



COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 15.5.2006
COM(2006) 210 final

2006/0069 (CNS)

Proposta de

DIRECTIVA DO CONSELHO

que altera a Directiva 2002/38/CE no que respeita ao período de aplicação do regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica

RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO

sobre a DIRECTIVA 2002/38/CE DO CONSELHO, de 7 de Maio de 2002, que altera, tanto a título definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica

(apresentados pela Comissão)

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

1) CONTEXTO DA PROPOSTA

- **Justificação e objectivos da proposta**

A Directiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de Maio de 2002, que altera, a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica, denominada directiva IVA sobre o comércio electrónico, contém numerosas disposições que, caso não sejam prorrogadas, caducam em 30 de Junho de 2006.

Aquando da sua adopção, foi previsto que as disposições relativas ao lugar de prestação desse tipo de serviços e a certas medidas destinadas a facilitar as actividades exercidas por empresas não europeias deveriam ser examinadas pelo Conselho antes de decorridos os três primeiros anos após a respectiva entrada em vigor e, se necessário, alteradas ou prorrogadas com base numa proposta da Comissão. O referido exame esteve na base de um relatório da Comissão ao Conselho que conseqüentemente figura em anexo à presente proposta. A adopção atempada das propostas da Comissão relativas ao lugar de prestação dos serviços (COM (2005) 334) e à simplificação das obrigações em matéria de IVA (COM (2004) 728) por parte do Conselho teria evitado a necessidade de prorrogar as disposições em questão, uma vez que essas propostas, de natureza mais geral, contém medidas destinadas a assegurar o cumprimento a longo prazo dos objectivos da Directiva 2002/38/CE. Todavia, devido à morosidade dos progressos a nível legislativo dos Estados-Membros no âmbito do Conselho, essas alterações não serão adoptadas antes da caducidade das medidas adoptadas em 2002. A fim de evitar que as medidas caduquem no corrente ano – o que ninguém deseja - a Comissão não tem outra alternativa a não ser propor a sua prorrogação temporária.

O principal objectivo da directiva de 2002 era preciso e consistia em corrigir uma lacuna evidente de uma das disposições fundamentais da legislação em matéria de IVA. A prestação de serviços por via electrónica não havia sido prevista na altura em que a Sexta Directiva IVA foi adoptada, tendo a aplicação das disposições tal como se encontravam antes das alterações introduzidas em 2002 tido resultados negativos. Não só os serviços prestados por via electrónica por operadores de países terceiros não eram tributados, como as empresas europeias eram obrigadas a pagar impostos sobre todas as operações desse tipo, independentemente do lugar de consumo. Esta situação conflituava com o princípio da neutralidade, que é um princípio fundamental em matéria de IVA e tem como objectivo impedir que os impostos falseiem as condições de concorrência e impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços (Primeira Directiva do Conselho em matéria de IVA 67/227/CEE).

A questão que se colocava era a de saber *onde* esses serviços deveriam ser tributados. O IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços e qualquer isenção requer uma disposição específica. Sempre que a evolução tecnológica ou das práticas comerciais origina lacunas no âmbito da aplicação da legislação, tem sido prática constante encontrar uma solução para o problema.

A directiva previa disposições destinadas a simplificar as obrigações em matéria de registo e de notificação, no intuito de facilitar a conformidade por parte de operadores não europeus, permitindo-lhes tratar apenas com uma única administração fiscal europeia da sua escolha. Esta disposição significou um progresso importante relativamente às normas vigentes que obrigavam os contribuintes a lidar directamente com cada administração em cuja jurisdição exercessem actividades tributáveis. Embora o âmbito de aplicação se limitasse aos prestadores de serviços de comércio electrónico não estabelecidos, a natureza inovadora deste aspecto de “balcão único” da legislação em matéria de IVA foi um factor que contribuiu para a inserção de uma cláusula de reexame obrigando a Comissão e os Estados-Membros a reexaminar a questão antes de decorridos três anos. O relatório da Comissão ao Conselho conclui que a directiva de 2002 funcionou de modo satisfatório, tendo atingido o seu objectivo. Na falta de uma decisão sobre a sua prorrogação ou substituição, as suas principais disposições caducariam e as regras aplicáveis aos serviços electrónicos deixariam de ser aplicáveis, passando novamente a ser aplicáveis as disposições em vigor antes das alterações que produziram efeitos em 2003. A fim de evitar tal situação, a Comissão propõe, pois, que as disposições em vigor, que deverão caducar no corrente ano, sejam prorrogadas por um período de 30 meses até 31 de Dezembro de 2008. Desta forma, haverá tempo suficiente para adoptar as duas propostas acima mencionadas e para os Estados-Membros assegurarem a introdução das mudanças infra-estruturais necessárias.

Esta proposta permitirá também manter em vigor, na medida em que estejam ligadas à Directiva 2002/38/CE, as disposições do Regulamento (CE) nº 1798/2003 do Conselho que tratam da troca de informações entre Estados-Membros necessária ao registo dos operadores no domínio dos serviços electrónicos para efeitos de IVA e à distribuição das receitas do IVA pelos Estados-Membros em causa.

- **Contexto geral**

A Directiva 2002/38/CE do Conselho foi adoptada principalmente com o objectivo de eliminar um efeito indesejado e inesperado da Sexta Directiva em consequência do qual as empresas da UE eram comparativamente obrigadas a aplicar e a cobrar o IVA em circunstâncias que representavam uma desvantagem às operações realizadas a partir de países terceiros.

