Parecer do Comité Económico e Social sobre a «Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado»

(1999/C 116/04)

Em 22 de Dezembro de 1998, o Conselho decidiu, nos termos do artigo 99.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, consultar o Comité Económico e Social sobre a proposta supramencionada.

A Secção da União Económica e Monetária e Coesão Económica e Social, responsável pelos trabalhos, adoptou o parecer em 8 de Fevereiro de 1999 (relator: K. Walker).

Na 361.ª reunião plenária de 24 e 25 de Fevereiro de 1999 (sessão de 24 de Fevereiro), o Comité Económico e Social adoptou por 64 votos a favor, 6 votos contra e 6 abstenções o seguinte parecer.

1. **Introdução**

1.1. O actual sistema de IVA está concebido de modo a que a receita fiscal seja cobrada directamente pelo Estado-Membro em cujo território se presume que o consumo de bens ou serviços tenha ocorrido. A fim de garantir esta afectação directa do imposto, foram previstas regras complexas para determinar o local em que se considera que ocorreu um tipo de entrega ou de prestação de serviços e no qual deve, consequentemente ser tributado.

1.2. Em resultado dos mecanismos estabelecidos por este regime, os operadores com actividades económicas intracomunitárias são frequentemente confrontados com obrigações fiscais em matéria de identificação, apresentação de declarações e pagamento em vários Estados-Membros. Estas obrigações são normalmente encaradas como uma barreira à livre circulação de bens e serviços, princípio fundamental do mercado único.

1.3. Em conformidade com o princípio enunciado no artigo 21.º da Sexta Directiva IVA, o operador que efectue operações tributáveis num determinado país é ele próprio devedor do imposto perante o Fisco.

1.3.1. Duas importantes excepções, justificadas por razões de ordem prática, flexibilizam este princípio geral relativamente ao comércio intracomunitário: no caso de operações triangulares [1], o destinatário da entrega dos bens é obrigatoriamente o devedor do imposto. Da mesma forma, o destinatário é o devedor do imposto relativamente a certos tipos de prestações de serviços (estudos, serviços prestados por advogados, serviços de transporte intracomunitário de bens, etc.).

1.3.1.1. Para além destas excepções, prevalece o princípio segundo o qual o devedor é o sujeito passivo que efectua a operação tributável, independentemente de se encontrar ou não estabelecido no território do país.

1.4. Não obstante, no caso de este operador não se encontrar estabelecido no Estado-Membro em que realiza as operações tributáveis, o referido artigo 21.º proporciona aos Estados-Membros a possibilidade de preverem outro responsável pelo pagamento do imposto. Pode ser designado para o efeito, nomeadamente, um representante fiscal ou o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços.

1.4.1. Essa faculdade dá resposta a uma dupla preocupação. Por um lado, permite aos sujeitos passivos não estabelecidos, que nem sempre têm conhecimento da legislação, língua, estrutura e procedimentos administrativos do país em que operam, delegar num terceiro ou no destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços as obrigações decorrentes da legislação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado. Por outro lado, permite ao Estado-Membro em causa obter a garantia de que essas obrigações serão efectivamente cumpridas.

1.5. O artigo 21.º possibilita também aos Estados-Membros preverem que uma pessoa diferente do devedor seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

1.6. A actual legislação em matéria de determinação do devedor do imposto caracteriza-se fundamentalmente, por um lado, por uma extrema complexidade e, por outro, devido às múltiplas opções proporcionadas aos Estados-Membros, pela heterogeneidade da sua aplicação concreta.

1.7. A primeira fonte de dificuldades diz respeito à identificação do devedor relativamente a cada operação, dado que tal depende quer do tipo de operação, quer do Estado-Membro em que é realizada.

1.7.1. A segunda fonte de dificuldades está relacionada com as obrigações extremamente diversas que incumbem ao representante fiscal, no caso de o Estado-Membro exigir a respectiva designação. Em alguns Estados-Membros, o representante fiscal tem de ser aprovado pela administração, sendo-lhe por vezes exigido também o pagamento de uma caução. A própria noção de representante fiscal é entendida de forma muito diversa pelos vários Estados-Membros, sendo por conseguinte diferentes as obrigações concretas que implica.

