

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

COM(92)441 final

Bruxelas, 27 de Outubro de 1992

Proposta de

DIRECTIVA DO CONSELHO

QUE COMPLETA

**O SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR
ACRESCENTADO E ALTERA A DIRECTIVA 77/388/CEE
- REGIME ESPECIAL APLICÁVEL AO OURO -**

(apresentada pela Comissão)

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

I. INTRODUÇÃO

Em conformidade com a Sexta Directiva IVA, todas as operações que incidem sobre o ouro efectuadas por sujeitos passivos são em princípio tributáveis (sendo as únicas excepções as previstas no nº 1, alínea j), do artigo 14º e no nº 11 do artigo 15º). No entanto, com base no nº 3, alínea b), do artigo 28º e no ponto 26 do Anexo F, os Estados-membros têm a faculdade de manter, durante um período transitório, as isenções existentes no que diz respeito ao ouro que não se destine a utilização industrial.

Na sua proposta inicial de Décima Oitava Directiva, a Comissão havia previsto a supressão da referida derrogação a partir de 1 de Janeiro de 1986. Face às objecções apresentadas pelo Parlamento, a Comissão admitiu que a questão do IVA aplicável ao ouro devia, tendo em conta a especificidade deste sector económico, ser objecto de uma análise mais aprofundada e de uma proposta ad hoc.

A Décima Oitava Directiva do Conselho, adoptada em 18 de Julho de 1989, conferiu à Comissão o mandato para apresentar propostas relativas à supressão das derrogações remanescentes no quadro dos Anexos E e F (incluindo em consequência a relativa ao ouro que não se destine a utilização industrial), tendo em conta as distorções de concorrência existentes ou susceptíveis de se verificarem na perspectiva da realização do mercado interno. A maioria das restantes derrogações foram objecto, recentemente, de uma proposta de nova directiva (apresentada pela Comissão ao Conselho em 22 de Julho de 1992). No que diz respeito ao ouro, no entanto, tendo em conta a complexidade desta matéria, a Comissão comprometeu-se a apresentar uma proposta de directiva ad hoc.

Na realidade, a apresentação de uma proposta coerente sobre o ouro revela-se tanto mais necessária quanto a situação actual se caracteriza pela existência de divergências entre os Estados-membros, devidas não só à referida derrogação transitória respeitante ao ouro para investimento, mas também à grande diversidade de regimes fiscais aplicáveis ao ouro em geral, no quadro, por exemplo, das medidas de simplificação referidas no artigo 27º.

Verificam-se importantes divergências entre as legislações dos Estados-membros, bem como especificidades de tributação existentes no interior de determinados Estados-membros:

- Determinados Estados-membros que tributam o ouro encontram-se numa situação de desvantagem em relação a outros que o isentam. Nestes últimos Estados verifica-se uma tendência para acumular ouro; os Estados que o tributam encontram-se além disso na impossibilidade de abarcar as operações que incidem sobre títulos representativos deste ouro.
- As diferenças importantes dos níveis de tributação entre os Estados-membros deram origem a situações em que se constituíram sociedades fictícias com o objectivo de importar ouro de países com um nível fraco ou nulo de tributação, para em seguida o revender com IVA incluído e desaparecer sem pagar o imposto ao Tesouro. No âmbito do disposto no artigo 27º, alguns Estados-membros foram já autorizados a adoptar medidas com vista a limitar esta fraude.

A fim de evitar, na medida do possível, distorções de concorrência e fraudes, a Comissão propõe um dispositivo especial, mediante a inserção na Sexta Directiva de um artigo 26º A. Foi igualmente inserido um artigo 28º-P, a fim de tomar em consideração o regime transitório instituído pela Directiva 91/680/CEE relativa à abolição das fronteiras fiscais. De igual modo, foi suprimido o ponto 26 do Anexo F da Sexta Directiva.

II. AD ARTIGO 1º

(INSERÇÃO DO ARTIGO 26º-A)

A. ÂMBITO DE APLICAÇÃO

O âmbito de aplicação abrange apenas as entregas e as prestações de serviços. O facto gerador constituído pela importação for excluído do âmbito de aplicação, uma vez que se aplicarão as regras normais, incluindo nomeadamente a faculdade prevista no segundo parágrafo do artigo 23º da Sexta Directiva.

Os intermediários

É conveniente aplicar às prestações de serviços dos intermediários, ou seja, às pessoas que agem em nome e por conta de outrem, um regime idêntico ao previsto para as entregas que lhe estão associadas. Com efeito, tendo em conta o regime especial previsto e, nomeadamente, a isenção do ouro para investimento, pretende-se colocar em pé de igualdade as vendas e os serviços referentes a estas vendas, a fim de evitar que sejam afectadas, por este meio, as transacções sobre o próprio ouro.

O ouro escritural

Trata-se do ouro representado por títulos (certificados-ouro) ou depositado em contas (contas-ouro). Nos dois casos, o titular tem direito a uma quantidade de ouro depositada junto de uma instituição financeira.

No que diz respeito aos certificados, estes podem representar um direito de propriedade ou de crédito, ser nominativos ou ao portador, incidir sobre ouro identificado ou fungível.

No caso de um certificado de propriedade, a emissão e as eventuais transferências do título constituem, na realidade, entregas afectuadas no local em que o ouro se encontra; em contrapartida, na ausência de outras disposições (ver infra o ponto 2 da secção D), a entrega física de ouro contra um certificado não constitui uma entrega, uma vez que a transferência do ouro já foi efectuada simultaneamente com a precedente transferência do certificado.

No caso de um certificado de crédito, a emissão e as subsequentes transferências constituem prestações de serviços (bem distintas das dos intermediários).

Independentemente da natureza dos certificados, todas estas operações são abrangidas pelo âmbito de aplicação da presente directiva, quer a título de entregas, quer a título de prestações de serviços.