A directiva satisfaz esse objectivo. Hoje em dia, o equilíbrio entre os operadores da UE e de países terceiros não representa um problema do ponto de vista do IVA e ninguém deseja voltar à situação existente antes da sua adopção.

Apesar de não ser o seu objectivo principal, a directiva também contribuiu para as receitas fiscais dos Estados-Membros. Além do imposto cobrado e pago pelos operadores de países terceiros registados para efeitos do regime especial, os montantes contabilizados pelas empresas que optaram por se estabelecer na Comunidade deverão muito provavelmente ser significativos. Todavia, é difícil quantificar o montante total, uma vez que as empresas que optaram por se estabelecer na UE o fizeram por motivos da mais variada ordem, sendo difícil distinguir com precisão, nas estatísticas publicadas sobre as receitas fiscais, as receitas provenientes do IVA cobrado sobre os serviços especiais abrangidos pela directiva. Um outro efeito sobre as receitas fiscais, que é imputável ao IVA pago pelas empresas da UE é o facto de com a adopção da directiva terem deixado de ter um incentivo para transferir as suas operações para fora

da Comunidade como forma de se defenderem da concorrência. O efeito combinado destes três factores confirma que é oportuno prorrogar as disposições pertinentes da directiva.

Nos últimos três anos, o mercado dos descarregamentos de empresas a particulares (*Business to Consumer* ou *B2C*) e dos serviços em linha atingiu uma certa maturidade, tendo-se tornado mais sofisticado do que na altura em que a directiva foi adoptada. De acordo com a IFPI (federação Internacional da Indústria Fonográfica), as vendas de música distribuída em linha triplicaram em 2005. Estão ainda pendentes determinadas questões regulamentares e jurídicas, relativas, por exemplo, à gestão dos direitos e ao descarregamento ilegal. Qualquer incerteza quanto ao futuro tratamento fiscal constituiria um passo atrás, que só poderá ser evitado com a aprovação da presente proposta de prorrogação.

Além de fomentar a incerteza, a não prorrogação das medidas voltaria a reavivar o problema da deslocalização das actividades comerciais, que constituiu um dos principais motivos que levaram à adopção das medidas em 2002.

- **Disposições em vigor no domínio da proposta**

A medida proposta constitui uma simples prorrogação da directiva em vigor (Directiva 2002/38/CE). No futuro, as disposições que caducam no corrente ano produzirão efeitos permanentes com a adopção das duas propostas já mencionadas, COM (2004) 728 e COM (2005) 334. Trata-se de medidas que dizem respeito, respectivamente, à simplificação das obrigações administrativas e ao lugar de tributação dos serviços em geral. Em larga medida devido ao seu âmbito muito alargado, os progressos legislativos têm sido mais lentos do que se esperava. Todavia, as medidas deverão ser adoptadas num futuro próximo, embora não antes da data de caducidade das disposições da directiva de 2002.

No seu conjunto, as duas medidas propostas assegurarão a correcta aplicação a longo prazo do IVA aos serviços electrónicos, em conformidade com os objectivos estabelecidos no artigo 5º da Directiva 2002/38/CE.

- **Coerência com outras políticas e objectivos da União**

As disposições cuja prorrogação se propõe estão plenamente em conformidade com a política consolidada da UE em matéria de IVA, prevista na Sexta Directiva IVA. A directiva de 2002 foi adoptada para colmatar uma lacuna da Sexta Directiva resultante das alterações tecnológicas e da necessidade de assegurar uma aplicação coerente do imposto.

2) CONSULTA DAS PARTES INTERESSADAS E AVALIAÇÃO DO IMPACTO

- **Consulta das partes interessadas**

Métodos de consulta, principais sectores abrangidos e perfil geral dos inquiridos

Nos dois seminários organizados no âmbito do Programa Fiscalis nos últimos três anos

para acompanhar o funcionamento da directiva de 2002 participaram representantes de todos os Estados-Membros e da maioria dos operadores do sector.

Síntese das respostas e modo como foram tidas em conta

Devido à natureza sensível da relação entre os sujeitos passivos e as administrações fiscais, não se afigura oportuno identificar os vários contributos para o diálogo nesta matéria. Todavia, todas as questões importantes que foram levantadas são abordadas no relatório da Comissão ao Conselho.

- **Obtenção e utilização de competências especializadas**

Não foi necessário recorrer a peritos externos.

- **Avaliação do impacto**

Para a Comissão, a única outra opção teria sido deixar caducar as disposições adoptadas em 2002.

Os motivos pelos quais tal opção não era realista são expostos no relatório da Comissão ao Conselho.

3) ELEMENTOS JURÍDICOS DA PROPOSTA

- **Síntese da acção proposta**

A proposta prorrogará o prazo de vigência previsto no artigo 1º da Directiva 2002/38/CE do Conselho, assegurando assim que as medidas adoptadas para corrigir a tributação de determinados serviços prestados por via electrónicas e de serviços de radiodifusão e televisão continuem em vigor.

- **Base jurídica**

Artigo 93º do Tratado e Directiva 2002/38/CE do Conselho.

- **Princípio da subsidiariedade**

A proposta respeita a um domínio da competência exclusiva da Comunidade, pelo que o princípio da subsidiariedade não é aplicável.

