



COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 03.09.1998
COM(1998) 490 final

RELATÓRIO DA COMISSÃO
AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU

**Procedimentos de cobrança e controlo do IVA
aplicados nos Estados-Membros**

Terceiro relatório da Comissão
[artigo 12º do Regulamento (CEE, Euratom) nº 1553/89]

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	1 a
2. FRAUDE E IRREGULARIDADES.....	2
2.1 Tipos de fraude.....	3
2.2 Sectores de risco.....	5
3. O CONTROLO.....	7
3.1 Contexto e definição.....	7
3.2 O controlo: um elemento dissuasivo fundamental do combate à fraude.....	7
3.3 A gestão do controlo.....	9
3.3.1 A análise de risco.....	9
3.3.2 Meios de prevenção da fraude.....	12
3.4 Os métodos de controlo e de investigação.....	13
3.4.1 As técnicas de controlo.....	13
3.4.2 Abordagem sectorial.....	15
3.4.3 O poder de controlo.....	16
3.4.4 As investigações nos casos de fraudes organizadas.....	17
3.5 Cobrança.....	19
4. CONCLUSÃO.....	21

1. INTRODUÇÃO

O nº 3 do artigo 12º do Regulamento 1553/89¹ prevê que “de três em três anos, a Comissão elaborará um relatório sobre os processos aplicados nos Estados-Membros, bem como os eventuais melhoramentos a considerar”.

O presente documento é o terceiro relatório elaborado pela Comissão, tendo o primeiro sido publicado em 1992 e o segundo em 1995².

Nos últimos anos, a atenção das diferentes instâncias que se ocupam dos procedimentos de gestão do IVA concentrou-se nomeadamente nos problemas ligados às actividades de controlo e de luta contra a fraude.

Os interesses em jogo são muito importantes: o IVA é a principal receita do orçamento comunitário, embora a sua quota-parte no mesmo esteja em constante diminuição. O IVA representa igualmente uma das receitas mais importantes para os Estados-Membros. Além disso, já o segundo relatório sublinhava que a não cobrança de receitas devidas e, por conseguinte, uma perda de recursos IVA deve ser compensada por uma maior solicitação dos recursos do PNB, o que modifica as partes relativas dos recursos do IVA e dos recursos do PNB. A utilização suplementar dos recursos do PNB é financiada por todos os Estados-Membros. A falta de eficácia em matéria de cobrança do IVA num Estado-Membro tem consequências nos outros Estados-Membros.

Os Estados-Membros e a Comissão têm a obrigação de controlar de forma cuidadosa a evolução dos fenómenos de fraude, bem como de incentivar as iniciativas para melhorar e reforçar a prevenção e a luta contra a fraude fiscal.

As informações disponíveis não permitem tirar conclusões categóricas sobre a fraude fiscal, nomeadamente em termos de quantificação, mas deixam evidenciar determinados indícios sobre a amplitude e a importância da fraude, bem como alguns princípios gerais em matéria de luta contra a fraude.

Desta forma, após um breve resumo sobre os elementos fundamentais que caracterizam actualmente a fraude ao IVA, o relatório sintetiza as experiências e os princípios fundamentais que definem os sistemas de controlo e a sua evolução no sentido de uma procura de soluções aptas a melhorar e a reforçar os dispositivos de luta contra um fenómeno que ameaça a própria integridade do sistema do IVA aos níveis comunitário e nacional.

Em relação aos procedimentos de cobrança e de controlo do IVA aplicados nos Estados-Membros, o presente relatório tem em conta um vasto leque de trabalhos e de actividades que foram realizados nas diferentes instâncias;

Entre todas estas actividades, foram as seguintes as principais fontes para a redacção do relatório:

¹ Regulamento (CEE, Euratom) nº 1553/89 do Conselho de 29 de Maio de 1989, JO L 155, páginas 9 a 13, de 7 de Junho de 1989.

² O primeiro relatório foi elaborado em Fevereiro de 1992 – doc. SEC (92) 280 final; o segundo foi publicado em Julho de 1995 – doc. COM (95) 354 final.

1. os seminários IVA organizados pela Comissão no seguimento das recomendações do segundo relatório “Artigo 12”³ no que diz respeito à realização dos programas especiais para abordar os riscos mais importantes; as respectivas conclusões são enunciadas em detalhe no documento de trabalho específico;
2. os trabalhos dos Comités previstos pelo Regulamento 218/92⁴ (SCAC e SCAF);
3. os seminários organizados no âmbito do programa Matthaeus-Tax⁵.

2. FRAUDE E IRREGULARIDADES

Falar da luta contra a fraude supõe pelo menos ter indicações fundamentais relativas ao fenómeno com o qual se deparam os serviços nacionais de controlo. Mas ainda, e tratando-se da fraude fiscal, convém clarificar previamente o significado da palavra “fraude”, nomeadamente devido às diferentes definições utilizadas nos Estados-Membros⁶ e às dificuldades de ordem linguística (por exemplo: “*évasion*” em inglês indica um não pagamento de imposto ilegal, enquanto que “*évasion*” em francês corresponde à “*fraude legal*”, “*avoidance*” em inglês).

No âmbito do presente relatório, entende-se por fraude qualquer actividade que, em violação directa das normas jurídicas, ou em abuso ilegal dessas normas, conduz a uma subtracção voluntária ao cumprimento correcto das obrigações fiscais e, por conseguinte, à não tributação de qualquer matéria colectável e/ou não pagamento do imposto.

Na medida em que, regra geral, os sistemas fiscais assentam numa série de obrigações (registo do sujeito passivo, existência de contabilidade, facturação, declarações, etc.) que têm nomeadamente por objectivo prevenir comportamentos fraudulentos (potenciais ou prováveis), a fraude fiscal assume formas e conteúdos diversos e reveste um nível de gravidade bastante diferente, podendo ir da simples não observação de obrigações formais a actos delituosos de “remoção”, falsificação, dissimulação, etc.

³ “Procedimentos de controlo e de auditoria aplicáveis a âmbitos de actividades específicas” (construção, comércio a retalho, hotéis, restaurantes, cafés) - Seminário de Helsínquia de 8 e 9 de Junho de 1995.

“Problemas de controlo e de auditoria no sector automóvel” - Seminário de Bruxelas de 11 e 12 de Dezembro de 1995:

“Cobrança do IVA e controlo das sociedades fénix, das sociedades ecrã e das sociedades implicadas em falências fraudulentas....” - Seminário de Viena de 13 e 14 de Junho de 1996.

⁴ Regulamento (CEE) n° 218/92 do Conselho de 27 de Janeiro de 1992 - JO L 24 de 1 de Fevereiro de 1992. O n° 1 do artigo 10° prevê que a Comissão seja assistida por um “comité permanente para a cooperação administrativa em matéria de impostos indirectos; (SCAC) no seio do qual foi criado um sub-comité anti-fraude (SCAF) para se ocupar mais directamente das questões ligadas à fraude fiscal e à luta contra essa fraude.

⁵ É feita referência nomeadamente aos seguintes seminários Matthaeus-Tax:

- “Os problemas do controlo do IVA no sector têxtil”, Crawley (Reino Unido), Outubro de 1995;
- “A organização de controlos informatizados”, Malmö (Suécia), Fevereiro de 1996;
- “O controlo das facturas e a fraude resultante dos procedimentos de facturação” Madrid (Espanha), Dezembro de 1996;
- “A programação dos controlos do IVA”, Luxemburgo Setembro de 1997.

⁶ Ver o Anexo 16 do 2° relatório “Artigo 12°”.

Pondo de parte os casos de pequenas irregularidades ou erros (que nem por isso deixam de engendrar perdas de receitas fiscais importantes para o Tesouro Público), os desenvolvimentos que se seguem referem-se às principais actividades que têm por objectivo obter uma vantagem fiscal indevida (da subtracção ilegal da matéria tributável).