No que diz respeito às contas-ouro, estas caracterizam-se por um contrato de depósito (prestação de serviços). Este contrato pode ser precedido de uma entrega de ouro caso o depositante não tenha ele próprio trazido o ouro, mas o tenha adquirido ao banco em que abre a conta. As transferências da totalidade ou de parte deste ouro para outras contas-ouro são equiparáveis a entregas. O levantamento do ouro não constitui em si um facto gerador, uma vez que o ouro já foi entregue pelo banco ou foi trazido pelo titular da conta. As entregas de ouro a partir de uma conta-ouro não são expressamente referidas, dado estarem abrangidas pelo primeiro travessão do dispositivo relativo às entregas de bens em geral.

O mercado a prazo e as opções

Os contratos a prazo caracterizam-se pela obrigação de vender ou comprar uma determinada quantidade (pré-determinada) de ouro numa data fixa e a uma cotação variável. A opção consiste no direito de, comprar ou vender, mediante um "prémio", uma determinada quantidade de ouro a um preço determinado e numa data fixa. Estas obrigações ou direitos constituem prestações de serviços até ao momento em que ocorre a entrega.

B. DEFINIÇÕES

Estas definições têm por objectivo circunscrever o âmbito de aplicação dos dois regimes fiscais descritos nos pontos C e D. É de sublinhar que nestas definições se abandonou os conceitos de ouro para utilização industrial ou não, constantes do Anexo F da Sexta Directiva. Com efeito, é conveniente não basear os regimes do IVA na utilização que é feita do metal (e portanto nas intenções do comprador). O novo conceito de ouro para investimento (que serve de base à isenção) pretende abarcar as operações que, pelo seu carácter de investimento financeiro, não dão origem a um verdadeiro consumo do metal no estágio final ou no estágio de utilização industrial. Além disso, o conceito de ouro monetário que, à semelhança do ouro industrial aparece igualmente em determinadas legislações, permanece circunscrito ao ouro vendido aos bancos centrais, relativamente ao qual a Sexta Directiva já prevê uma isenção com dedução (nº 1, alínea b) do artigo 14º e nº 11 do artigo 15º). Esta última isenção, que diz respeito, tanto às entregas efectuadas no território do país como às importações, justifica-se pelo facto de o ouro monetário ser considerado, nos termos do disposto na Directiva 88/361/CEE relativa aos movimentos de capitais, como um capital financeiro dos bancos centrais. Todos os outros tipos de ouro, definidos na presente proposta de directiva como ouro para investimento ou como ouro que não o ouro para investimento devem ser considerados como mercadorias.

a) O ouro em geral

A definição do ouro em função do seu toque visa limitar o âmbito de aplicação da presente proposta.

Além disso, a proposta exclui expressamente determinadas moedas de ouro, bem como os objectos em geral. Com efeito, no caso das moedas não cotadas ou que não contenham uma quantidade suficiente de ouro está-se na presença de bens cujo valor é determinado, à semelhança dos outros objectos, sobretudo por outros factores que não o valor intrínseco do metal (valor artístico, numismático, etc.). Todos estes objectos estão sujeitos ao regime geral ou ao regime especial previsto no artigo 32º.

- No que diz respeito às moedas que, pelo contrário, são abrangidas pelo âmbito de aplicação da presente proposta, o critério da cotação reflecte o facto de se tratar de bens cujo valor evolui quase paralelamente ao do preço do ouro.
- No que diz respeito aos outros objectos, os Estados-membros têm a faculdade de os definir. Este facto parece não comportar inconvenientes de maior nas relações entre os Estados-membros. Com efeito, admitem-se divergências a nível das taxas, dentro de determinados limites, mesmo para um mesmo bem e estas nem sempre decorrem de uma diferença na qualificação do bem consoante o Estado-membro.

b) O ouro para investimento

A noção de ouro para investimento é delimitada, a partir da definição de ouro em geral tal como enunciada na alínea a), pela observância simultânea de duas condições. Por um lado, a ausência de uma entrega física garante que este regime se encontre limitado às operações que tenham um carácter de investimento financeiro. Por outro, o ouro para investimento caracteriza-se pelo facto de o vendedor ter o estatuto de profissional autorizado. Este aspecto revela-se útil para efeitos de controlo, dada a isenção prevista para este ouro. Deste facto decorre que o regime do ouro para investimento não se aplicará em caso de venda por um sujeito passivo não autorizado, mesmo que não ocorra uma entrega física.

Para além destas condições objectivas, os Estados-membros podem estabelecer determinadas características que o ouro para investimento deve possuir: por exemplo, a forma (lingotes, barras, etc.) e a obrigação de punção.

No que diz respeito ao conceito de entrega física, os Estados-membros dispõem da faculdade de o definir. No entanto, é necessário evitar que o depósito de ouro junto de um terceiro, ou mesmo de um vendedor, venha a ser utilizado como pretexto para alegar que não ocorreu uma entrega física. É necessário, nomeadamente, evitar este risco sempre que o ouro permaneça depositado junto do vendedor. Neste último caso, verifica-se uma entrega física sempre que o comprador possa livremente e a qualquer momento dispor do ouro, sem envolvimento da responsabilidade do vendedor-depositário na entrega física propriamente dita (é o caso, por exemplo, de um depósito de ouro efectuado por um comprador por intermédio da utilização de um cofre-forte do vendedor e a cujo conteúdo este último não tem qualquer direito de acesso).

c) O ouro que não o ouro para investimento

Sempre que não se verificar qualquer uma das condições e características, o ouro deixa de se considerar ouro para investimento, muito embora seja abrangido pelo âmbito de aplicação da presente proposta, na condição de corresponder à definição dada na alínea a). No entanto, este ouro fica sujeito a um regime diferente do aplicável ao ouro para investimento.