- **Princípio da proporcionalidade**

A proposta respeita o princípio da proporcionalidade pelo(s) seguinte(s) motivo(s):

O objecto da proposta é a simples prorrogação do período de vigência de uma medida prevista na Sexta Directiva IVA que está em vigor. Não existe uma alternativa pertinente.

As medidas adoptadas em 2002 revelaram-se positivas quer para os Estados-Membros quer para as empresas em causa. Não existe uma alternativa que permita atingir de forma mais eficaz os objectivos da medida original.

- **Escolha dos instrumentos**

Instrumentos propostos: directiva.

O recurso a outros meios não seria apropriado pelo(s) seguinte(s) motivo(s):

A presente proposta prorroga o período de vigência de uma disposição já adoptada numa directiva. Não existe nenhum meio alternativo para atingir este objectivo.

4) INCIDÊNCIA ORÇAMENTAL

A proposta não tem implicações quantificáveis para o orçamento comunitário.

5) INFORMAÇÕES SUPLEMENTARES

- **Cláusula de reexame/revisão/caducidade**

A proposta contém uma cláusula de revisão.

- **Tabela de correspondência**

Os Estados-Membros devem comunicar à Comissão o texto das disposições nacionais de transposição da directiva, bem como um quadro da correspondência entre essas disposições e a presente directiva.

Proposta de

DIRECTIVA DO CONSELHO

que altera a Directiva 2002/38/CE no que respeita ao período de aplicação do regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica

O CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia, nomeadamente o artigo 93º,

Tendo em conta a proposta da Comissão¹,

Tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu²,

Tendo em conta o parecer do Comité Económico e Social Europeu³,

Considerando o seguinte:

- (1) Foi efectuado o reexame previsto no artigo 5º da Directiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de Maio de 2002, que altera, a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica.
- (2) À luz desse reexame, afigura-se conveniente que, a fim de garantir o bom funcionamento do mercado interno e assegurar a continuação da eliminação de distorções, o regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica deve continuar a ser aplicado até 31 de Dezembro de 2008.
- (3) A Directiva 2002/38/CE deve ser alterada em conformidade,

¹ JO C [...], [...], p. [...].

² JO C [...], [...], p. [...].

³ JO C [...], [...], p. [...].

ADOPTOU A PRESENTE DIRECTIVA:

Artigo 1º

O artigo 4º da Directiva 2002/38/CE passa a ter a seguinte redacção:

“O artigo 1º é aplicável até 31 de Dezembro de 2008.”

Artigo 2º

1. Os Estados-Membros porão em vigor e publicarão, o mais tardar em 30 de Junho de 2006, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente directiva. Os Estados-Membros comunicarão imediatamente à Comissão o texto das referidas disposições, bem como um quadro de correspondência entre essas disposições e a presente directiva.

Os Estados-Membros aplicarão tais disposições a partir de 1 de Julho de 2006.

As disposições adoptadas pelos Estados-Membros devem fazer referência à presente directiva ou ser acompanhadas da referida referência aquando da sua publicação oficial. As modalidades daquela referência incumbem aos Estados-Membros.

2. Os Estados-Membros comunicarão à Comissão o texto das principais disposições de direito interno que adoptarem no domínio abrangido pela presente directiva.

Artigo 3º

A presente directiva entra em vigor no [...] dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

Artigo 4º

Os Estados-membros são os destinatários da presente directiva.

Feito em Bruxelas,

*Pelo Conselho
O Presidente*

RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO

sobre a DIRECTIVA 2002/38/CE DO CONSELHO, de 7 de Maio de 2002, que altera, tanto a título definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica

1. CONTEXTO

A Directiva 2002/38/CE prevê que, até 30 de Junho de 2006, a Comissão elabore um relatório sobre a sua aplicação e que, se necessário, proponha quer uma alteração do seu modo de funcionamento quer a prorrogação da sua aplicabilidade. O presente relatório responde à primeira obrigação. Além disso, a Comissão propõe igualmente uma prorrogação da aplicação da directiva até ao final de 2008. A fim de evitar uma duplicação de esforços com a Exposição de Motivos da proposta de prorrogação, o relatório incide sobretudo no impacto prático da directiva e na forma como esta é aplicada na prática.

As medidas tomadas em 2002 implicaram que a UE se tornasse a primeira jurisdição fiscal a tributar os serviços electrónicos, em consonância com os princípios desenvolvidos pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos⁴. Os princípios da OCDE em matéria de tributação do comércio electrónico foram adoptados em 1998, em Otava, e estabelecem que, quando sejam aplicados impostos sobre o consumo (tal como o IVA), os mesmos devem ser cobrados no lugar onde ocorre o consumo.

A presente análise diz respeito aos serviços contemplados pela directiva e às questões práticas que se colocam na administração do imposto, assim como ao seu contexto operacional a mais longo prazo.

2. ÂMBITO DO RELATÓRIO

2.1. Serviços electrónicos

Os serviços prestados por via electrónica contemplados na directiva são enumerados no Anexo L que contém a “Lista exemplificativa dos serviços prestados por via electrónica a que se refere a alínea e) do nº 2 do artigo 9º”, na qual figuram os seguintes exemplos:

Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas *web*, manutenção à distância de programas e equipamentos;

Fornecimento de programas e respectiva actualização;

⁴ Condições-Quadro de Otava em matéria de tributação do comércio electrónico:
<http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>

Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados;

Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;

Prestação de serviços de ensino à distância.