Em matéria de IVA, e devido ao mecanismo do próprio imposto, constata-se que a fraude visa de uma forma geral diminuir ou suprimir o imposto devido sobre as vendas e/ou aumentar ou criar um imposto dedutível sobre as aquisições, de forma a “falsear” o saldo final do imposto (saldo devedor ou credor).

2.1 Tipos de fraude

Os métodos para atingir resultados fraudulentos podem ser bastante simples, como por exemplo a não facturação das vendas ou a dedução de aquisições não dedutíveis, mas podem também ser o resultado de actividades mais complexas (criação de falsos sujeitos passivos, abuso dos regimes especiais de tributação, abuso das regras do comércio internacional, etc.) e implicar mesmo diversos sujeitos passivos, como nos casos das fraudes “carrossel”.

De acordo com as informações disponíveis, nomeadamente o estudo⁷ elaborado pelo Sub-Comité anti-fraude SCAF, podem ser evidenciados os seguintes elementos sobre a fraude ao IVA:

1. O regime transitório, pelos princípios nos quais se baseia (nomeadamente a circulação exonerada de bens nas trocas intracomunitárias), facilitou ou aumentou determinados tipos de fraude. Os três regimes especiais que prevêm a tributação no destino (veículos automóveis novos, vendas à distância, aquisições por parte de sujeitos colectivos não passivos e sujeitos passivos exonerados) são desta forma complexos e difíceis de controlar, o que abre a via a abusos ou a tipos de fraude que não existiam antes.
2. Os tipos de fraude mais frequentes são a “supressão” do imposto sobre as vendas e o abuso das regras de dedução nas suas formas mais simples e directas (no estudo do SCAF representam 57% da amostra analisada). Do lado das vendas, esta fraude é representada pela não emissão das facturas, ausência de registo das vendas, omissão do pagamento do IVA facturado; do lado das aquisições encontra-se frequentemente a dedução não justificada por uma factura (aumento do IVA dedutível declarado) e a dedução por meio de facturas falsas; esta última fraude caracteriza-se por uma grande variedade de mecanismos utilizados, uma vez que os evasores procuram continuamente novos sistemas à prova de qualquer controlo: falsificação das facturas de sociedades existentes (cópias, fotomontagens, etc.), criação de facturas

⁷ O SCAF realizou um estudo completo sobre a fraude ao IVA na Europa. Esse estudo abrange 479 casos de fraude (escolhidos pelos Estados-Membros entre os mais importantes em termos de montantes envolvidos na fraude e de mecanismos de fraude) que representam no total uma fraude de 573 milhões de ecus ao imposto. A análise destes casos é especialmente detalhada e foi baseada em diversos parâmetros (informações sobre o sujeito passivo, tipos e mecanismos de fraude, modo de detecção, cooperação, etc.) que permitem ter uma visão de conjunto bastante significativa..

de fornecedores inexistentes para mercadorias fictícias – criação de facturas de fornecedores existentes mas que ignoram a transacção – utilização dupla das mesmas facturas devidamente modificadas, etc.

3. Os tipos de fraude que engendram os mais elevados montantes de evasão ao imposto para cada caso são qualificados no presente relatório de “*grandes fraudes organizadas*”, nomeadamente:

a) constituição de sociedades ou entidades fictícias (com diversas denominações⁸) que têm por objectivo exclusivo a fraude aos impostos devidos, de acordo com diversos mecanismos (criação de novas sociedades que operam regularmente mas que desaparecem antes da primeira data de apresentação da declaração e de pagamento do imposto, ou após terem obtido reembolsos com base em actividades fictícias ou em documentos falsos; a transferência dos activos antes de uma declaração de falência fraudulenta para fugir ao pagamento dos impostos; criação de clientes/fornecedores para simular transacções, etc.); estes falsos sujeitos passivos encontram-se tanto ao nível interno como internacional;

b) “fraude carrossel” que, para a realização de operações comerciais, faz intervir toda uma cadeia de sociedades (reais ou fictícias) tendo em vista obter, para cada uma delas, uma série de benefícios fiscais indevidos em matéria de IVA (dedução ou reembolso indevidos), e, ao mesmo tempo, fazer desaparecer o rasto das mercadorias (reais ou fictícias) que são declaradas para exportação mas que na realidade são vendidas no mercado negro. Estes tipos de fraude estão ligados ao comércio internacional e intracomunitário por duas razões principais:

i) o sistema de tributação no destino permite aos evasores tirar proveito da isenção do IVA para os fornecimentos intracomunitários ou para as exportações;

ii) as crescentes dificuldades das administrações fiscais em detectar montagens fraudulentas “organizadas” no estrangeiro.

4. Outros tipos de fraude, entre os mais frequentes:

a) omissão de registo (a actividade realizada é desconhecida da administração e é portanto gerida no contexto da economia clandestina);

b) aplicação de taxas incorrectas;

⁸ São utilizadas diversas definições para qualificar este tipo de sociedades que são criadas para fins fraudulentos mas que ao mesmo tempo devem parecer sociedades normais: fénix, sociedades ecrãs, sociedades fantasmas, sociedades táxis, sociedades adormecidas, sociedades filtro, caixas de correio, etc.

- c) abuso do regime das trocas intracomunitárias bem como das importações/exportações;
 - d) falências fraudulentas (transferência dos activos de uma sociedade antes de ser declarada a respectiva falência para fugir ao pagamento do IVA devido).
5. Embora circunscritas à amostra analisada pelo SCAF, podem ser retiradas outras ilações interessantes, nomeadamente para o controlo e a análise de risco (ver capítulo 3):
- a) os operadores totalmente desconhecidos das administrações (operadores não identificados para efeitos de IVA) no momento da detecção da fraude são absolutamente minoritários;
 - b) a supressão (voluntária) dos sujeitos passivos dos registos coincide frequentemente com o ano da fraude;
 - c) quase metade dos sujeitos passivos implicados em fraudes carrossel ou em sociedades fictícias foram registados após 1992;
 - d) a maioria dos sujeitos passivos tinha menos de 5 operários e 20% eram sociedades em nome individual.

2.2 Sectores de risco

Tratando-se de uma actividade que se adapta continuamente às diferentes realidades nas quais se desenvolve e que tem sempre por objectivo tirar proveito das novas possibilidades que se apresentam, a fraude reveste formas diversas e variáveis. Os mecanismos de fraude alteram-se e adaptam-se em função de diversos factores, tais como o sector (construção, têxteis, automóvel, hotelaria, etc.), o tipo de actividade (produção, comércio a retalho ou por grosso, serviços, grande distribuição, etc.), bem como a qualificação jurídica e a natureza do sujeito passivo⁹. Contudo, podem ser identificados determinados sectores que aparecem como estando mais expostos ao risco de fraude.

Um dos sectores considerado de alto risco é o da construção devido à sua amplitude e à mobilidade dos operadores que o tornam difícil de controlar. O sector da construção, incluindo a reparação e a manutenção de edifícios e qualquer outra actividade complementar à construção, é notória e essencialmente afectado pela omissão de registo e pela remoção do imposto sobre os fornecimentos e as prestações, nomeadamente por parte das pequenas ou micro-empresas individuais cujos clientes são os particulares. Tendo em vista camuflar receitas e um volume de negócios não declarado, desenvolveram-se três tipos de actividades:

- trabalho não declarado, favorecido pelos clientes que não são sujeitos passivos, a troco de um desconto sobre o preço (geralmente bastante

⁹ É diferente o processo decisório de uma empresa em nome individual em relação ao de uma sociedade de capitais que dispõe na sua estrutura de organismos de gestão e de controlo.

atractivo para os clientes que, de qualquer forma, deveriam pagar o IVA sem ter qualquer direito à dedução);

- manipulação através de subcontratantes (entre outros: facturas falsas para operações fictícias, facturas de montantes fixos ou não transparentes, utilização de subcontratantes por sociedades não residentes sem registo de IVA);
- manipulação através do material utilizado e dos preços pedidos (p. ex. descontos não contabilizados sobre as aquisições, inventários fictícios, sinistros e roubos).