C. REGIME APLICÁVEL AO OURO PARA INVESTIMENTO

Este regime consiste na isenção com direito à dedução. Com efeito, não se revela adequado proceder a uma tributação generalizada do ouro quando este é objecto de transacções meramente especulativas ou financeiras. É o caso nomeadamente das transacções que não dão origem a uma entrega física, relativamente às quais a aplicação do IVA sobre o preço de venda, mesmo que este IVA fosse dedutível, constituiria um encargo susceptível de perturbar o mercado do ouro. Entre as transacções puramente financeiras, as transacções efectuadas por intermédio de títulos ocupam (ou têm tendência a ocupar) um lugar cada vez mais importante a nível do mercado europeu do ouro. Tendo em conta a velocidade de circulação destes títulos, seria extremamente difícil, ou mesmo impossível, tributar o ouro objecto de tais transacções, nomeadamente sempre que este se encontra num Estado-membro que não seja aquele em que ocorreram as sucessivas transferências do título. É verdade que este mesmo problema se pode colocar relativamente a outros bens, se bem que neste último caso o número reduzido de transacções configure uma situação totalmente diferente.

Por último, não deixa de ter interesse sublinhar que a isenção destas operações puramente financeiras vem, por um lado, reduzir os riscos de fuga do metal para países terceiros e, por outro, facilitar a manutenção do ouro no circuito legal.

D. REGIME APLICÁVEL AO OURO QUE NÃO O OURO PARA INVESTIMENTO

1. O regime normal

A partir do momento em que o metal deixa de preencher ou perde uma das condições ou características requeridas para se considerar ouro para investimento passa automaticamente à categoria do ouro que não é ouro para investimento. Na medida em que não se encontra prevista qualquer isenção para este último (excepto as referidas no nº 1, alínea j), do artigo 14º e no nº 11 do artigo 15º), o regime aplicável é o regime geral. No entanto, este regime geral engloba um determinado número de disposições específicas que se descrevem em seguida.

A obrigação para o sujeito passivo comprador de possuir uma factura com o seu número de identificação justifica-se pela necessidade de evitar que o sujeito passivo venha a deduzir o IVA sobre a sua compra de ouro e, em seguida, solicitar fraudulentamente o reembolso, no quadro das medidas previstas no ponto 4 infra.

A aplicação do regime de tributação implica obviamente que o ouro que se encontre num Estado-membro deverá ser tributado, mesmo que os co-contratantes não se encontrem aí. Este é um problema comum a todos os bens e para o qual, aliás, o artigo 21^o da Sexta Directiva prevê medidas específicas.

2. Equiparação da entrega física a uma entrega

É indispensável equiparar a uma entrega a entrega física que se segue a uma entrega isenta a título de ouro para investimento, a fim de evitar que o ouro chegue ao consumo industrial ou privado não onerado de IVA.

Uma vez que no próprio momento da entrega física não existe contrapartida propõe-se que se utilize como referência a cotação de mercado do momento. Assim, será possível colocar em pé de igualdade todos os compradores de ouro, que não seja para investimento, independentemente do momento em que ocorre a entrega.

3. O pro rata

Da equiparação da entrega física a uma entrega resulta o aumento artificial do volume de negócios que confere direito a dedução. Com efeito, este novo facto gerador foi criado unicamente por razões de técnica fiscal. Deste modo, não pode ser dissociado da anterior entrega, que, em virtude do facto de não ter originado uma entrega física, tinha sido isenta com direito a dedução. A fim de evitar abusos no exercício do direito à dedução propõe-se que, aquando da entrega física, o volume de negócios a constar do numerador e do denominador do pro rata a título desta entrega apenas seja constituído pela diferença entre o valor da entrega isenta e o valor (actualizado) da entrega física (mais-valia ou menos-valia).

4. a 8. As entregas de ouro que tenha sido tributado sem direito a dedução

Foi referido o problema respeitante à existência do imposto residual e à dupla tributação que ocorreriam sempre que o ouro, sobre o qual incidiu um imposto não dedutível, viesse a ser reintroduzido no circuito económico.

É óbvio que este problema não é específico do ouro, uma vez que ocorre na generalidade dos casos, independentemente da natureza do bem. Aliás é esta a razão pela qual existe o regime especial proposto pela Comissão para os bens em segunda mão, os objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção.

A nível teórico, podem encarar-se diversas soluções. Não deixa de ter interesse compará-las e avaliar os respectivos limites.

O sistema de reembolso generalizado

Este sistema assenta na ideia de que o regime que consiste em tributar a margem, se bem que susceptível de resolver o problema da dupla tributação na maioria dos casos, não parece ser adequado ao caso do ouro. Com efeito, se se analisar de perto a realidade económica verificar-se-á que, à excepção de alguns casos raros, os bens em segunda mão que não o ouro, abrangidos pelo regime da margem, uma vez introduzidos no circuito económico pela segunda vez são objecto de um número muito limitado de transacções.

Em contrapartida, o ouro enquanto objecto de investimento é passível de um número ilimitado de transacções. É pois necessário reconhecer-se que os sistemas de tributação da margem minimizam mas não eliminam completamente os efeitos do imposto residual: este último não deixa de aumentar em função da extensão do circuito económico, pelo próprio facto de o imposto sobre a margem se incorporar no preço e não poder ser deduzido pelo comprador seguinte. O valor extremamente elevado do ouro, bem como o grande número de transacções sucessivas de que pode ser objecto vêm amplificar este fenómeno.

Além disso, na ausência de medidas específicas, o sistema da margem tenderia a eternizar-se. Com efeito, a partir do momento em que o ouro seja vendido por uma pessoa que não beneficiou de direito à dedução, todas as revendas sucessivas deste mesmo ouro por sujeitos passivos ficariam sistematicamente sujeitas ao regime da margem.

Foi ainda referido o risco de se chegar a uma situação em que o preço de remuneração do vendedor viesse a ultrapassar o nível da cotação na bolsa (imposto incluído), o que seria impraticável.

Existe igualmente um certo receio que se verifiquem fraudes, na medida em que o sujeito passivo revendedor teria todo o interesse em aumentar artificialmente o seu preço de compra junto dos particulares, com vista a diminuir a margem tributável.

Nesta base, foi sugerida a abolição em geral do imposto residual mediante o seu reembolso, aquando da revenda do ouro ao vendedor que não tenha tido direito a dedução (não sujeito passivo ou sujeito passivo isento).