[1] Por operação triangular entende-se uma operação em que uma empresa A estabelecida num Estado-Membro A vende um bem a uma empresa B estabelecida num Estado-Membro B que, por seu turno, vende o referido bem a uma empresa C estabelecida num Estado-Membro C e no caso de esse bem ser directamente transportado do Estado-Membro A para o Estado-Membro C. Neste caso e de acordo com certas condições, a empresa B está isenta da obrigação de efectuar o registo para efeitos do IVA no Estado-Membro C, sendo a empresa C designada como devedora do imposto.

1.7.2. Finalmente, o custo financeiro que representa para um operador a designação de um representante fiscal não é de negligenciar. Obviamente, este só aceitará assumir as obrigações e responsabilidades do sujeito passivo mediante remuneração.

1.8. Embora não sejam recentes, estas dificuldades constituem já, no âmbito do mercado único, um importante obstáculo ao desenvolvimento do comércio intracomunitário, sendo consideradas entraves por vezes demasiado fortes, em especial para as pequenas e médias empresas. Além disso, desde a abolição dos controles de fronteira, aumentou a incidência de Estados-Membros que exigem a nomeação de representantes fiscais.

1.9. Por esta razão, num documento de trabalho de 14 de Maio de 1997, a Comissão indicou as obrigações em matéria de IVA como um domínio a examinar na segunda fase da iniciativa SLIM (simplificação da Legislação do Mercado Interno). A Comissão considerou necessário reflectir desde já, sobre medidas de simplificação susceptíveis de reduzir, a curto prazo, os encargos que incidem sobre as empresas.

1.9.1. Os resultados dos trabalhos realizados constam do relatório da Comissão relativo à iniciativa SLIM, aprovado pelo Conselho «Mercado Interno» de 27 de Novembro de 1997, que recomenda, nomeadamente, a alteração das regras sobre representação fiscal.

2. **Propostas da Comissão**

2.1. A actual proposta de directiva apoia a ideia de que apenas deve haver um devedor por tipo de operação, independentemente do Estado-Membro no qual tenha sido realizada.

2.1.1. Estabelece-se como princípio geral que o sujeito passivo que realiza uma operação tributável deve ser o devedor do imposto, quer se encontre ou não estabelecido no território do país.

2.1.2. A Comissão entende que a principal vantagem seria a simplicidade de uma legislação comunitária mais harmonizada, susceptível de ser compreendida por todos os operadores, que deixarão assim de ver-se confrontados com a questão da determinação do devedor do imposto. Além disso, constituiria também uma evolução importante no sentido da redução dos encargos que incidem sobre os operadores, nomeadamente as PME.

2.2. A supressão concomitante da possibilidade de nomear o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços como devedor do imposto vem ao encontro da preocupação, repetidamente expressa pela Comissão, no sentido de evitar o desenvolvimento do sistema do procedimento de inversão do ónus (designação do destinatário como o devedor do imposto), contrário ao princípio dos pagamentos fraccionados.

2.2.1. Porém, há excepções:

a) o destinatário de uma operação triangular, referida no ponto E, n.º 3, do artigo 28.º-C;

b) o destinatário de um serviço referido no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º;

c) o destinatário, identificado para efeitos do IVA no território do país, de um serviço referido nos pontos C, D, E e F do artigo 28.º-B.

Todas as pessoas devem ser devedoras do imposto.

2.2.2. Os Estados-Membros continuam também a poder designar outra pessoa diferente do devedor solidariamente responsável pelo pagamento do imposto. Não obstante, esta faculdade não poderá levar à adopção de disposições que constituam uma desvantagem concreta para os sujeitos passivos não estabelecidos.

2.3. A existência de um quadro jurídico definido pelas Directivas 76/308/CEE e 77/799/CEE, que estrutura a assistência mútua entre os Estados-Membros, deixou no entanto de justificar a manutenção de disposições que transferem o conjunto das obrigações do sujeito passivo não estabelecido para um terceiro (representante fiscal). É certo que actualmente os Estados-Membros não recorrem ainda com frequência a estes mecanismos de assistência. Por este motivo, a Comissão apresentou recentemente uma proposta destinada a melhorar substancialmente o seu funcionamento [1], o que permitirá facilitar a cobrança do imposto devido por um sujeito passivo.

