cadeias fraudulentas voltariam de imediato a surgir, caso o mecanismo de autoliquidação deixe de ser aplicado ao setor da colocação à disposição de pessoal.

Por conseguinte, o pedido apresentado pela Hungria não satisfaz a condição de ser um último recurso e uma medida de emergência, que deve oferecer garantias quanto à necessidade e à natureza excecional da derrogação concedida. As medidas convencionais de caráter geral aplicadas pela Hungria, juntamente com as medidas específicas acima referidas para o setor das agências de trabalho temporário, devem ser suficientes para combater a fraude ao IVA no setor da colocação à disposição de pessoal.

Por outro lado, a medida solicitada pela Hungria não parece ser limitada quanto ao seu âmbito de aplicação, nem necessária e proporcionada para responder à situação específica de fraude associada ao setor da colocação à disposição de pessoal. As medidas de âmbito geral e as medidas específicas aplicadas pela Hungria, em especial o procedimento de registo fiscal, a supervisão reforçada das autoridades fiscais e a apresentação de relatórios em tempo real, devem ser suficientes para combater a fraude ao IVA no setor da colocação à disposição de pessoal.

[6] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
[7] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf

Por último, através de uma Comunicação ao Conselho[8], a Comissão apresentou objeções a um pedido semelhante da Itália no sentido de aplicar o mecanismo de autoliquidação à colocação à disposição de pessoal atípica.

5. CONCLUSÃO

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

[8] Comunicação da Comissão ao Conselho nos termos do artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho [COM(2020) 243 final].