Este reembolso, que se poderia efectuar por intermédio do Estado ou do sujeito passivo comprador é à primeira vista muito atraente devido à sua neutralidade. Deste modo, não subsistiria qualquer imposto residual independentemente da extensão do circuito económico ou do estatuto dos agentes económicos (sujeito passivo ou não sujeito passivo) intervenientes.

No entanto, este sistema de reembolso generalizado apresenta vários inconvenientes:

1) na hipótese do reembolso pelo Estado, caso, por exemplo, um particular que tenha comprado ouro com IVA o venha a revender a outro particular, este último recebê-lo-á sem IVA;

2) na hipótese do reembolso pelo comprador, o particular que venda a outro particular só poderá recuperar o IVA pago mediante um aumento correspondente do preço de venda: o que está na origem de uma nova cadeia de imposto residual. A fim de evitar esta situação, seria necessário que o primeiro particular transferisse para o comprador (também um particular) o seu direito ao reembolso. Se imaginarmos uma situação de transacções em cadeia entre particulares é fácil apercebermo-nos da dificuldade de ir acompanhando ao longo do tempo este direito ao reembolso. É também fácil compreender os riscos de fraude que adviriam se um particular fizer valer o direito ao reembolso com base numa factura, mesmo relativamente recente, e em relação à qual o Estado não tenha possibilidade de exercer qualquer controlo, por exemplo, em virtude de ter decorrido o prazo de prescrição.

Além disso, este reembolso só é possível no caso de o particular ter recebido e conservado uma factura emitida de acordo com determinadas condições: o que seria susceptível de excluir do sistema o ouro já em circulação.

O sistema de reembolso limitado

Um dos meios possíveis para obviar aos inconvenientes associados à transferência de facturas consistiria em conceder o reembolso ao particular vendedor apenas no caso de este vender a um sujeito passivo tributado o ouro que comprou a um outro sujeito passivo tributado (sujeito passivo --> particular --> sujeito passivo).

Este sistema, que seria de molde a eliminar as transferências sucessivas de facturas, apresenta contudo os outros inconvenientes do sistema de reembolso generalizado: nomeadamente, a dificuldade de acompanhar ao longo do tempo o direito ao reembolso (problema do controlo) e o risco de excluir do sistema o ouro já em circulação.

No que diz respeito às modalidades de reembolso (pelo Estado ou pelo sujeito passivo comprador), é conveniente analisar as consequências de cada uma delas nas seguintes duas situações:

a) Em regime definitivo:

- aa) se se deixar aos Estados-membros a faculdade de escolher entre as duas modalidades (Estado ou comprador), o detentor do direito ao reembolso corre o risco de não ser reembolsado. É este, por exemplo, o caso de um particular que tenha comprado ouro num Estado em que se optou pelo reembolso pelo comprador e que venha a revender este mesmo ouro num Estado que tenha optado pelo reembolso pelos poderes públicos;
- ab) se se instituir um regime obrigatório de reembolso pelo Estado previlégiam-se as compras efectuadas aos não sujeitos passivos, em relação às feitas junto dos sujeitos passivos. Com efeito, na medida em que um não sujeito passivo for reembolsado pelo Estado, o comprador não tem que pré-financiar o IVA que teria de pré-financiar caso comprasse a um sujeito passivo;
- ac) se, a fim de evitar o inconveniente referido na alínea anterior, se instituir um regime obrigatório de reembolso pelo sujeito passivo comprador surgem outros problemas. Se, por exemplo, um particular efectuar uma venda a um sujeito passivo, este será obrigado a apresentar a factura de compra do particular, uma vez que de outro modo o Estado não teria qualquer meio para determinar o fundamento do reembolso (os particulares não estão, em princípio, sujeitos a controlos). Neste contexto, surge uma dificuldade adicional derivada do facto de que se o particular tiver uma factura estrangeira emitida aquando da compra do ouro num Estado-membro que não seja o seu, o sujeito passivo comprador deve efectuar uma conversão para a moeda da transacção.

b) Em regime transitório:

- ba) se se deixar aos Estados-membros a faculdade de escolher uma das duas modalidades (Estado ou comprador), as consequências serão as mesmas que as referidas na alínea aa);
- bb) se se instituir um regime obrigatório de reembolso pelo Estado, não se verifica o inconveniente descrito na alínea ab). Com efeito, no que diz respeito às vendas efectuadas entre sujeitos passivos, o comprador não pré-financia o IVA em regime intracomunitário nem (de acordo com a abordagem referida em ad artigo 2º (artigo 28º-P) em regime interno; passa-se o mesmo em relação às compras efectuadas a um particular (que seja reembolsado pelo Estado). No entanto, colocam-se problemas de controlo. Na realidade e a fim de garantir a legitimidade do reembolso, o Estado deve poder, por exemplo, impor determinadas obrigações, tais como a apresentação de uma declaração de compra por parte do adquirente sujeito passivo. É necessário reconhecer que, em determinados casos, o Estado em que se efectua o reembolso muito dificilmente poderá verificar a validade de uma tal declaração, nomeadamente sempre que esta provenha de um adquirente de outro Estado-membro. Além disso, no caso de ser anulada a venda efectuada por um não sujeito passivo (ou por um sujeito passivo sem direito a dedução), o montante reembolsado pelo Estado ao vendedor deveria logicamente ser devolvido, na condição de o Estado ter

conhecimento da anulação. Competirá aos Estados-membros, no quadro de uma assistência mútua, encontrar soluções para estes problemas.

Por outro lado, o Estado-membro do adquirente tem interesse em controlar as compras deste último, com vista a verificar as entregas subsequentes. De qualquer forma, é impossível evitar a priori, o conjunto dos riscos associados a reembolsos indevidos. Não deixa de ter interesse lembrar que este risco se verifica já noutros domínios, tais como o regido pela Oitava Directiva;

- bc) as objecções que constam da alínea bb) conduziriam a que se transferissem todas as obrigações para o sujeito passivo comprador, incluindo a do reembolso, facto esse inaceitável, uma vez que as compras efectuadas a particulares se encontrariam numa situação de desvantagem (pré-financiamento) em relação às compras efectuadas a sujeitos passivos (ausência de pré-financiamento, tendo em conta o mecanismo do "reverse charge" descrito em seguida no ponto III-1).