A não declaração das vendas e a correspondente remoção do IVA afectam em geral todo o comércio a retalho, caracterizado pelo elevado número de operadores, variedade de pequenas transacções, pagamentos em dinheiro, bem como por uma clientela particularmente sensível ao preço final, independentemente do IVA. Além disso, a situação não é uniforme para toda a categoria, devendo ser feitas distinções em função, por exemplo, da estrutura de venda do vendedor (grandes áreas comerciais ou pequenos comércios) ou do tipo de mercadoria (mercadorias pelas quais os compradores pedem o registo da venda ou um documento justificativo por motivos que não os fiscais, como a garantia).

Uma fraude generalizada no comércio a retalho consiste na aplicação incorrecta das taxas, sendo este tipo de fraude muito característico do sector da hotelaria, nomeadamente nos Estados-Membros que aplicam taxas diferentes para fornecimentos de bens (para consumo fora do estabelecimento) e prestações do serviço (consumo no local). A falta de contabilização abrange nomeadamente o comércio ambulante, as actividades sazonais e o comércio de veículos usados.

O comércio por grosso está particularmente exposto à “grande fraude organizada” (falsos sujeitos passivos, fraude carrossel, etc.) cujo objectivo consiste em tornar disponíveis mercadorias “líquidas de imposto” e, por conseguinte, a preços mais concorrenciais no mercado. Estas fraudes são por vezes muito importantes e podem mesmo engendrar autênticas distorções de concorrência. Casos bastante importantes a nível comunitário foram detectados nos sectores das carnes e animais vivos, têxteis, telefones móveis, equipamento audiovisual, veículos automóveis, bem como no sector dos componentes electrónicos, mercadorias de alto valor acrescentado e facilmente transportáveis.

O comércio de veículos é especialmente sensível à fraude. As diferenças entre as taxas do IVA e os preços nos mercados nacionais, bem como a importância relativa do investimento para os compradores, justificam operações fraudulentas que têm por objectivo deslocar o local de tributação. O sector é também afectado por importantes fraudes em carrossel (três reembolsos de IVA sobre o mesmo veículo podem ser suficientes para cobrir o seu custo total).

3. O CONTROLO

3.1 Contexto e definição

Os diferentes sistemas de controlo dos Estados-Membros resultam de diferentes experiências e de diversos factores como a organização¹⁰ e os procedimentos administrativos, o quadro legislativo¹¹, o equipamento técnico, a estrutura do tecido económico e social dos Estados-Membros, etc.

Contudo, as experiências dos Estados-Membros no plano do controlo permitem extrair determinados princípios gerais que deveriam guiá-los no seu esforço por melhorar a eficácia dos dispositivos de controlo e para melhor adaptar os seus procedimentos a uma realidade que evolui rapidamente.

As actividades tidas em conta no presente relatório não se limitam aos procedimentos de verificação propriamente ditos (controlo no local, investigações, etc.) mas referem-se a um leque mais amplo de actividades a montante (prevenção, análise de risco, programação, fixação de prioridades e outras actividades destinadas a aumentar o nível de cumprimento voluntário das obrigações) e a jusante (cobrança efectiva do imposto, corolário natural do controlo e elemento fundamental para garantir o efeito dissuasivo e a avaliação da eficácia da acção administrativa).

3.2 O controlo: um elemento dissuasivo fundamental do combate à fraude

A obrigação fiscal sempre foi confrontada com o interesse dos indivíduos de poderem dispor ao máximo dos rendimentos e das riquezas produzidas pelo seu trabalho livres de impostos, numa eterna oposição entre interesses dos sujeitos passivos e interesses da administração fiscal. No entanto, hoje em dia um princípio largamente aceite em matéria de fiscalidade é o de que o objectivo essencial de cada sistema fiscal consiste em promover o cumprimento voluntário¹² das obrigações fiscais, nomeadamente a autoliquidação, a declaração e o pagamento correctos do imposto sem intervenção prévia de uma actividade administrativa de controlo. A ideia de base assenta na existência de um “contrato” implícito ao abrigo do qual os sujeitos passivos pagam os impostos e os Estados fornecem serviços de qualidade, incluindo a eficácia na detecção dos sujeitos passivos que não cumprem as suas obrigações.

¹⁰ Alguns Estados-Membros integraram ou aplicaram as mesmas funções de controlo do IVA relativamente a outros impostos; por exemplo: impostos directos, impostos determinados oficiosamente, impostos especiais de consumo, prestações tributárias aduaneiras. Tal procedimento poderá facilitar a detecção da fraude ao IVA que é uma consequência da fraude existente nesses outros sectores. Com efeito, a administração do IVA está cada vez mais integrada nos impostos directos, na maioria dos Estados-Membros, como se pode depreender dos relatórios anteriores relativos ao artigo 12º.

¹¹ O sistema actual caracteriza-se por grandes divergências na aplicação das normas do IVA nos Estados-Membros.

¹² É preciso dizer que todas as recomendações que se seguem não permitirão suprir todas as lacunas cuja origem está nos próprios mecanismos, muitas vezes complexos, do regime IVA existente e que apenas num novo regime IVA baseado nos princípios esboçados no programa de trabalho da Comissão (Um sistema comum do IVA - Programa para o mercado único (COM(96) 328 final) poderá melhorar substancialmente o cumprimento voluntário das obrigações e do controlo do sistema.

A decisão de cometer uma fraude pode ser relacionada com a probabilidade de o evasor ser descoberto¹³, bem como com a natureza e a importância das sanções. De qualquer forma, o controlo fiscal, ou antes, o risco de um controlo fiscal, continua a ser um meio dissuasivo fundamental para manter um nível aceitável de cumprimento das obrigações fiscais e, em consequência, das receitas.

Uma abordagem correcta dos problemas da fraude fiscal impõe portanto que a eventualidade de ser detectado seja transformada em “quase certeza” e que os procedimentos de controlo sejam fiáveis e eficazes (tudo isto acompanhado por sanções realmente equitativas e dissuasivas¹⁴ e por procedimentos contenciosos eficazes e rápidos).

Confrontadas com uma vasta população de sujeitos passivos e um número crescente de declarações bem como com recursos limitados, as administrações têm uma necessidade urgente de seleccionar os sujeitos passivos a controlar. Para isso, é necessário distinguir duas fases:

1. Em primeiro lugar, é preciso definir uma taxa aceitável da cobertura dos controlos (percentagem de sujeitos passivos controlados no período de referência). Com efeito, é necessário evitar que, aumentando a periodicidade dos controlos (por exemplo, para controlar todos os sujeitos passivos de dois em dois anos), as verificações sejam de facto reduzidas a controlos rápidos e limitados aos aspectos formais¹⁵. Um sistema desta natureza reduziria fortemente o efeito dissuasivo do controlo, nomeadamente no que se refere às fraudes cuja detecção depende de controlos mais aprofundados;
2. Uma vez definido o número de sujeitos passivos a controlar, é necessário determinar quais são aqueles que devem efectivamente ser controlados e segundo qual prioridade. A acção do controlo será tanto mais eficaz quanto mais bem feita for a selecção; trata-se de dar aos operadores a “quase certeza” de que a fraude será detectada. A escolha resulta nomeadamente da análise de risco que, graças à definição de

¹³ Com efeito, a decisão de não cumprir correctamente as obrigações fiscais resulta de factores complexos de natureza e origem diferentes. Por exemplo, de um ponto de vista económico, o benefício imediato da fraude é aceitável em função do montante que poderia eventualmente estar em jogo, no futuro, em caso de detecção dessa fraude. Outros obstáculos ao cumprimento voluntário podem ser a pressão fiscal geral, a complexidade e a equidade do sistema de tributação, as relações entre administrações e sujeitos passivos, as limitações do controlo e das sanções, a apreciação da utilização dos impostos por parte das autoridades públicas, etc.