O Anexo L precisa que a simples comunicação por correio electrónico não cria por si só um serviço prestado por via electrónica.

Embora os exemplos possam parecer pouco precisos, importa ter em conta a necessidade de serem suficientemente genéricos para abarcar eventuais inovações na gama dos serviços de comércio electrónico.

Essa parte do texto foi completada na sequência de directrizes do Comité do IVA, que acabaram por ser concretizadas no âmbito de um regulamento do Conselho⁵.

Esta abordagem tem-se revelado eficaz, uma vez que assegura uma clara identificação dos serviços em questão. Os desenvolvimentos desde então verificados não criaram qualquer problema, não sendo necessário tomar outras medidas nesta fase.

2.2. Radiodifusão

Além de tratar dos serviços electrónicos, a directiva também alterou o lugar de tributação dos serviços de radiodifusão e televisão. As medidas especiais aplicáveis aos operadores de serviços electrónicos não estabelecidos não são aplicáveis neste caso, devendo os operadores de radiodifusão registar-se em cada Estado-Membro onde exerçam actividades tributáveis.

Ainda que a definição de radiodifusão não tenha suscitado problemas, qualquer distinção entre esta última e a categoria mais lata dos serviços electrónicos tem-se vindo a esbater nos últimos anos. O desenvolvimento do *podcasting*, do vídeo a pedido, do fluxo contínuo de dados e da difusão digital significa que se pode ter acesso ao mesmo conteúdo de várias formas. Com efeito, é possível fornecer conteúdos idênticos através da Internet, de redes de difusão interactivas ou tradicionais e de redes 3G.

À medida que os serviços de radiodifusão, de telecomunicações e electrónicos forem convergindo, será cada vez mais difícil justificar a existência de tratamentos fiscais distintos. As referências à radiodifusão na Sexta Directiva reflectem a intenção do legislador numa altura em que a tecnologia era mais simples. Além do consequente desequilíbrio em termos de competitividade, que provavelmente se agravará com o passar do tempo, é difícil compreender de que modo as aplicações cada vez mais sofisticadas ultimamente desenvolvidas poderão corresponder à intenção do

⁵ Regulamento (CE) n° 1777/2005 do Conselho, de 17 de Outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado JO L 288 de 29.10.2005, p. 1.

legislador numa época em que a recepção dos serviços de radiodifusão era bastante mais simples, não passando por vezes sequer de um serviço prestado localmente.⁶

A evolução tecnológica e a rápida adesão a novos canais de distribuição nos três últimos anos suscitaram novas questões que não foram contempladas na directiva. Todavia, a Comissão não averiguará se essas implicações requerem um tratamento legislativo antes de analisar a questão mais detidamente.

3. ADMINISTRAÇÃO PRÁTICA DO IMPOSTO

A directiva de 2002 constituiu uma medida inovadora ao prever medidas especiais para os operadores não residentes e ao introduzir novos conceitos e procedimentos de cobrança do IVA. Essas inovações tiveram um impacto tanto nas empresas como nas administrações fiscais. Por outro lado, temeu-se que a tecnologia e os protocolos do comércio electrónico se pudessem revelar incompatíveis com a cobrança do imposto ou mesmo que pusessem em causa a viabilidade do IVA enquanto imposto geral sobre o consumo de bens e serviços.

Tal como a experiência demonstrou, esses temores eram infundados. Com efeito, o funcionamento do sistema registou poucas dificuldades no dia a dia. De resto, esta era uma das condições prévias indispensáveis para que pudesse continuar em funcionamento sem alterações.

Devido aos muitos aspectos inovadores do imposto, a sua aplicação precisa na prática exigia que lhe fosse consagrada uma atenção especial. Para o efeito, os serviços da Comissão colaboraram estreitamente com as administrações fiscais e outras partes interessadas. Além de dois seminários Fiscais, foram efectuados contactos com uma série de operadores comerciais, incluindo consultores profissionais e fornecedores de infra-estruturas. Os serviços da Comissão colaboraram ainda com a OCDE sobre as questões da tributação do comércio electrónico, em especial no que respeita às directrizes em matéria de determinação do lugar de consumo.

Esta abordagem revelou-se útil para o exame dos efeitos da directiva e para a identificação de potenciais problemas. Em termos de funcionamento geral, as disposições serviram os objectivos definidos, não existindo nenhuma necessidade premente de alterar a legislação, excepto no que diz respeito à prorrogação do seu período de vigência. Por outro lado, era difícil prever determinados aspectos específicos da execução da directiva, pelo que não é surpreendente que, no âmbito de uma análise geral, sejam levantadas algumas questões.

A Comissão organizou dois seminários Fiscais para facilitar o processo. O primeiro tratou essencialmente o modo de ajudar os Estados-Membros a introduzir as novas disposições e a assegurar o respectivo cumprimento. O segundo seminário, realizado em 2004, tratou da forma como as mesmas estavam a ser aplicadas, procurando identificar algumas questões operacionais que pudessem causar dificuldades. Em ambos os seminários, os representantes do meio empresarial e dos organismos

⁶ O facto de a recepção dos serviços de radiodifusão estar incluída na mesma rubrica que “Entradas em espectáculos, teatros, circos, feiras, parques de diversões”, etc. parece confirmar este facto.

interessados que se ocupam de outros aspectos regulamentares do comércio electrónico deram valiosos contributos.