O sistema misto (reembolso limitado mais margem)

A maioria dos inconvenientes do sistema de reembolso limitado devem-se à dificuldade de controlo do direito ao reembolso, a partir do momento em que este é admitido sem qualquer limite temporal. Daí a necessidade de se fixar um limite a partir do qual o reembolso deixa de ser permitido. Cada Estado-membro deverá poder fixar este limite em função, por exemplo, do prazo de prescrição que tenha estabelecido para efeitos de controlo.

Na condição de se introduzir uma tal medida, o sistema de reembolso limitado parece uma solução adequada para fazer face ao problema do imposto residual, evitando simultaneamente a maioria dos inconvenientes acima descritos.

Este reembolso limitado será concedido:

- a) aos não sujeitos passivos (ou aos sujeitos passivos que não tenham tido qualquer direito a dedução). O reembolso não será concedido a um sujeito passivo que tenha tido direito a uma dedução parcial.

Com efeito, neste caso, surgiriam numerosos problemas⁽¹⁾. Além disso, é justamente no sentido de evitar problemas que o ponto B, alínea c), do artigo 13º da Sexta Directiva determina que não serão isentos os bens que tenham sido objecto de uma dedução, mesmo que pouco significativa, aceitando-se assim, de certo modo, a dupla tributação;

- b) sempre que este não sujeito passivo (ou o sujeito passivo que não tenha tido qualquer direito a dedução) revender⁽²⁾ a um sujeito passivo com direito a dedução (mesmo que parcial) o ouro comprado a um sujeito passivo que lhe tenha facturado o IVA. Por ocasião desta revenda, não é relevante que o comprador tenha direito a uma dedução total ou parcial, uma vez que poderá deduzir o montante do reembolso de acordo com o seu pro rata.

No que diz respeito às modalidades de reembolso, a ponderação das vantagens e desvantagens de cada procedimento leva-nos a dar a preferência, em regime definitivo, ao reembolso pelo sujeito passivo comprador e, em regime transitório, ao reembolso pelo Estado.

Este sistema parece poder funcionar na maioria das situações. No entanto, é oportuno procurar uma solução complementar para um número limitado de casos, relativamente aos quais não se revela adequado.

Trata-se dos seguintes casos:

- a) caso em que o vendedor não sujeito passivo (ou sujeito passivo sem qualquer direito à dedução) tenha comprado ouro a um não sujeito passivo (ou sujeito passivo sem qualquer direito à dedução). Neste caso, o reembolso não é possível, uma vez que o interessado não pode apresentar uma factura, que inclua o IVA, emitida em seu nome;

(1) Estes problemas dizem respeito, sobretudo, à dificuldade de acompanhar as variações do pro rata. Com efeito, se se conceder um reembolso a um sujeito passivo que tenha deduzido parcialmente (por exemplo 10%), o reembolso incidirá em primeiro lugar sobre 90%. Se, no final do ano, o pro rata definitivo se vier a revelar superior a 10%, o sujeito passivo deverá restituir o imposto correspondente que o Estado já lhe tenha reembolsado, no quadro do presente regime especial. Este exercício de ajustamento poderá prolongar-se durante o período de regularização dos bens de investimento (as reservas bancárias de ouro podem entrar nesta categoria).

(2) A propósito desta revenda, vale a pena referir que razões de segurança jurídica levaram a que se redefinisse a entrega (para efeitos de aplicação do regime de reembolso) a fim de abranger o caso das entregas efectuadas por não sujeitos passivos. Com efeito, o conceito "clássico" de entrega encontra-se associado ao estatuto de sujeito passivo do vendedor.

- b) caso em que o revendedor não sujeito passivo (ou sujeito passivo sem qualquer direito a dedução) não apresente factura (o que acontece, por exemplo, no caso da perda da factura ou do ouro em circulação);
- c) caso em que o prazo de validade da factura tenha sido ultrapassado, nos termos do estabelecido pelo Estado-membro para efeitos de reembolso.

Em todos os casos em que o reembolso se torna impossível, é evidente que o revendedor não sujeito passivo transfere para o seu comprador o imposto a montante por incorporação no preço de venda. Nesta situação, seria inevitável que este último comprador (se se tratar de um sujeito passivo) fosse submetido ao regime geral de IVA aquando da revenda do bem. Isto abriria a porta a uma nova cadeia de impostos residuais e de duplas tributações.

Esta é a razão pela qual se propõe que, sempre que um sujeito passivo revende ouro relativamente ao qual o seu vendedor não sujeito passivo (ou sujeito passivo sem qualquer direito a dedução) não tenha invocado direito ao reembolso, se aplique o regime da margem (com direito de opção pelo regime geral aquando da entrega a um outro sujeito passivo, de modo a permitir a este último a dedução total ou parcial).

A aplicação deste regime não suscita grandes dificuldades uma vez que:

- em regime definitivo, (reembolso pelo comprador) este pode facilmente analisar se as condições se encontram preenchidas, dado que apenas pode proceder ao reembolso com base na factura de compra do seu vendedor;
- em regime transitório (reembolso pelo Estado), o vendedor deve, enquanto condição do reembolso, deter uma declaração do comprador.

III. AD ARTIGO 2º

(INSERÇÃO DO TÍTULO XVI-B E DO ARTIGO 28º-P)

1. O mecanismo dito de "reverse charge"

O mecanismo que consiste em designar como devedor do imposto o sujeito passivo comprador ("reverse charge") é frequentemente utilizado, em determinados sectores económicos, enquanto meio de luta contra a fraude. Tendo em conta as características do mercado do ouro, especialmente vulnerável aos riscos de fraude, não deixa de ter interesse permitir a introdução de um tal mecanismo. Com efeito, mediante este sistema o Estado pode acompanhar mais facilmente o percurso do ouro e aguardar que o comprador declare a sua compra, sendo esta declaração uma condição prévia para se poder proceder à dedução.