¹⁴ O seminário Matthaeus-Tax sobre “As sanções em matéria de IVA” (Viterbo – IT – Dezembro de 1996) sublinhou o papel do sistema das sanções (que devem ser flexíveis, eficazes e proporcionadas) para incitar os sujeitos passivos a cumprirem espontaneamente as suas obrigações.

¹⁵ O problema é mais complexo, uma vez que se refere aos princípios gerais que estão na base do sistema de controlo e nomeadamente os métodos de controlo adoptados. Com efeito, a combinação com o controlo dos impostos directos, o período considerado (um ou diversos anos), a minuciosidade das verificações, os controlos físicos dos stocks, as análises contabilísticas, os controlos formais, etc., influenciam fortemente a duração média de um controlo e portanto o seu número em função dos recursos disponíveis. Por esse motivo alguns Estados-Membros desenvolveram procedimentos flexíveis que têm por objectivo otimizar a utilização dos recursos, permitindo adaptar o método e a minuciosidade do controlo a cada caso individual.

determinados parâmetros de “perigosidade” fiscal, permite determinar os esforços da administração e definir prioridades em matéria de controlo.

Aliás, a eficácia do controlo não se mede unicamente em função do número de sujeitos passivos efectivamente controlados mas também pelo seu efeito multiplicador: os operadores em situação regular só podem ser favoráveis à realização de um controlo que restabeleça a equidade da tributação fiscal e as condições de uma concorrência leal, distorcidas pela fraude; os evasores (e os novos evasores potenciais do mesmo sector, da mesma região ou da mesma localidade) verão aumentar a tomada de consciência para a vigilância operada pela administração e os riscos das suas fraudes serem detectadas. Isto explica por que motivo uma avaliação correcta da eficácia do controlo deve ir mais além do que o simples montante da fraude detectada, para tentar ter em conta o efeito dissuasivo.

Além disso, diversas administrações nacionais fazem bastante publicidade à sua actividade de controlo e nomeadamente aos resultados obtidos.

Em conclusão, a Comissão considera que a situação actual exige que todas as administrações dos Estados-Membros se comprometam a atingir os dois objectivos seguintes:

- **assegurar o nível máximo de cumprimento voluntário das obrigações fiscais;**
- **reforçar o efeito dissuasivo do controlo, o que significa aumentar a percepção de “quase certeza” de detecção da fraude; os elementos-chave deste objectivo são a selecção dos sujeitos passivos, segundo parâmetros de risco, e o efeito multiplicador de uma acção de facto efectiva e eficaz.**

3.3 A gestão do controlo

3.3.1 A análise de risco

A análise de risco tem por objectivo determinar os factores que permitem melhor direccionar os controlos e atribuir-lhes uma ordem de prioridade. Os Estados-Membros recorrem cada vez mais à análise de risco e às outras técnicas de análise que permitem determinar previamente onde se situa com a maior probabilidade a fraude e elaborar assim uma ordem de prioridade das actividades de controlo.

Isto implica uma recolha sistemática e organizada de todas as informações disponíveis no sentido de determinar o quadro geral de referência bem como os factores de risco. No atinente aos sectores, a análise baseia-se em dados macroeconómicos (mercados, fluxos comerciais, importações, etc.) integrados por elementos relativos aos operadores do sector (dimensão, organização, património, volume de negócios, situação económica e financeira, etc.). A possibilidade de poder dispor de uma visão de conjunto dos riscos a um mesmo nível da fraude (regional ou local), parece necessária para direccionar os recursos da forma mais eficaz.

A análise pode também ser completada por outras informações: registo, exploração das declarações fiscais, resultados dos controlos¹⁶, cruzamento dos dados de origem fiscal com os provenientes de outras fontes (federações, organismos sociais), etc.

A difusão dos resultados para os níveis periféricos e/ou os serviços de controlo permitirá integrar as informações pormenorizadas disponíveis ao nível individual: em princípio, qualquer informação relativa directa ou indirectamente aos sujeitos passivos deveria ser recolhida e arquivada num processo individual elaborado pelo serviço competente para o seu controlo.

De entre estas fontes, os resultados dos controlos são decerto os mais importantes uma vez que, nomeadamente no caso do IVA, as irregularidades sobre as transacções engendram necessariamente efeitos em cadeia sobre os fornecedores e os clientes (sujeitos passivos). Outros elementos importantes ao nível individual podem ser os pedidos de reembolso, os dados dos mapas de síntese das trocas intracomunitárias, as licenças e autorizações administrativas, os anúncios e as ofertas publicitárias, etc.

Além disso, a atenção dos inspectores fiscais, ao definirem os elementos de risco, vai para alguns pontos que merecem uma vigilância especial, tais como:

- operações comerciais relativas a mercadorias de alto valor acrescentado e facilmente transportáveis (componentes electrónicos) ou aos sectores que apresentam uma probabilidade elevada de fraude em carrossel;
- sociedades que de repente geram um importante volume de negócios, apesar de terem sido criadas recentemente ou de terem tido até à data uma actividade reduzida ou inexistente, e que cessam repentinamente a respectiva actividade;
- sociedades que declaram um volume de negócios importante apesar de não disporem de meios de produção correspondentes. Neste caso, como no precedente, é lícito supor que essas actividades sejam puramente fictícias mas que, por outro lado, dão lugar à emissão de facturas de que tirará benefício a sociedade cliente para obter uma dedução ou um reembolso indevido do IVA¹⁷;
- sociedades geridas por pessoas com perfil de testa-de-ferro (pessoas demasiado jovens ou demasiado idosas, indigentes, com antecedentes penais, etc.);
- origem da posse dos activos de uma sociedade e “história” da sociedade e dos seus responsáveis. Trata-se aqui de verificar por exemplo se a

¹⁶ O estudo sobre a fraude realizado pelo SCAF demonstrou que um bom sistema de registo das informações sobre a fraude constitui um instrumento essencial que é bastante importante para a análise do funcionamento do próprio sistema, bem como para avaliar as razões da fraude. Além disso, a estrutura heterogénea dos sistemas nacionais de registo faz com que seja muito difícil ter uma ideia geral da evolução da fraude na Comunidade.

¹⁷ Nos dois casos supramencionados, as actividades importantes da sociedade, apesar de recentes e conduzidas num curto espaço de tempo, podem ser reais mas estimuladas pelos ganhos de competitividade obtidos pela totalidade da cadeia comercial devido a vantagens de IVA indevidas (diminuição dos preços de custo e dos preços de venda).

estrutura da sociedade provém de uma outra sociedade “fénix” (com simples mudança de denominação ou de firma) ou a implicação das pessoas (administradores, responsáveis) em anteriores casos de fraude;

- pedidos de reembolso de IVA importantes, nomeadamente quando a sociedade requerente é uma sociedade exportadora ou que realiza fornecimentos intracomunitários.