2.3.1. Por seu turno, a possibilidade de recorrer à designação de um representante fiscal subsistirá num reduzido número de casos devidamente justificados. Por esta razão, relativamente aos sujeitos passivos não estabelecidos, nacionais de países com os quais não exista qualquer acordo que preveja procedimentos de assistência mútua similares aos que existem no âmbito da Comunidade e que se encontram definidos nas Directivas 76/308/CEE e 77/799/CEE, os Estados-Membros continuarão a dispor da possibilidade de exigir a designação de um representante fiscal enquanto devedor do imposto em substituição do sujeito passivo não estabelecido. Esta possibilidade não se justificaria, no entanto, no caso de o referido sujeito passivo exercer apenas actividades isentas de imposto ao abrigo dos artigos 13.º e 15.º da Sexta Directiva, ou seja, no caso de não estar em causa a cobrança efectiva de uma dívida fiscal.

2.4. O princípio segundo o qual o sujeito passivo não estabelecido deve ser o devedor do imposto não obsta, obviamente, a que este (tal como o sujeito passivo estabelecido) designe um mandatário responsável pelo cumprimento, em sua substituição, das obrigações previstas no artigo 22.º da Sexta Directiva, caso não possa fazê-lo directamente devido a entraves de carácter linguístico, administrativo ou organizativo. Numa preocupação de transparência, está previsto que o nome deste mandatário seja obrigatoriamente comunicado à administração, perante a qual o sujeito passivo será responsável pelos actos praticados pelo referido mandatário.

---

[1] COM(98) 364 final de 25 de Junho de 1998.

3. **Observações na generalidade**

3.1. O CES tem manifestado coerentemente, parecer após parecer, o apoio à iniciativa SLIM. Uma vez mais o faz, acolhendo a proposta da Comissão, considerando-a coincidente com os objectivos do projecto SLIM.

3.2. O Comité expressou, com frequência, preocupação pelo facto de o mercado único estar, de facto, dividido em 15 áreas fiscais distintas, devido às diferenças na aplicação e administração do IVA pelos vários Estados-Membros. Por várias vezes, o CES indicou que as diferenças nos procedimentos e na interpretação e aplicação das regras comuns do IVA entre Estados -Membros era geradora de dificuldades acrescidas para as empresas e constituía uma barreira às trocas intra-comunitárias maior que as variações das taxas do IVA.

3.2.1. Por esta razão, o Comité acolhe com agrado qualquer proposta, como a presente, que pretenda melhorar, ainda que pouco, a actual situação.

3.3. Tais medidas reduzem os custos do cumprimento para as empresas e, ao introduzirem um maior grau de uniformidade, geram um clima de maior certeza para os operadores e para as administrações dos Estados-Membros, contribuindo, assim, para o desenvolvimento do mercado único.

3.4. O CES aceita a proposta de que o sujeito passivo que realize uma transacção tributável deva ser o devedor do imposto. Considera que, idealmente, se deverão contemplar poucas excepções a esta regra.

4. **Observações na especialidade**

4.1. Ao abrigo da directiva proposta, o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços deixa de poder ser designado como devedor do imposto, excepto nos casos devidamente indicados.

4.1.1. O Comité aceita tal princípio como princípio geral, mas chama a atenção para a preocupação da Comissão em não desenvolver o mecanismo de inversão do ónus (designação do destinatário como o devedor do imposto) e para a importância concedida pela Comissão à continuação da observação do princípio dos pagamentos fraccionados.

4.1.2. No parecer «Um sistema comum do IVA: programa para o mercado único»[1], o Comité refere que «O CES entende que, mesmo que se acabe por tomar a decisão de manter o sistema de pagamentos fraccionados, deviam considerar-se alternativas, tanto mais que algumas delas poderão mesmo melhorar a gestão de tesouraria das PME.» O Comité reitera esta posição.

4.1.3. Autorizar transacções isentas de IVA entre operadores registados seria uma medida de maior simplificação e contribuiria mais para reduzir os custos do cumprimento para as empresas que qualquer outra medida. O Comité está consciente dos problemas significativos a ultrapassar no delinear de um sistema com salvaguardas adequadas, e aceita a possibilidade de tais dificuldades poderem mostrar-se insuperáveis. Contudo, considera que isto não deveria ser aceite sem contestação e estima que todas as alternativas possíveis deveriam ser cuidadosamente analisadas antes de se tomar uma decisão final.