Além disso, é conveniente lembrar que no regime transitório as operações intracomunitárias entre sujeitos passivos que incidem sobre o ouro que não seja o ouro para investimento se encontram sujeitas ao imposto no Estado-membro de destino, a cargo do adquirente. Este, enquanto sujeito passivo, pode imediatamente deduzir o imposto sem qualquer pré-financiamento, nos limites do seu direito à dedução. Nestas condições, o mercado nacional correria o risco de ser preterido, na medida em que os sujeitos passivos teriam toda a vantagem em adquirir o ouro no mercado intracomunitário, a fim de evitar o pré-financiamento do imposto. Este risco, que evidentemente não diz apenas respeito ao ouro, não parece aceitável neste domínio, tendo em conta o valor extremamente elevado deste metal. O mecanismo designado por "reverse charge" coloca efectivamente em pé de igualdade as operações nacionais e as intracomunitárias, sob condição de não ser exigido qualquer pré-financiamento. Os Estados-membros têm a faculdade de introduzir ou não um tal mecanismo no seu território e, sempre que o fizerem, podem delimitar o respectivo âmbito de aplicação.

2. Aplicação do sistema misto (reembolso limitado mais margem) durante o período transitório

Durante o período transitório, o sistema de reembolso previsto para o ouro que é objecto de uma entrega, após ter sido tributado sem direito a dedução, consiste no reembolso pelo Estado. As razões que presidiram a esta opção foram anteriormente expostas na alínea bb) do capítulo "O sistema de reembolso limitado".

A razão de ser do segundo parágrafo consta do mesmo capítulo (compete aos Estados escolher os meios adequados para garantirem a legitimidade do reembolso).

A disposição que consta do terceiro parágrafo tem por objectivo evitar que o adquirente tenha de verificar a legitimidade ou aguardar o bom desenrolar do reembolso em benefício do seu vendedor para decidir qual o regime a aplicar (regime geral ou da margem) às suas próprias vendas. Deste modo, fica isento de qualquer responsabilidade a partir do momento em que entregue a sua declaração de compra.

**PROPOSTA DE
DIRECTIVA DO CONSELHO
QUE COMPLETA O SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
E ALTERA A DIRECTIVA 77/388/CEE
- REGIME ESPECIAL APLICÁVEL AO OURO**

O CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e, nomeadamente, o seu artigo 99º,

Tendo em conta a proposta da Comissão,

Tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu,

Tendo em conta o parecer do Comité Económico e Social,

Considerando que, nos termos da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme⁽¹⁾, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE⁽²⁾, as operações que incidem sobre o ouro são em princípio tributáveis mas que, com base na derrogação transitória prevista no nº 3, alínea b), do artigo 28º, em conjugação com o ponto 26 do Anexo F da referida directiva, os Estados-membros têm a faculdade de manter a isenção para o ouro que não se destina a utilização industrial;

Considerando que o Conselho suprimiu, através da sua Décima Oitava Directiva (89/465/CEE, de 18 de Julho de 1989⁽³⁾), determinadas

(1) JO nº L 145 de 13.6.1977, p. 1.

(2) JO nº L 376 de 31.12.1981, p. 1.

(3) JO nº L 226 de 3.8.1989, p. 21.

derrogações previstas nesse mesmo artigo 28º, tendo contudo permitido a manutenção da relativa ao ouro que não se destina a utilização industrial; que, de acordo com os termos do artigo 3º dessa mesma directiva, o Conselho se comprometeu a reanalisar a situação no que diz respeito às restantes derrogações e a deliberar, sob proposta da Comissão, sobre a sua supressão, tendo em atenção as distorções da concorrência que tenham resultado da sua aplicação ou susceptíveis de se verificarem na perspectiva da realização do mercado interno; que a Comissão, tendo previsto na sua nova proposta de Directiva de 22 de Julho de 1992 a supressão da maioria das restantes derrogações, preferiu contudo consagrar ao ouro uma proposta específica;

Considerando que a aplicação, por determinados Estados-membros, da derrogação transitória prevista para o ouro que não se destina a utilização industrial está na origem de determinadas distorções da concorrência; que estas distorções se verificam igualmente no que diz respeito ao ouro industrial, tendo em conta a diversidade dos regimes fiscais dos diferentes Estados-membros;

Considerando que é conveniente, no quadro da realização do mercado interno prevista em 1 de Janeiro de 1993, estabelecer um regime especial susceptível de conjugar o objectivo da tributação com a necessidade de combater a fraude e evitar os mercados paralelos; que é conveniente, no quadro deste regime especial, reservar um tratamento específico para as transacções com carácter financeiro, a fim de favorecer o investimento;

Considerando que a natureza e o preço elevado do ouro aconselham a que seja instituído um mecanismo tendente a minimizar o peso do imposto incorporado, sempre que o vendedor não tenha tido a possibilidade de o deduzir, a fim de evitar a dupla tributação,

ADOPTOU A PRESENTE DIRECTIVA:

Artigo 1º

É aditado à Directiva 77/388/CEE o artigo 26º-A com a seguinte redacção:

"Artigo 26º-A

Regime especial aplicável ao ouro

A. ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Os Estados-membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com o disposto no presente artigo, às seguintes operações:

- entregas de ouro e prestações de serviços conexas efectuadas por intermediários;
- emissão, cessão e negociação de títulos que incluam um direito de propriedade ou de crédito sobre o ouro;
- operações sobre o ouro que consistam em contratos a prazo ou em contratos que incluam uma opção de compra ou de venda, bem como as prestações de serviços conexas efectuadas por intermediários.