A disponibilidade de diversas fontes de informação bem como a sua exploração informatizada é primordial neste contexto¹⁸ e a maioria das administrações nacionais dispõe de e/ou desenvolve equipamentos técnicos e programas informatizados necessários¹⁹. Com efeito, é necessário que todos estes dados sejam registados em bancos de dados concebidos para os explorar e os comparar no sentido de determinar as tendências dos sectores e os factores de risco de fraude. Alguns Estados-Membros desenvolveram serviços de informações fiscais que estão encarregados da recolha de todas as informações possíveis a partir de qualquer fonte disponível (desde os dados detidos por organizações públicas até às comunicações anónimas) no sentido de poder centralizá-las junto de um só serviço que se ocupe da sua análise, avaliação, triagem, armazenagem e distribuição.

Alguns Estados-Membros organizaram redes especiais de informações focalizadas sobre o acompanhamento dos operadores implicados em fraudes anteriores, cujos dados são largamente divulgados em toda a administração fiscal nacional. Um Estado-Membro organizou um sistema que prevê a atribuição de um número de identificação único às pessoas implicadas em determinadas fraudes, com o qual se registam todas as informações úteis relativas às suas actividades económicas e profissionais. Outras bases de dados dizem respeito às empresas que apresentaram ou utilizaram facturas falsas, bem como às sociedades fictícias criadas exclusivamente com fins fraudulentos.

O esforço para direccionar os controlos segundo determinados parâmetros deverá ser completado por controlos aleatórios (tiragem à sorte - *random audits*). Isto permitirá, por um lado, verificar e reforçar a validade dos critérios utilizados e, por outro lado, evitar que os sujeitos passivos possam sentir-se ao abrigo de um controlo pelo simples facto de se situarem “artificialmente” fora dos parâmetros de risco.

¹⁸ Esta necessidade foi claramente evocada na conferência conjunta OCDE/HM Customs & Excises sobre “Os sistemas de informação em matéria de impostos indirectos” – Gatwick (Reino Unido), 17 a 19 de Março de 1997.

O estudo SCAF confirma a utilidade destas informações externas; a cooperação com outras administrações ou serviços (nacionais ou estrangeiros) para fins de controlo fiscal foi assinalada num quarto dos casos.

¹⁹ As conclusões do seminário Matthaëus-Tax de Malmö não deixam dúvidas quanto ao facto de as técnicas de controlo informatizadas serem cada vez mais importantes para a detecção da fraude.

Segundo a Comissão, os elementos fundamentais de um sistema de análise de risco que podem assegurar a eficácia do controlo são os seguintes:

- o desenvolvimento e o acesso rápido a todas as fontes de informação pertinentes, fiscais ou não fiscais, permitindo a sua recolha, exploração e difusão;
- um serviço especializado apto a analisar as informações e a conferir-lhes maior precisão;
- a colocação à disposição de todos os serviços operacionais e de controlo de sistemas de análise de risco e de alerta sobre a fraude conhecida ou suspeitada, permitindo nomeadamente uma fiscalização rápida e permanente dos operadores de risco;
- a manutenção de uma percentagem adequada de controlos aleatórios.

3.3.2 Meios de prevenção da fraude

Os Estados-Membros dedicam cada vez mais atenção à prevenção da fraude, nomeadamente através da recolha sistemática de dados que podem servir para a elaboração dos parâmetros de avaliação de risco de fraude.

O registo de um novo sujeito passivo²⁰ é um momento essencial para a prevenção pois permite estabelecer um primeiro contacto com a empresa, informá-la das suas obrigações e recolher informações importantes para alimentar as bases de dados sobre os sujeitos passivos e para integrar a análise de risco. Além disso, a população das empresas europeias é muito diversa e volátil, uma vez que é sobretudo composta de pequenas unidades que conhecem alterações frequentes, o que impõe às administrações um acompanhamento atento e constante.

Conforme o Estado-Membro, o registo pode dar lugar a controlos sistemáticos ou a simples visitas de informação. Alguns Estados-Membros procedem a “visitas pedagógicas” para “lembrar” aos novos sujeitos passivos os seus direitos e obrigações, mas igualmente para recolher elementos de avaliação de risco potencial.

Em geral os dados registados estão disponíveis e são acessíveis a todos os gabinetes nacionais e por via electrónica, mas os procedimentos de registo e as informações pedidas variam muito conforme os Estados-Membros, nomeadamente no que diz respeito ao número e ao tipo de informações.

O papel preventivo do registo pode tornar-se fundamental no caso de montagens fraudulentas baseadas em sociedades “fénix”. Com efeito, neste contexto, o registo pode contribuir para tornar mais difícil a criação e a utilização deste tipo de sociedades. Assim, no registo submetido ao pagamento de uma caução, sobretudo nos casos em que a realidade das actividades é posta em causa pela administração, pode ser pedido um capital inicial majorado. Tratando-se de falências fraudulentas e no caso em que os dirigentes tenham anteriormente declarado a liquidação da sua empresa uma ou diversas vezes, podem ser-lhes impostas condições mais severas de

²⁰ Estes argumentos foram desenvolvidos e aprofundados no seminário Matthaëus-Tax “Registo e radiação” que se realizou em Atenas em Junho de 1997.

direito comum para a constituição de uma nova sociedade, como a constituição de uma garantia.

Alguns Estados-Membros submetem as sociedades “adormecidas” a obrigações mínimas de informação sobre as suas actividades enquanto que outros procedem à sua supressão dos registos.

Os Estados-Membros que aplicam estas medidas (possibilidade que não é permitida pela legislação de alguns deles) sublinham contudo os riscos inerentes que elas comportam em relação à livre criação das empresas e o facto que um sistema demasiado restritivo não encoraja os operadores a sair da economia subterrânea.

Um outro elemento-chave na prevenção da fraude ao IVA consiste em verificar cuidadosamente os pedidos de reembolso de IVA não apenas em relação aos novos contribuintes mas também em relação a todos os outros pedidos de reembolso do IVA. Um Estado-Membro desenvolveu uma estratégia de verificação de toda a cadeia de empresas desde a fase inicial, na hipótese de um montante substancial de IVA dedutível ser reclamado. São pedidas as facturas ao sujeito passivo em questão no sentido de verificar por meios electrónicos se os comerciantes que emitiram as facturas estão registados. Se for descoberta uma empresa não registada, é efectuada uma visita de controlo para recolher informações complementares.

A Comissão sublinha portanto que:

tendo em vista reforçar a eficácia do controlo, o registo dos sujeitos passivos é importante para o cumprimento voluntário das respectivas obrigações e para melhorar a prevenção, além de que constitui um elemento essencial da análise de risco.

é preciso prever a utilização de um sistema de controlo da cadeia de empresas ou da cadeia de transacções para detectar pedidos abusivos de reembolso do IVA.

3.4 Os métodos de controlo e de investigação

3.4.1 As técnicas de controlo

Em princípio, o controlo tem por objectivo verificar o estabelecimento correcto do imposto, bem como a correspondência entre a actividade realizada e a que foi declarada. Isto implica toda uma série de investigações e verificações sobre o respeito das obrigações legais (facturação, dedução, registo, elaboração dos registos contabilísticos, declaração, pagamento, etc.) e a correspondência entre a contabilidade e a realidade económica (verificação dos *stocks*, existência ou não das operações registadas, essas operações referem-se de facto à actividade do sujeito passivo? há ou não correspondência entre vendas e capacidade produtiva? etc.).

As técnicas podem basear-se em investigações internas (controlo do cumprimento das obrigações fiscais, verificação da contabilidade, observação das condições de exploração da empresa, etc.) e externas que se apoiam na utilização de qualquer dado disponível mesmo que não seja na própria empresa, com o objectivo de poder verificar a correspondência entre a actividade real e a que foi registada na contabilidade. A título de exemplo, uma técnica externa largamente utilizada pela sua eficácia na detecção das

facturas falsas, do abuso do direito à dedução e da remoção do imposto sobre as vendas, é o controlo cruzado das facturas junto dos clientes/fornecedores ou junto dos organismos públicos ou privados (ver ponto 3.4.4).