3.1. Relação com o regime de balcão único

Tanto para os Estados-Membros como para a Comissão, tornou-se rapidamente evidente que o novo ponto de identificação único não só se adaptava bem aos serviços electrónicos como constituía um modelo promissor para tratar de alguns aspectos mais problemáticos do comércio intra-comunitário. Foi assim que surgiu o regime de balcão único, que constituía o núcleo duro de uma proposta de amplo alcance destinada a simplificar as obrigações em matéria de IVA⁷ e que prevê um âmbito de aplicação muito mais vasto do que o do regime muito específico relativo aos serviços de comércio electrónico.

Nem todos os aspectos do regime dos serviços de comércio electrónico foram considerados adaptados a uma plataforma de dimensões decididamente muito mais importantes. O modelo de regime de balcão único proposto apresenta alguns aspectos distintos, nomeadamente no que diz respeito à forma de tratamento dos pagamentos fiscais, embora no respeitante à maior parte dos seus aspectos seja bastante idêntico ao regime dos serviços de comércio electrónico.

O volume de actividades tratado pelo regime de balcão único será significativamente superior ao do regime dos serviços de comércio electrónico. Não seria, pois, eficiente manter em funcionamento os dois regimes, prevendo-se que o regime de balcão único acabe por absorver o regime dos serviços de comércio electrónico.

A proposta relativa ao regime de balcão único indica como data de entrada em vigor 1º de Julho de 2006, que coincide com o termo da vigência da directiva sobre os serviços electrónicos. Todavia, os trâmites no âmbito do Conselho são bastante mais lentos do que a Comissão poderia ter imaginado, o que se verifica também no caso da proposta relativa ao lugar das prestações de serviços⁸, cuja aplicação estava também prevista para 1 de Julho de 2006, o que permitiria assegurar a continuidade das normas vigentes da Directiva 2002/38/CEE sobre o lugar de consumo.

Até à entrada em vigor dessas alterações, o regime e as normas especiais vigentes em matéria de lugar de tributação devem ser prorrogados. Além disso, se as disposições não forem prorrogadas, os problemas de tributação iniciais voltarão a colocar-se. As alterações introduzidas em 2003 foram bem absorvidas e colocam poucos problemas ao sector interessado. Uma interrupção do regime fiscal, que implicasse um retorno à situação anterior a 2003, não seria bem-vinda neste momento, nem para os operadores nem para as administrações fiscais.

⁷ COM(2004) 728. Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE a fim de simplificar as obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado; proposta de directiva do Conselho que define as disposições de aplicação relativas ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto na Directiva 77/388/CEE, a sujeitos passivos não estabelecidos no interior do país mas estabelecidos num outro Estado-Membro; proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) nº 1798/2003 a fim de introduzir as modalidades de cooperação administrativa no quadro do sistema de balcão único e do procedimento de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado.

⁸ COM(2005) 334. Proposta alterada de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços.

3.2. Questões relativas ao funcionamento quotidiano

Quando a directiva entrou em vigor, surgiram algumas preocupações quanto a possíveis dificuldades administrativas e de conformidade com as suas disposições por parte das empresas não-europeias prestadoras de serviços electrónicos na Comunidade. Com o passar do tempo, verificou-se que tais dificuldades não eram tão graves como se pensara.

Para a maior parte das empresas não-europeias, as mudanças não implicaram quaisquer obrigações em matéria de conformidade. As operações entre empresas (*B2B*) representam a maior parte dos serviços electrónicos em linha e, nesse caso, a conformidade com a directiva apenas diz respeito aos clientes europeus. A empresa destinatária que desses serviços tem de pagar o IVA à administração fiscal do país em que está estabelecida.

A obrigação fiscal só surge quando uma empresa não-europeia efectua prestações a clientes que não são empresas nem consumidores finais na UE. Determinar se um cliente é ou não uma empresa é uma questão que geralmente apenas implica uma simples verificação e, de resto, de acordo com as informações recebidas, não parece que tal tenha levantado problemas significativos para além de um ou outro caso isolado.

Uma empresa não-europeia com a obrigação de cobrar e pagar o imposto ao abrigo da directiva tem três possibilidades para se conformar com as disposições. A *primeira* possibilidade seria estabelecer-se num Estado-Membro. Efectivamente, tal equivaleria a operar na mesma base que uma empresa europeia e, para um número significativo de operadores, esta parece ter sido a escolha mais interessante. Esta opção pode muito bem ter sido motivada pela existência de uma taxa mais atraente do IVA aplicável, mas aparentemente algumas empresas também escolheram o seu lugar de estabelecimento por motivos que não se prendem com o IVA.

A *segunda* opção para os operadores não estabelecidos ao abrigo das disposições em vigor consistiria em registarem-se em cada um dos Estados-Membros em que exercem actividades tributáveis sem criarem um estabelecimento. Os dados disponíveis indicam que poucos foram os que optaram por esta possibilidade. Muito provavelmente, a perspectiva de terem de proceder a 25 registos e de satisfazer um número de obrigações distintas equivalente foi considerada pouco atraente.