B. DEFINIÇÕES

Para efeitos de aplicação do presente artigo, entende-se por:

- a) Ouro, o ouro com um toque igual ou superior a 900 ⁰/100, bem como as moedas de ouro com um toque igual ou superior a 900 ⁰/100 e cotadas num dos mercados da Comunidade. Não são abrangidos por esta definição os objectos em ouro, tal como definidos pelos Estados-membros;
- b) Ouro para investimento, o ouro definido na alínea a), representado ou não por títulos, na condição de a operação não dar origem a uma entrega física do bem e de que seja efectuada

por profissionais autorizados. Os Estados-membros determinarão as características dos bens no que diz respeito, nomeadamente, à forma e à certificação do toque, às condições de autorização dos profissionais, bem como às condições em que se considera ter ocorrido uma entrega física. De qualquer modo, considera-se ter ocorrido uma entrega física sempre que o ouro seja depositado, em nome do comprador ou por sua conta, junto de um terceiro ou junto do vendedor, no caso de este último deixar de ser considerado responsável por esse ouro;

- c) Ouro que não seja ouro para investimento, o ouro definido na alínea a), que não satisfaça qualquer das condições e características referidas na alínea b).

C. REGIME APLICÁVEL AO OURO PARA INVESTIMENTO

1. Os Estados-membros isentarão as operações referidas no ponto A e que incidam sobre o ouro para investimento.
2. Os Estados-membros concederão a todos os sujeitos passivos uma dedução ou um reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no nº 2 do artigo 17º, na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para fins das operações referidas no nº 1.

D. REGIME APLICÁVEL AO OURO QUE NÃO SEJA OURO PARA INVESTIMENTO

1. Sob reserva das disposições seguintes, será aplicável o regime geral às operações referidas no ponto A e que incidam sobre o ouro que não seja ouro para investimento.

Relativamente às entregas de ouro referido no parágrafo anterior o sujeito passivo comprador deve, para poder exercer o direito à dedução possuir uma factura que mencione, além dos elementos previstos no n.º 3 alínea b) do artigo 22, o seu número de identificação IVA.

2. É equiparada a uma entrega a entrega física de ouro, no caso da última operação relativa a este ouro ter sido isenta em

conformidade com as disposições referidas no ponto C. A matéria colectável é constituída pelo preço do ouro, tal como resulta da cotação de venda registada no momento em que o imposto se torna exigível, no ou nos mercados mais representativos do Estado-membro em questão, ou de uma cotação determinada por referência a esse ou esses mercados, segundo as modalidades estabelecidas por este Estado-membro. Esta entrega considera-se efectuada pelo sujeito passivo que efectua a entrega física.

3. Para efeitos do cálculo do pro rata de dedução previsto no artigo 17º, o montante do volume de negócios relativo à entrega física referida no nº 2 só será tomado em consideração no que toca à diferença entre as matérias colectáveis das duas operações mencionadas na primeira frase desse mesmo número.
4. Os Estados-membros concederão a todos os não sujeitos passivos ou aos sujeitos passivos que não tenham beneficiado de qualquer direito a dedução o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre a compra de ouro, na condição de que esse ouro seja objecto de uma entrega pela mesma pessoa a um sujeito passivo com direito a dedução, estabelecido na Comunidade, a seguir designado por sujeito passivo adquirente.

É considerada como uma entrega para efeitos do parágrafo anterior, a transferência do poder de dispor do ouro como proprietário, efectuada a título oneroso.

5. O reembolso previsto no nº 4 será efectuado pelo sujeito passivo adquirente nas seguintes condições:
 - a) O sujeito passivo adquirente deve emitir, em nome da pessoa que efectua a entrega, uma factura ou um documento que a substitua, em conformidade com o disposto do nº 3 do artigo 22º;
 - b) O sujeito passivo adquirente deve obter e conservar o original da factura, ou do documento que a substitua, emitida em conformidade com o disposto no nº 3 do artigo 22º, e da qual

constava o imposto a reembolsar. Os Estados-membros fixarão o prazo a partir do qual o reembolso deixa de ser admitido.

6. No caso previsto no nº 5, o sujeito passivo adquirente será autorizado, em conformidade com o disposto no artigo 17º e segundo as modalidades estabelecidas pelos Estados-membros, a deduzir do imposto sobre o valor acrescentado de que é devedor o montante que tenha reembolsado.
7. Nos casos em que não se tenha procedido ao reembolso, a matéria colectável da entrega subsequente efectuada pelo sujeito passivo adquirente é constituída pela diferença entre o preço de venda líquido do imposto sobre o valor acrescentado e o preço de compra incluindo o imposto.

Contudo, os Estados-membros podem, a fim de simplificar a cobrança do imposto e sob reserva da consulta prevista no artigo 29º, adoptar como matéria colectável a diferença registada no documento de cada período de declaração entre o montante total das entregas líquidas de impostos e o montante total das compras incluindo impostos. A aplicação desta disposição não deve ter por efeito originar distorções da concorrência.

O imposto sobre as entregas referidas nos parágrafos anteriores não pode ser indicado de forma distinta na factura ou em qualquer outro documento que a substitua. Este imposto não poderá, em qualquer caso, ser deduzido no estágio seguinte.

O sujeito passivo adquirente referido no presente número pode, para cada uma das entregas efectuadas a sujeitos passivos que beneficiem do direito a dedução, optar pelo regime geral do imposto sobre o valor acrescentado.

8. Sempre que se apliquem conjuntamente o regime geral e o regime especial, o sujeito passivo adquirente deve manter uma contabilidade que lhe permita acompanhar separadamente as operações sujeitas a cada um destes regimes, de acordo com as modalidades fixadas por cada Estado-membro."