A relação entre os dois tipos de investigação bem como o seu conteúdo e orientação depende da situação constatada caso a caso, mas está antes de mais ligada à natureza do sujeito passivo controlado, nomeadamente se se trata de um “verdadeiro sujeito passivo” ou de um “falso sujeito passivo” que foi criado com a única intenção de cometer fraude. Com efeito, uma dissimulação de actividade não pode ser apreendida pela simples análise da contabilidade e das declarações (eventualmente) preenchidas nem por investigações internas sobre uma estrutura que quase não existe. Neste caso, os controladores são confrontados com uma realidade bastante mais vaga e indefinida (inexistência de sede ou de sede fixa, inexistência de contabilidade, dificuldade em identificar os verdadeiros responsáveis ou administradores) e que, além disso, se torna mais difícil de reconstruir e de verificar *a posteriori*, nomeadamente com o decorrer do tempo.

O controlo no local parece ser o procedimento mais eficaz de observação e apreensão efectiva da realidade do sujeito passivo e de comparação com os registos contabilísticos. Uma apreensão directa da realidade torna-se necessária sempre que o controlo exige verificações dos stocks ou do fluxo das mercadorias (nomeadamente para definir o volume de negócios dos comércios a retalho que recebem sobretudo dinheiro líquido). De acordo com a experiência de um Estado-Membro, o rendimento do controlo com base em documentos justificativos é duas vezes inferior ao do controlo no local, nomeadamente em matéria de IVA.

O controlo das facturas é um dos controlos prioritários: a factura constitui um dos elementos da contabilidade, representando a prova formal da actividade bem como a base na qual se apoia a contabilidade. Uma análise aprofundada deste aspecto²¹ demonstra a oportunidade de privilegiar formas de controlo de facturas seleccionadas (consoante a análise de risco ou outros critérios) em vez de controlar sistematicamente todas as facturas.

Um Estado-Membro testou uma nova forma de controlo com vista a verificar o grau de cumprimento das obrigações mediante visitas no local (“*on site observation*”): o sujeito passivo é prevenido de um controlo iminente (mas não da data concreta) e, uma vez no local, os controladores recolhem diversas informações (incluindo os dados relativos aos empregados) que em seguida são comparadas com as informações prestadas nas declarações periódicas. Uma estimativa do risco de fraude pode assim ser estabelecida e empreendida a acção mais oportuna. Os resultados desta técnica fizeram com que estas visitas constituam actualmente 10% do total das visitas aos sujeitos passivos.

Diversos Estados-Membros desenvolveram controlos específicos em matéria de IVA, baseados em visitas rápidas e imediatas; outros dedicam uma atenção imediata ao controlo das sociedades que exercem a sua actividade num curto período de tempo.

²¹ Seminário Matthaeus-Tax de Madrid sobre o controlo das facturas, Dezembro de 1996.

A maioria dos Estados-Membros recorre cada vez mais à cooperação intracomunitária²². A Directiva 77/799 relativa à assistência mútua e o Regulamento 218/92 relativo à cooperação oferecem diversas possibilidades de intercâmbio e de informações: assistência a pedido, espontânea ou automática, interrogações do sistema VIES e pedidos “Artigo 5º” (pedidos de informações relativos a determinadas transacções), bem como contactos directos entre autoridades competentes ou outros serviços delegados por estas, no caso de interesse bilateral.

Em conclusão, a Comissão sugere:

- **que os procedimentos de controlo baseados nas visitas no local sejam privilegiados uma vez que demonstraram ser mais eficazes para uma apreensão completa e exaustiva da actividade realmente exercida pelos sujeitos passivos;**
- **que os procedimentos de controlo sejam suficientemente versáteis, a fim de melhor se adaptar às diferentes necessidades de controlo e permitir tratar imediata e rapidamente os problemas específicos IVA;**
- **a utilização sistemática e reforçada das possibilidades oferecidas pela legislação actual em matéria de cooperação administrativa entre os Estados-Membros.**

3.4.2 Abordagem sectorial

Alguns Estados-Membros desenvolveram programas e métodos específicos de controlo com base numa abordagem sectorial. Esses programas e métodos variam em função de diversos factores como sejam o sector controlado, a dimensão da empresa e a tipologia do sujeito passivo (indústria, agricultura, profissão liberal, etc.).

As experiências realizadas demonstraram que este tipo de abordagem:

- permite aos inspectores conhecer em profundidade os mecanismos e as especificidades do sector e, portanto, os últimos desenvolvimentos e tendências em matéria de fraude; desta forma, os procedimentos de controlo são mais adequados e precisos;
- facilita a recolha de dados específicos para análise de risco e a prevenção, verificando ao mesmo tempo a validade das análises precedentes e os resultados já obtidos;
- permite o estabelecimento de relações pautadas por maior rigor entre os representantes do sector e a administração.

Esta abordagem permitiu a um Estado-Membro aumentar em 30% as irregularidades descobertas no período de 1994-95 no sector automóvel.

Para facilitar estas iniciativas, alguns Estados-Membros divulgam guias, manuais ou monografias de auditoria que recolhem e explicam as práticas

²² Relativamente a esta matéria, ver dos dois primeiros relatórios elaborados pela Comissão em aplicação do artigo 14º do Regulamento nº 218/92. [documentos COM (94) 262 final, de 23.6.94 e COM(96) 681 final de 8.1.97]

recentes do sector que podem apresentar um interesse para os investigadores: tendências do mercado, margens normais, *modus operandi*, documentos contabilísticos específicos, rendimentos, processos de trabalho, percentagem de desfalques, etc. Estes guias e manuais deveriam estar disponíveis *on line* e ser continuamente actualizados com os últimos desenvolvimentos observados. Alguns Estados-Membros organizam cursos de formação ou divulgam boletins no sentido de dar a conhecer aos serviços de controlo as últimas informações.

Uma informação muito importante a divulgar diz respeito às técnicas práticas de detecção de determinadas fraudes; por exemplo:

- os indícios que permitiram detectar facturas falsas (má qualidade do papel, indicações aproximativas de alguns elementos como endereço, número de telefone, etc.; fotocópias ou documentos escritos à mão; números sistematicamente redondos, etc.);
- as análises dos fluxos financeiros e das mercadorias para detectar a aplicação incorrecta de taxas pelas grandes superfícies comerciais.

O recurso a unidades especializadas para proceder às operações de controlo é cada vez mais procurado devido às particularidades dos sujeitos passivos que operam nestes meios. Estas unidades, em ligação com todos os serviços envolvidos, dedicam-se a controlar a totalidade da cadeia comercial abrangida.

A eficácia do controlo das grandes empresas e/ou das empresas multinacionais exige que as administrações se esforcem por adaptar os seus procedimentos à realidade desses meios. A complexidade das estruturas (muitas vezes repartidas por diversos locais em vários países) e das organizações contabilísticas e financeiras, o seu nível de informatização, o imposto em causa, a importância do fenómeno de “evasão legal” (*tax-avoidance*) que acompanha as fraudes propriamente ditas, levaram alguns Estados-Membros a criar serviços especiais ou programas específicos baseados numa acompanhamento contínuo das empresas.

Alguns Estados-Membros desenvolveram técnicas específicas de detecção da fraude para sectores específicos, como por exemplo o “*test eating*” no âmbito da hotelaria.

À luz dos resultados das experiências de abordagem sectorial, a Comissão convida os Estados-Membros a:

- **desenvolver e reforçar a abordagem sectorial;**
- **elaborar e difundir largamente guias e manuais de auditoria;**
- **trocar as experiências nesta matéria;**
- **desenvolver cada vez mais a especialização na detecção dos casos de fraude, nomeadamente em sectores particularmente complexos.**

3.4.3 O poder de controlo

No que se refere aos poderes dos serviços de controlo, que são em princípio estritamente delimitados para respeitar os direitos dos sujeitos passivos, a situação varia bastante de um Estado-Membro para outro.