A fim de evitar uma carga excessiva às empresas de países terceiros, a directiva prevê uma *terceira* possibilidade, isto é, um registo único num “Estado-Membro de identificação” seleccionado, prevendo para o efeito novas disposições simplificadas e inovadoras. O IVA é nesse caso calculado e cobrado de acordo com a taxa normal do IVA aplicada no Estado-Membro do cliente. Por último, os impostos assim cobrados devem ser pagos à administração fiscal de identificação juntamente com uma declaração em modelo normalizado com dados pormenorizados das actividades tributáveis exercidas nos vários Estados-Membros. Paralelamente, foi também criado um sistema para assegurar a transmissão ao Estado-Membro pertinente da parte das receitas fiscais que lhe corresponde, assim como dos dados necessários para efeitos

de confirmação⁹. A nível administrativo, os operadores não estabelecidos foram assim colocados numa situação comparável à de um sujeito passivo estabelecido que tem de lidar com uma única administração fiscal.

3.3. Determinação do lugar de tributação

Como se pôde verificar, existe um risco de conflito entre o recurso a aproximações no que respeita ao lugar de tributação (lugar de estabelecimento do cliente para efeitos da directiva) e uma interpretação estrita do lugar de consumo efectivo. Um endereço de facturação constitui geralmente um indício fiável do lugar de consumo, mas pode nem sempre dar o resultado correcto se sujeitado a um puro teste de consumo. À medida que os serviços abrangidos pela directiva se forem tornando cada vez mais móveis, esta questão poderá tornar-se mais significativa. Em determinadas circunstâncias, o resultado poderia colidir com os direitos dos países terceiros em matéria de tributação, o que seria contrário ao objectivo da directiva. Quando o lugar de consumo efectivo se situa num país terceiro, surgem questões de conformidade com os princípios da OCDE assim como com a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias quanto ao âmbito de aplicação territorial da directiva (por exemplo, o processo *Trans Tirreno Express/Ufficio Provinciale Iva C-283/84* e *Kohler/Finanzamt Düsseldorf-Nord C-58/04*). Actualmente, não existem orientações da Comunidade quanto a um método de verificação aceitável, em especial quando há alternativas. Seria muito possivelmente conveniente definir certas directrizes no que respeita à verificação da localização dos clientes, sobretudo quando um operador age de boa-fé, mas antes seria necessário obter uma confirmação da importância do problema. Se tal se justificar, o artigo 29º-A da Sexta Directiva, que prevê que o Conselho adopte as medidas necessárias à execução da directiva, poderá constituir um instrumento adequado.

3.4. Segmentação geográfica

Apesar de o comércio electrónico ser geralmente considerado uma actividade sem fronteiras, existem na realidade muitos exemplos de operadores internacionais que dividem os clientes segundo uma base geográfica. Os motivos para tal podem ser da mais variada ordem, incluindo objectivos comerciais, restrições aos direitos de autor e outras obrigações regulamentares. A segmentação geográfica também pode facilitar o cumprimento das obrigações fiscais do operador em sede de IVA na UE.

Quando um cliente entra num sítio da Internet e a ligação é identificada como sendo efectuada de um local na UE (provavelmente graças a um *software* de geo-localização), é imediatamente direccionado para o sítio da UE onde as obrigações em matéria de IVA fazem parte dos procedimentos normais de aquisição. Na esmagadora maioria dos casos, o mecanismo funciona sem problemas e tem a vantagem de assegurar uma gestão correcta para efeitos do IVA das vendas realizadas aos clientes estabelecidos na UE, uma vez que estas são separadas das restantes operações.

⁹ Regulamento (CE) n° 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, que altera, a título temporário, o Regulamento (CEE) n° 218/92 relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) no que se refere a medidas adicionais relativas ao comércio electrónico (JO L 264 de 15.10.2003, p. 1).

Apesar de não ser muito fácil toronar estes sistemas, é possível fazê-lo com uma certa determinação e capacidade. Os motivos para tal podem ser um maior leque de escolhas ou preços mais interessantes (o que não tem necessariamente a ver com o IVA) ou mesmo uma simples vontade de transgressão. Independentemente da razão, o resultado é que o consumidor comunitário adquire um serviço tributável junto de uma empresa que não está em condições de efectuar operações comunitárias. Não existem elementos que indiciem tratar-se de um fenómeno generalizado, mas que não deixa de poder causar dificuldades ao contribuinte respeitador da lei.

O facto de a directiva não prever um limiar significa que uma simples operação pode constituir um facto gerador de imposto. Para o operador não é fácil identificar em tempo real estas operações “extravasantes”, pelas quais pode posteriormente ser passível de imposto. Trata-se de um resultado que não poderia razoavelmente ter sido previsto na altura em que a directiva entrou em vigor, não existindo nenhuma disposição adequada a este respeito.

Por motivos de ordem prática, as administrações fiscais deveriam ser incentivadas a considerar essas operações ocasionais ou não intencionais por aquilo que são e, na medida em que não passem de operações desse tipo, a geri-las adequadamente tendo em conta a sua importância e em função do critério da proporcionalidade. Se tal se afigurar necessário para assegurar a conformidade e a coerência, o tratamento correcto poderia ser examinado pelo Comité do IVA e, se for caso disso, confirmado através do recurso ao disposto no artigo 29º-A.