4.1.4. É provável que muitas das dificuldades previstas pelo afastamento do princípio dos pagamentos fraccionados fossem reduzidas, e mesmo anuladas, através de uma maior aproximação das taxas do IVA. Como, de qualquer modo, uma aproximação será um elemento essencial do novo sistema do IVA baseado na tributação no país de origem, afigura-se possível que tal medida seja incorporada no novo sistema de IVA. O Comité insta a Comissão a explorar esta possibilidade em profundidade no seu devido tempo.

4.2. O Comité aceita a necessidade das excepções retidas pela Comissão ao princípio de o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços não poder ser designado como devedor do imposto. Concorda com a Comissão que, visto as excepções serem claramente definidas e obrigatórias para os Estados-Membros, ser improvável que se tornem num obstáculo à implementação harmonizada da legislação.

4.3. O Comité considera que a grande maioria dos operadores que realiza operações tributáveis num país no qual não estão estabelecidos será forçada a empregar um agente para cumprir as suas obrigações face às autoridades fiscais desse país, devido ao desconhecimento da língua, hábitos, procedimentos, leis e estrutura administrativa. Isto é particularmente verdade no caso das PME.

4.3.1. Como o agente nomeado será, normalmente, nacional do país no qual se realizam as transacções, tal continuará a implicar custos adicionais e despesas administrativas para os operadores; não obstante, o Comité estima que tais custos serão inferiores aos actuais, em que o operador tem de nomear um representante fiscal que assuma o conjunto das suas obrigações.

4.4. O Comité acolhe com agrado o facto de os Estados-Membros deixarem de exigir a nomeação de um representante fiscal, excepto em casos limitados e claramente delineados. Contudo, nota que se mantém a faculdade de nomear outra pessoa diferente do devedor solidariamente responsável pelo pagamento do imposto. O único limite ao exercício desta opção é uma declaração de que esta faculdade não poderá dar origem à adopção de disposições que constituam uma desvantagem concreta para os sujeitos passivos não estabelecidos.

[1] JO C 296 de 29.9.1997, p. 51.

4.4.1. O Comité questiona a necessidade de prever esta faculdade e espera que os Estados-Membros não a utilizem para negar os efeitos da directiva proposta, ao estipularem que quando um operador nomeie um agente, seja pessoa singular ou colectiva, para agir em seu nome no cumprimento das obrigações face às autoridades fiscais do IVA, esse agente será solidariamente responsável com o operador pelo pagamento do imposto, independentemente de o operador se encontrar ou não estabelecido no território do país.

4.4.2. O Comité considera também que a margem de manobra concedida aos Estados-Membros para designarem outra pessoa diferente do devedor solidariamente responsável pelo pagamento do imposto é demasiado ampla, devendo ser mais claramente delimitada.

4.5. O Comité nota com agrado que a proposta de directiva não pretende lesar a liberdade dos Estados-Membros de determinar o sujeito passivo do imposto sobre as importações.

5. **Conclusões**

5.1. O CES acolhe a proposta de directiva como uma melhoria fundamental da situação existente, que reduzirá os custos das empresas com o cumprimento das obrigações fiscais, facilitará o desenvolvimento do mercado único, gerará um clima de maior certeza para os operadores e para as administrações nacionais e preparará o caminho para a introdução do novo sistema comum do IVA.

5.2. O Comité tem alguns receios que estes benefícios possam ser reduzidos ou anulados se os Estados-Membros exercerem a faculdade de designar outra pessoa diferente do devedor solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, tornando-a num critério geral para todos os operadores, estabelecidos ou não no território do país, que tenham nomeado um agente para agir em seu nome no cumprimento das obrigações fiscais. O Comité espera que os Estados-Membros não actuem desse modo.

5.3. O Comité considera que a presente proposta melhora a situação actual e reitera a posição, defendida em vários pareceres prévios, que as alterações ao sistema transitório mais não fazem do que abordar problemas que apenas poderão ser totalmente resolvidos com a introdução de um novo sistema definitivo do IVA. Novamente manifesta a sua preocupação quanto ao tempo que está a ser levado para concretizar esta alteração e insta os Estados-Membros a adoptarem uma abordagem construtiva e cooperativa do sistema de reforma do IVA.

Bruxelas, 24 de Fevereiro de 1999.

A Presidente

do Comité Económico e Social

Beatrice RANGONI MACHIAVELLI