Assim, a possibilidade de efectuar procuras de documentos contabilísticos para além dos que foram apresentados pelo sujeito passivo está muitas vezes excluída; o acesso ao domicílio privado é em geral sujeito a autorização prévia de uma autoridade judiciária; as visitas inopinadas só são geralmente autorizadas em caso de suspeita motivada de fraude, e em alguns Estados-Membros estão completamente excluídas.

É importante que as administrações nacionais tenham a possibilidade jurídica de aplicar determinadas técnicas de controlo, e nomeadamente controlos abrangentes que permitam ter acesso a documentos secundários (documentação não estritamente fiscal ou contabilística), a elementos factuais assim como à observação das condições de exploração; na medida em que podem ser procurados e utilizados, esses elementos fornecem muitas vezes informações fundamentais para verificar a exactidão da contabilidade oficial (contratos, agenda com as reservas de mesas ou com reuniões com os fornecedores/clientes; registos de manutenção das máquinas e veículos, etc.).

Os procedimentos de avaliação automática só são possíveis quando uma empresa não apresentou determinados documentos ou declarações fiscais e compete a esta última estabelecer que a avaliação à qual se procedeu é errónea ou exagerada.

Algumas administrações podem igualmente enviar questionários aos quais os sujeitos passivos têm a obrigação de responder ou mesmo de apresentar cópia da documentação. Trata-se de uma faculdade muitas vezes utilizada para realizar controlos cruzados sem por isso utilizar e deslocar recursos de controlo importantes.

A questão dos poderes de controlo é um assunto muito delicado uma vez que deve representar o justo equilíbrio entre administrações e sujeitos passivos.

Neste contexto, a Comissão considera prioritária:

- **a procura de um equilíbrio óptimo entre as exigências do controlo e a salvaguarda dos direitos dos operadores;**
- **a adaptação dos poderes de controlo, de maneira a que estes se reforcem em função das suspeitas de fraude ou da gravidade da fraude suposta ou constatada.**

3.4.4 As investigações nos casos de fraudes organizadas

Nos casos em que o controlo não diz respeito a um sujeito passivo, como muitas vezes se passa nos casos das fraudes carrossel ou montagens fraudulentas, a detecção da fraude requer muitas vezes investigações complexas e vastas para reconstruir uma realidade totalmente dissimulada.

A maioria dos Estados-Membros declara-se preocupada com os fenómenos de fraude em carrossel e das sociedades fictícias uma vez que estas são muitas vezes concebidas e levadas a cabo por verdadeiras organizações cujo único objectivo é a fraude fiscal, muitas vezes ligadas a fraudes noutros âmbitos (tributação directa) ou outras formas de criminalidade (branqueamento de dinheiro, falsificação, contrabando, etc.).

As dificuldades extraordinárias de controlo denunciadas neste contexto devem-se nomeadamente aos seguinte factos:

- as sociedades fictícias utilizadas residem frequentemente num outro Estado-Membro ou num país terceiro o que, por um lado, torna mais difíceis os controlos e a eventual verificação da sua verdadeira natureza e, por outro lado, permite-lhes tirar proveito da isenção de IVA para os fornecimentos intra-comunitários ou para as exportações. Um exemplo clássico é a criação de falsos sujeitos passivos num outro Estado-Membro ou num país terceiro para os quais se declaram fornecimentos de bens em isenção mas que, de facto, nunca saem do Estado-Membro de origem; assim o vendedor deduz o IVA pago a montante e obtém a disponibilidade dos bens líquidos de imposto que poderá revender no mercado negro;
- as sociedades fictícias, constituídas na maior parte dos casos sob a forma de pequenas e médias empresas ou de gabinetes de ligação de empresas estrangeiras, utilizam os regimes fiscais simplificados criados na maioria dos Estados-Membros em seu proveito. Elas estão muitas vezes submetidas a obrigações fiscais ou jurídicas menores, o que não facilita o seu acompanhamento por parte das administrações fiscais nacionais²³. O mesmo acontece, *a fortiori*, quando as ditas sociedades não são registadas;
- as operações realizadas são muitas vezes divididas numa variedade de pequenas operações que *a priori* não apresentam interesse em termos de análise de risco;
- finalmente, as cadeias comerciais utilizadas fazem intervir, para além de uma localização das operações em diversos países sucessivos, uma variedade de sociedades ou de intermediários cuja duração de vida ou período real de actividade é bastante breve.

Com efeito, nestes meios tudo é concebido para parecer normal mas ao mesmo tempo para não deixar rastros: os sujeitos passivos surgem e desaparecem rapidamente, mudam frequentemente de firma, relocalizam-se em prazos curtos, não dispõem de uma verdadeira estrutura, não elaboram contabilidade ou fazem-no de uma forma muito reduzida e simplificada, etc. É essencial bloquear a tempo e imediatamente estas fileiras fraudulentas, recolher tantos elementos de prova quanto possível e identificar os verdadeiros responsáveis, tanto para fundamentar devidamente os avisos para pagamento de impostos como para assegurar a cobrança efectiva.

Ao nível intracomunitário, os serviços operacionais defenderam diversas vezes²⁴ a criação de sistemas de intercâmbio e de comunicação que sejam simultaneamente rápidos, directos, informais e sem carga burocrática.

²³ Assim, por exemplo, as PME estão muitas vezes submetidas a um regime fiscal simplificado segundo o qual as declarações têm uma forma mais simples e devem ser preenchidas menos frequentemente.

²⁴ Reuniões de Helsínquia, SCAF, Conferências dos controladores IVA europeus, Seminários Matthaeus-Tax, Conferência OCDE/HM C&E, etc.

A possibilidade de as administrações fiscais acederem aos dados dos organismos públicos ou privados²⁵ é primordial para detectar uma dissimulação de actividade, tal como o são as informações recolhidas junto dos fornecedores ou dos clientes da empresa em questão (facturas de compra de mercadorias, contratos assinados com a empresa, etc.). Por esse motivo a maioria dos Estados-Membros facilitou o acesso das autoridades fiscais a este tipo de informações, que são em seguida acrescentadas ao processo fiscal da empresa.

Para alguns Estados-Membros, a disponibilidade dos dados é assegurada por ligações *on line* com os bancos de dados.

Em conclusão, a Comissão:

- **sublinha** que o sucesso do controlo destes tipos de fraude reside na **detecção imediata da montagem fraudulenta e sobretudo na aplicação rápida de medidas preventivas;**
- **tendo em conta o carácter internacional deste tipo de fraude e, no sentido de evitar uma agravação do fenómeno, convida os Estados-Membros a reforçarem a sua cooperação na matéria e a adoptarem as medidas necessárias.**

3.5 Cobrança

Procedimentos eficazes de cobrança são o corolário natural das actividades de controlo, com vista a assegurar que o imposto devido seja colectado. O segundo relatório fora já dedicado aos problemas colocados pela gestão da dívida IVA e formulou sobre este ponto um determinado número de recomendações (ver Capítulo 4 e 6.2 ponto 6 XXX).

Tal como já foi antes referido, as administrações são confrontadas, em caso de fraude, com o risco de o devedor tentar evitar o pagamento da dívida IVA e subtrair os bens penhoráveis à cobrança coerciva. Isto exige uma atenção particular e uma rapidez de intervenção da parte das administrações. O presente relatório tem sobretudo em vista os obstáculos que se colocam aos Estados-Membros na fase de cobrança coerciva das dívidas do IVA.