3.5. Estatuto de sujeito passivo do cliente

A verificação do estatuto de sujeito passivo do cliente é essencial para qualquer decisão em matéria de tributação. Ora, a directiva não dá qualquer indicação sobre o modo como um operador deve estabelecer tal distinção. A esse respeito, regra geral, a prestação de serviços por via electrónica não difere de qualquer outra operação tributável, devendo o vendedor fazer a sua escolha com base nas informações disponíveis. O único aspecto que distingue esses serviços é a natureza quase instantânea da maioria das prestações de serviços por via electrónica, que deixa pouco tempo para reflectir sobre uma decisão ou para a adaptar retrospectivamente.

Alguns operadores expressaram o ponto de vista de que lhes deveria ser permitido estabelecer uma distinção unicamente com base em informações que possam ser verificadas em tempo real na base de dados do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES). Embora à primeira vista possa parecer razoável, esta opção apresenta uma série de inconvenientes. Embora o VIES seja um serviço em linha que permite confirmar instantaneamente a validade de um número de identificação para efeitos do IVA de um cliente, não se pode esperar que funcione como um guia definitivo para o estatuto de sujeito passivo. Trata-se de um mero elemento de um processo mais amplo. De momento, o VIES permite todavia identificar uma empresa e a ausência de número de identificação para efeitos do IVA constitui, na maior parte dos casos, uma indicação *prima facie* de que o operador não está a lidar com um sujeito passivo. A Comissão continuará a esforçar-se por melhorar a qualidade e a funcionalidade do VIES. Em resposta a um pedido das empresas, o sistema foi recentemente desenvolvido para poder tratar em simultâneo lotes de pedidos de verificação.

Todavia, poderá ser oportuno assegurar uma certa clareza e coerência no que respeita ao nível de verificação aceitável para as operações em linha. Para as operações em tempo real de reduzido valor, alguns Estados-Membros já consideram suficiente uma simples declaração do cliente, mas tal não é o caso de todas as administrações.

Trata-se de uma questão que exige um exame mais aprofundado, sobretudo se puder ser demonstrado que os serviços prestados por via electrónica se inscrevem num contexto especial.

3.6. Questões de equivalência

Como já foi referido, registou-se um aumento das actividades comerciais contempladas pela directiva. Em alguns casos, verificou-se um crescimento orgânico, tendo as novas aplicações sido prontamente aceites pelo mercado. Noutros, o aumento processou-se através de uma transição dos meios de comunicação tradicionais para os digitais. No sector da edição, os efeitos serão provavelmente significativos e duradouros.

Este sector tem beneficiado das disposições em matéria de taxas reduzidas do IVA aplicáveis às publicações, previstas no Anexo H da Sexta Directiva. Os efeitos positivos desta medida são amplamente reconhecidos e geralmente considerados um contributo sustentável para a realização de objectivos de política pública mais gerais. Aquando do debate sobre a directiva de 2002, colocou-se frequentemente a questão de saber se, tendo em conta a necessidade de assegurar a neutralidade entre os vários canais de distribuição, seria possível aplicar uma medida equivalente à edição em linha. Todavia, a própria natureza da passagem para a digitalização coloca vários obstáculos. A publicação electrónica abre caminho a toda uma gama de funcionalidades cada vez mais distantes das técnicas de impressão tradicionais e mais próximas das actividades de comunicação e distribuição electrónica em geral. Seria vão tentar identificar e isolar, para efeitos da aplicação de um tratamento fiscal especial, uma categoria de conteúdos em linha directamente equivalente ao material impresso.

A digitalização prosseguirá o seu curso e o sector atravessa um período de transição. À medida que os recursos em linha evoluem, o número de leitores de jornais vai diminuindo, assistindo-se inclusivamente a uma estagnação das receitas da publicidade. Os conteúdos dos livros são facilmente (pelo menos, do ponto de vista técnico) e amplamente digitalizados. Os consumidores têm cada vez mais à sua disposição conteúdos em formato digital expressamente criados com a distribuição em linha em mente. A iniciativa da Comissão em matéria de bibliotecas digitais¹⁰ reconhece a realidade deste processo, bem como a necessidade de fazer face aos desafios que se colocam no que respeita ao património cultural europeu e à conservação dos conhecimentos científicos.

É difícil imaginar uma forma útil de aplicar as medidas fiscais neste caso. As disposições em matéria de taxas reduzidas, contempladas no Anexo H, não são directamente transponíveis para um contexto digital. Embora nada na passagem para

¹⁰ COM(2005) 465 final de 30.9.2005 – Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões intitulada “i2010 : bibliotecas digitais”

a digitalização impeça a continuação da aplicação de uma taxa reduzida do IVA ao material impresso, não deixa de ser verdade que o IVA não recuperável suportado por determinadas instituições como as universidades e as bibliotecas não pára de aumentar. Apesar de consciente deste problema, a Comissão considera que este não é o local adequado para o abordar.

3.7. Jogos de azar ou a dinheiro

Desde 2003, o sector dos jogos de azar ou a dinheiro e das apostas em linha tem vindo a registar um desenvolvimento significativo.