Artigo 2º

São aditados à Directiva 77/388/CEE o Título XVI-B e o artigo 28º-P com a seguinte redacção:

"TÍTULO XVI B

Regime transitório aplicável ao ouro

Artigo 28º-P

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias aplicar-se-ão, no decurso do período transitório referido no artigo 28º-M, as seguintes disposições:

1. Em derrogação do disposto no nº 1, alínea a), do artigo 21º, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 28º-G, no caso de uma entrega efectuada a um sujeito passivo com direito a dedução, os Estados-membros têm a faculdade, de acordo com as modalidades e condições por eles fixadas, de designar o adquirente como devedor do imposto sobre o valor acrescentado. Sempre que utilizarem esta faculdade, os Estados-membros tomarão as medidas necessárias para que a pessoa designada como devedor do imposto observe as obrigações de declaração e de pagamento do imposto de acordo com o disposto no artigo 22º.
2. Em derrogação do disposto no ponto D, nº 5 do artigo 26º-A, o reembolso mencionado no referido número será efectuado pelos poderes públicos. Este reembolso, bem como as decisões a ele respeitantes, devem obedecer ao disposto no nº 4 do artigo 7º da Directiva 79/1072/CEE. Para beneficiar do reembolso, o não sujeito passivo ou o sujeito passivo que não tenha beneficiado de qualquer direito a dedução deve apresentar o respectivo pedido ao qual anexará:
 - o original da factura, emitida em conformidade com o disposto nº 3 do artigo 22º, da qual constará o imposto a reembolsar. Os Estados-membros fixarão o prazo a partir do qual o reembolso deixa de ser admitido;

- uma declaração entregue pelo sujeito passivo adquirente que certifique a aquisição. -

Os Estados-membros adoptarão as medidas necessárias para garantir a devolução do imposto reembolsado, quer no caso deste ter sido indevidamente reembolsado quer no caso de anulação da entrega.

Para efeitos do regime aplicável à entrega subsequente, efectuada pelo sujeito passivo adquirente, o reembolso considera-se efectuado a partir do momento em que o sujeito passivo adquirente tenha entregue a declaração prevista no segundo travessão do primeiro parágrafo."

Artigo 3º

É suprimido o ponto 26 do Anexo F da Directiva 77/388/CEE.

Artigo 4º

1. Os Estados-membros adaptarão os seus actuais regimes de imposto sobre o valor acrescentado às disposições da presente directiva.

Os Estados-membros devem adoptar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para que os seus regimes assim adaptados entrem em vigor em 1 de Janeiro de 1993.

2. Os Estados-membros informarão a Comissão das disposições adoptadas em aplicação da presente directiva.
3. Os Estados-membros comunicarão à Comissão as disposições de direito interno que adoptarem no domínio regulado pela presente directiva.
4. Sempre que os Estados-membros adoptarem tais disposições, estas devem incluir uma referência à presente directiva ou ser acompanhadas dessa referência, aquando da sua publicação oficial. As modalidades dessa referência serão adoptadas pelos Estados-membros.

Artigo 5º

Os Estados-membros são os destinatários da presente directiva.

Feito em Bruxelas, em

Pelo Conselho

O Presidente

Ficha financeira

De acordo com a presente proposta, o ouro para investimento beneficiará obrigatoriamente de uma isenção com direito a dedução dos impostos a montante. Actualmente, determinados Estados-membros sujeitam a imposto este ouro, enquanto outros o isentam ao abrigo de uma disposição derogatória à Sexta Directiva IVA, que permite a isenção a título transitório do "ouro que não se destine a utilização industrial". Uma vez que esta derrogação transitória dá origem a uma compensação financeira em benefício das Comunidades, por parte dos Estados-membros que dela beneficiam, a generalização da isenção traduz-se numa redução dos recursos próprios devido à supressão da compensação.

No que diz respeito ao ouro que não pertence à categoria de ouro para investimento, a presente proposta prevê, de uma maneira geral, a sua tributação. Para este tipo de ouro dever-se-á prever um certo alargamento do âmbito da tributação (o que se repercutirá favoravelmente sobre os recursos próprios), uma vez que determinadas transacções actualmente isentas em certos Estados-membros, a título de ouro para aplicações financeiras, deverão, no novo regime, ser tributadas (por exemplo, vendas de lingotes de ouro puro com entrega física do metal).

Ficha de Impacte sobre as PME e o emprego

A presente proposta de directiva tem por objectivo:

- por um lado, suprimir uma disposição transitória da Directiva 77/388/CEE relativa ao IVA, de acordo com o qual se permite a determinados Estados-membros que continuem a isentar o ouro que não se destine a utilização industrial;
- por outro, estabelecer regras comunitárias relativas a um regime especial de IVA aplicável tanto ao ouro para investimento como ao ouro que não o ouro para investimento.

I. Obrigações administrativas para as empresas decorrentes da aplicação da presente directiva

Obrigações de apresentar uma declaração fiscal, mesmo no caso de um Estado-membro ter recorrido à faculdade prevista no nº 9 do artigo 22º da Sexta Directiva de dispensar de qualquer obrigação as empresas que efectuem unicamente operações isentas.

II. Quais são as vantagens para as empresas?

- regime aplicável ao ouro para investimento: a empresa que vende não factura o IVA, podendo deduzir o IVA que tenha incidido sobre as suas compras; a empresa que compra não pré-financia o IVA;
- regime aplicável ao ouro que não o ouro para investimento: a tributação de todas as operações que incidem sobre este ouro permite às empresas a dedução do IVA que tenha incidido sobre as suas compras. Além disso, durante um período transitório, as empresas adquirentes podem ser dispensadas pelo Estado-membro de pré-financiar o imposto.

Os impostos residuais serão suprimidos devido à tributação, sendo consideravelmente reduzidos no que diz respeito ao ouro reintroduzido no circuito económico após ter sido tributado sem direito à dedução.

III. Existem desvantagens para as empresas em termos de custos suplementares?

Não.

IV. Efeitos sobre o emprego

Nulos.

- V. Os parceiros sociais não foram consultados
- VI. A presente proposta revela-se necessária, de modo a combater a fraude e evitar as distorções de concorrência susceptíveis de se verificarem devido às divergências existentes entre as legislações dos Estados-membros.

COM(92) 441 final

DOCUMENTOS

PT

02

N.º de catálogo : CB-CO-92-458-PT-C

ISBN 92-77-48370-9