Uma condição elementar prévia a uma cobrança forçada eficaz e rápida é que as administrações disponham de poderes jurídicos adequados com vista a aplicar uma penhora para execução. A este propósito, os Estados-Membros podem proceder de forma geral à penhora para execução de todos os bens do devedor em falta. Contudo, este processo depara-se muitas vezes com obstáculos de ordem jurídica ou prática (por exemplo, dificuldades de identificação dos bens penhoráveis, falta das informações necessárias para a cobrança forçada, nomeadamente no que se refere aos meios líquidos penhoráveis do devedor). Assim, enquanto alguns Estados-Membros têm grandes dificuldades em obter informações relativas à existência de contas

²⁵ Em geral, podem ser úteis as informações relativas aos contratos de telefone, fax, electricidade, etc. o registo dos veículos, as câmaras de comércio, os serviços de alfândega, os serviços de estado civil, as associações profissionais, etc., bem como qualquer outra informação específica a cada sector. Por exemplo, para o sector da construção, o acesso às informações detidas pelos organismos competentes em matéria de autorização de construção, dos registos prediais ou registos de hipotecas pode ser útil.

bancárias do devedor e dos saldos das mesmas, outros podem obter a penhora para execução com base em acordos com as organizações bancárias. É necessário sublinhar que a falta de harmonização das legislações nacionais neste âmbito é uma das principais razões da aplicação limitada pelos

Estados-Membros da assistência mútua (transfronteiriça) em matéria de cobrança²⁶.

Para serem eficazes, as medidas de cobrança coerciva de créditos devem ser tomadas rapidamente. Ora, a Comissão constatou em diversos Estados-Membros prazos demasiado longos entre o estabelecimento do imposto e a sua cobrança. Isto deve-se nomeadamente ao facto de o documento notificando o imposto ao sujeito passivo não ser em geral directamente executório na data-limite em caso de não pagamento e de ser necessário enviar um novo documento para proceder à cobrança coerciva. Estes prazos podem mesmo ser aumentados se o devedor intentar um recurso contra o título executório.

Em caso de suspensão dos processos de cobrança de dívidas devido a uma contestação, a prevenção das faltas de pagamento (por exemplo, mediante pedido de garantias ou aplicação de medidas conservatórias) não é sempre aplicada de uma forma suficiente pelos Estados-Membros face aos devedores fraudulentos, embora estes apresentem um grande risco de incumprimento. Além disso, quando a contestação não tem como resultado um abatimento, ou carece de fundamento, nem sempre são exigidos juros de mora a contar da data normal de pagamento do imposto, com o objectivo de compensar a vantagem financeira indevida do devedor.

Alguns Estados-Membros não têm a possibilidade de proceder a cobranças conservatórias na base de uma estimativa do imposto que será definitivamente devido, mesmo quando está em causa uma fraude fiscal.

É possível evitar a complicação de um processo de cobrança de créditos mediante a possibilidade de uma compensação do imposto devido pelo devedor com títulos da dívida pública de que o mesmo é beneficiário. No entanto, e na prática, esta medida eficaz é muitas vezes limitada às dívidas geridas pela mesma administração uma vez que não existe um intercâmbio sistemático de informações sobre este ponto entre as diferentes administrações.

A assistência mútua em caso de cobrança, mesmo quando é posta em prática, depara-se muitas vezes com dificuldades, nomeadamente pelo facto de apenas alguns Estados-Membros concederem às dívidas dos outros Estados-Membros os mesmos privilégios que concedem às suas.

²⁶ Ver segundo relatório da Comissão apresentado em conformidade com o artigo 14º do Regulamento 218/92 - COM (96) 681 final de 8 de Janeiro de 1997, p. 5. O relatório identifica toda uma série de obstáculos à aplicação da assistência em matéria de cobrança: não harmonização das restrições legais ou práticas em matéria de penhora para execução, regras que permitem atribuir a responsabilidade da cobrança aos dirigentes das empresas devedoras, prazos de prescrição para acção em cobrança, normas relativas ao segredo bancário, etc. Estão actualmente a ser elaboradas pela Comissão propostas para paliar esta situação não satisfatória e a Comissão proporá num futuro próximo alterações da Directiva 76/308/CEE do Conselho, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos.

Em conclusão, a Comissão sublinha a importância de:

- **zelar para que as autoridades competentes pela cobrança disponham dos meios suficientes (informações, compensação com outras dívidas, cooperação interserviços, bancos de dados) para cobrar rapidamente os impostos devidos;**
- **organizar a acção de cobrança através de uma informatização acrescida dos procedimentos que permita reduzir os prazos entre o estabelecimento da dívida e a aplicação das medidas de cobrança coerciva;**
- **melhorar a prevenção do incumprimento da obrigação de IVA, reforçando a aplicação das medidas conservatórias, incluindo a cobrança conservatória, com a exigência de garantias e a aplicação de juros de mora em caso de recurso não fundamentado que tenha originado atrasos no pagamento das dívidas de IVA;**
- **conceder às dívidas IVA dos outros Estados-Membros um tratamento equivalente às dívidas internas.**

4. CONCLUSÃO

O artigo 12º do Regulamento 1553/89 impõe à Comissão a obrigação de analisar, em colaboração com os Estados-Membros, a possibilidade de eventuais aperfeiçoamentos dos processos de cobrança do IVA, com o objectivo de aumentar a respectiva eficácia. A Comissão é chamada a elaborar, de três em três anos, um relatório sobre os progressos realizados.

A consideração da possibilidade de melhorar o controlo do IVA deve basear-se numa análise comum dos problemas e das possíveis soluções. O Capítulo 2 consubstancia a posição da Comissão sobre os problemas comuns dos Estados-Membros no controlo do IVA. O Capítulo 3 apresenta o parecer da Comissão sobre a melhor forma de combater a fraude, com base nos conhecimentos adquiridos sobre este fenómeno, e o resumo das práticas mais eficazes identificadas pelos Estados-Membros e apresentadas à Comissão.

Muitas dessas recomendações da Comissão já foram postas em prática por alguns Estados-Membros. No entanto, muito está ainda por fazer. A Comissão é de opinião que as recomendações elaboradas deverão ser analisadas pelos Estados-Membros, na medida em que permitem melhorar o controlo do IVA.

Essas recomendações baseiam-se, por um lado, na vontade de otimizar o respeito, por parte dos contribuintes, das suas obrigações e, por outro lado, de impedir a fraude mediante uma estratégia eficaz de controlo baseada na aplicação da análise do risco à selecção dos contribuintes que deverão ser controlados. Uma estratégia desta natureza precisa de um acesso imediato às informações importantes e o uso de controlos adequados e flexíveis bem como de acções de cobrança com vista a impedir a fraude fiscal. Para combater a fraude será necessário dispor de conhecimentos técnicos profundos em matéria de fraude, utilizar adequadamente os poderes públicos e estabelecer uma maior cooperação entre os Estados-Membros. A Comissão dará a sua contribuição através de programas como Fiscalis (por exemplo,

partilhando as experiências em matéria de luta contra a fraude) e de outros comités de trabalho com os Estados-Membros (ex SCAF).

Nos próximos três anos, a Comissão tenciona analisar com as autoridades competentes dos Estados-Membros a forma de melhorar a eficácia dos processos de controlo do IVA. Com esse intuito, a Comissão estudará, juntamente com os Estados-Membros, a totalidade dos respectivos processos de controlo. A análise e as recomendações elaboradas no presente relatório servirão de base para essa avaliação conjunta das possibilidades de aperfeiçoamento. O quarto relatório “Artigo 12º” apresentará os resultados desse estudo.

ISSN 0257-9553

COM(98) 490 final

DOCUMENTOS

PT

09 01 02 17

N.º de catálogo : CB-CO-98-518-PT-C

ISBN 92-78-38896-3

Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias

L-2985 Luxemburgo