Em muitos casos, o que está em causa é um jogo electrónico em linha ou uma plataforma electrónica em que os participantes apostam uns contra os outros ou jogam para ganhar uma quota-parte de um bolo comum. Frequentemente, o prestador do serviço não age como a “banca” ou um prestador de um serviço de registo de apostas, mas recebe uma comissão sobre o acesso ou a utilização do jogo. Trata-se, pois, claramente de um serviço tributável prestado por via electrónica na acepção da directiva relativamente ao qual deveria ser cobrado IVA. Os serviços de apostas e jogos de azar ou a dinheiro estão isentos do IVA ao abrigo do disposto na secção B, alínea f), do artigo 13º da Sexta Directiva, mas apenas nas condições e limites estabelecidos por cada Estado-Membro. Os Estados-Membros podem assim escolher as actividades que pretendem isentar, pelo que as actividades relacionadas com as apostas e os jogos de azar ou a dinheiro que não sejam especificamente isentas estão sujeitas a IVA. Todavia, a margem de manobra é limitada pelo princípio de neutralidade estabelecido pelo Tribunal de Justiça em numerosos acórdãos¹¹.

O lugar de tributação das apostas e jogos de azar ou a dinheiro fornecidos por via electrónica por operadores estabelecidos fora da UE é o lugar em que o consumidor do serviço está estabelecido, sendo a tributação determinada pelo modo como a isenção é aplicada pelo Estado-Membro de estabelecimento do consumidor. Quando a prestação é efectuada por um operador estabelecido num Estado-Membro, o lugar de tributação é actualmente o lugar em que o operador está estabelecido, sendo o tratamento fiscal determinado pela forma como o Estado-Membro aplica a isenção.

Nos casos em que as operações relacionadas com os jogos de azar ou a dinheiro não estão isentas, as modalidades de cobrança do IVA foram determinadas pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no processo C-38/93¹², tendo considerado que o montante tributável correspondia às receitas líquidas da operação e não ao montante total em jogo. Todavia, esta interpretação baseia-se em elementos específicos desse processo. No âmbito de outros processos¹³, o Tribunal exprimiu um outro ponto de vista relativamente a determinadas actividades relacionadas com jogos de azar.

A interpretação correcta destes acórdãos quando aplicados aos jogos de azar ou a dinheiro e às apostas em linha pode exigir uma clarificação, sobretudo nos casos em que uma distinção do tratamento em função do Estado-Membro em causa implica um encargo excessivo para o operador cumpridor das suas obrigações fiscais. Esta

¹¹ Por exemplo, processos apensos C453/02 e 462/02 (linneweber) e processo C-283/95 (Fischer).

¹² Glawe contra Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst – processo C-38/93.

¹³ Town and Country Factors Limited contra Commissioners of Customs and Excise – processo C-498/99.

questão merece um exame mais aprofundado, sobretudo em caso de alteração das regras vigentes em matéria de lugar de tributação dos serviços em linha prestados por um operador estabelecido na UE.

3.8. Conservação e disponibilização dos registos

Relativamente aos operadores não estabelecido, o disposto na secção B, nº 9, do artigo 26º-C da Sexta Directiva relativo à conservação e disponibilização dos registos reflecte o facto de estes não possuírem um estabelecimento na UE. Os procedimentos normais de verificação e de auditoria utilizados para verificar a conformidade deixam de ser relevantes quando uma empresa opera a partir de um local remoto. A distância só por si já cria problemas e a directiva procura resolvê-los de uma forma bastante directa, exigindo simplesmente que os operadores conservem registos com um nível de detalhe suficiente que permita verificar a exactidão das declarações de imposto. Esses registos devem ser disponibilizados electronicamente às administrações fiscais em causa, mediante pedido, e conservados por um período de 10 anos.

Nada indica que os operadores se tenham debatido com dificuldades para cumprir estas obrigações. Por sua vez, as administrações fiscais também nunca comunicaram ter-se deparado com quaisquer problemas ao pretenderem verificar as declarações de IVA apresentadas ao abrigo do regime especial. Uma disposição idêntica prevista no artigo 22º-A da Sexta Directiva prevê que as administrações fiscais possam de uma forma geral auditar os registos à distância. No entanto, o facto de não terem sido comunicados problemas por parte das administrações deve talvez ser ponderado tendo em conta o facto de não existirem elementos que indiquem que as referidas disposições tenham sido utilizadas de forma sistemática pelos Estados-Membros.

4. CONCLUSÕES

No âmbito do controlo da aplicação prática da directiva, a partir de 2003, foram estabelecidos contactos regulares e aprofundados quer com os Estados-Membros quer com muitos dos operadores em causa, A Comissão pôde assim identificar algumas questões que poderiam ter suscitado preocupações e seguir a sua evolução ao longo do tempo. Na maior parte dos casos, tratou-se de questões de relativamente pouca importância ou cuja solução deve ser procurada de outra forma. Se necessário, a Comissão continuará a seguir estas questões, a fim de assegurar uma resolução satisfatória.

Todavia, pode com toda a certeza concluir-se que a não prorrogação da directiva teria um efeito negativo importante em todas as partes interessadas. A experiência dos últimos três anos não deixa margem para dúvidas a este respeito. A prorrogação proposta permitirá alinhar o regime especial aplicável aos operadores não estabelecidos pelo regime, mais geral, de balcão único. Algumas das questões acima referidas são de natureza horizontal, pelo que poderão ser tratadas de forma mais eficaz num contexto mais amplo.

Ao avançar para a plena aplicação do regime de balcão único, a Comissão continuará, conseqüentemente, a ter em conta quer a experiência da administração quer dos operadores comerciais no que respeita à aplicação do regime relativo aos serviços electrónicos.