

JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (2º TRIMESTRE DE 2013)



TAX & BUSINESS

Pretende-se com a presente Informação Fiscal confirmar e apresentar uma síntese trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE” ou “Tribunal de Justiça”), relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

Esta Informação Fiscal é relativa ao 2º Trimestre de 2013. A seu tempo será divulgada a Informação Fiscal referente à jurisprudência fiscal relativa ao 3º Trimestre de 2013.

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

Número do processo: C-85/11

Nome: Comissão Europeia contra Irlanda

Data: 9 de Abril de 2013

Assunto: Inclusão de pessoas que não são sujeitos passivos, num agrupamento de IVA

Factos

De acordo com a legislação fiscal irlandesa, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), as pessoas que não são sujeitos passivos podem integrar agrupamentos de IVA.

A Comissão Europeia, considerando que a legislação irlandesa constitui uma violação da Directiva 2006/112/CE, designadamente, dos artigos 9.º e 11.º, veio sustentar que os mesmos devem ser interpretados no sentido de que as pessoas que não são sujeitos passivos de IVA estão impossibilitadas de integrar agrupamentos de IVA.

Apreciação do Tribunal de Justiça

A título preliminar, o Tribunal de Justiça (“TJ”) começa por referir que, para se determinar o alcance de uma disposição constante do Direito da União devem ter-se em conta os seus termos, o seu contexto e os seus objectivos.

No caso em análise, o TJ entende que o artigo 11.º da Directiva IVA permite que cada Estado-Membro possa considerar que várias pessoas constituam um único sujeito passivo de IVA, quando estejam estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro e quando se encontrem estritamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e organizacional.

Para o TJ, a aplicação do artigo 11.º não está sujeita a outras condições, designadamente, à condição de as referidas pessoas terem podido, individualmente, assumir a qualidade de sujeito passivo na acepção do artigo 9.º, n.º 1 da Directiva IVA.

Assim, ao utilizar o termo “pessoas”, e não a expressão “pessoas que são sujeitos passivos”, a norma não faz uma distinção entre pessoas que são sujeitos passivos e pessoas que não são sujeitos passivos.

Por forma a fundamentar a sua apreciação, o TJ serve-se da interpretação sistemática do artigo 11.º da Directiva IVA, e de toda a sistemática do título III da

Directiva, para justificar que o legislador da União não teve, nunca, a intenção de excluir dos agrupamentos de IVA pessoas que não são sujeitos passivos.

Para o TJ, a leitura conjugada dos artigos 11.º e 9.º, n.º 1, não permite concluir, como faz a Comissão, que as pessoas visadas no âmbito do artigo 11.º devam individualmente satisfazer a definição geral do sujeito passivo fornecida no artigo 9.º, n.º 1 daquela Directiva.

Com efeito, um exame comparativo das referidas disposições, não exclui, tal como sustenta a Irlanda, que sejam estas pessoas, no seu conjunto, que se encontram estritamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, que devem colectivamente satisfazer esta definição.

Neste sentido, e segundo o TJ, não se verifica que seja contrária aos referidos objectivos a possibilidade de os Estados-Membros considerarem como um sujeito passivo único um grupo de pessoas, composto por uma ou mais pessoas que, individualmente, não poderiam ter a qualidade de sujeito passivo.

Pelo contrário, não se pode excluir que, como sustenta a Irlanda, a presença de tais pessoas num grupo de IVA contribua para uma simplificação administrativa, tanto em proveito do referido grupo, como da Administração tributária, no combate à fraude e evasão fiscais.

Decisão

Entende o TJ que o artigo 11.º da Directiva IVA deve ser interpretado no sentido segundo o qual as “pessoas que não são sujeitos passivos” desse imposto podem integrar um grupo de IVA.

Implicações no Direito Português

Embora Portugal faça parte do grupo de Estados-Membros que ainda não introduziram a figura do agrupamento de IVA, a presente decisão contribui para clarificar o sentido da Directiva quanto à constituição de agrupamentos de IVA, o qual deverá ser adoptado, também, em Portugal se essa figura vier a ser introduzida.

Número do processo: C-480/10

Nome: Comissão Europeia contra Reino da Suécia

Data: 23 de Abril de 2013

Assunto: Limitação da possibilidade de formação de agrupamentos de IVA a entidades do sector financeiro e dos seguros

Factos

De acordo com a legislação fiscal sueca, relativa ao IVA, apenas as empresas do sector financeiro e dos seguros têm a possibilidade de formar um grupo de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo de IVA, i.e. um agrupamento de IVA.

A Comissão, considerando que o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112/CE, designadamente, do artigo 11.º, intentou uma acção por incumprimento junto do TJ.

O fundamento da referida acção reside, pois, na limitação, consagrada na legislação sueca, de que a possibilidade de formação de agrupamentos de IVA apenas assiste às empresas do sector financeiro e segurador.

Apreciação do Tribunal de Justiça

A título preliminar, o TJ começa por referir que para se determinar o alcance de uma disposição constante do Direito da União deve ter-se em conta os seus termos, o seu contexto e os seus objectivos.

No caso em apreço, o TJ considera que o primeiro parágrafo do artigo 11.º da Directiva IVA permite que cada Estado-Membro considere que várias pessoas constituam um único sujeito passivo quando estejam estabelecidas no território desse mesmo Estado e quando, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e organizacional.

Entende ainda o TJ que a referida norma não prevê a possibilidade, para os Estados-Membros, de impor outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um grupo IVA, nomeadamente, o de exercerem um determinado tipo de actividade ou serem provenientes de um determinado sector de actividade.

De acordo com o TJ, o segundo parágrafo do artigo 11.º da Directiva IVA permite, por outro lado, que os Estados-Membros tomem todas as medidas úteis para evitar que a aplicação do primeiro parágrafo daquele artigo torne a fraude ou evasão fiscais possíveis.

Segundo o TJ, estas medidas só podem ser tomadas se respeitarem o Direito da União, sendo, assim, possível aos Estados-Membros restringir a aplicação do referido artigo 11.º.

Em face do exposto, o Reino da Suécia alega que, a fim de obstar à fraude e evasão fiscais, decidiu, nos termos do artigo 11.º, segundo parágrafo da Directiva IVA, limitar a possibilidade de formar um grupo de IVA às empresas que estão, directa ou indirectamente, sob a vigilância da Inspeção de Finanças e que estão, portanto, sujeitas a um regime de controlo público.

No entendimento do TJ a Comissão não foi capaz de demonstrar de forma convincente que, relativamente à luta contra a fraude e evasão fiscal, esta medida não fosse fundamentada.

Decisão

Entende o TJ que a limitação da possibilidade de constituição de agrupamentos de IVA às empresas do sector financeiro e dos seguros não é contrária ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao disposto no artigo 11.º da Directiva IVA.

Implicações no Direito Português

Tal como referido em relação à decisão anteriormente analisada, embora Portugal faça parte do grupo de Estados-Membros que ainda não introduziram a figura do agrupamento de IVA, a presente decisão contribui para clarificar o sentido da Directiva quanto à constituição de agrupamentos de IVA, o qual deverá ser adoptado, também, em Portugal se essa figura vier a ser introduzida.

Número do processo: C-64/11

Nome: Comissão Europeia contra o Reino de Espanha

Data: 25 de Abril de 2013

Assunto: Tributação imediata das mais-valias latentes no momento da transferência do domicílio de uma sociedade, cessação das actividades de um estabelecimento estável ou transferência dos activos desse estabelecimento estável

Factos

De acordo com a legislação fiscal espanhola, nos casos de (i) transferência de residência de uma sociedade sediada em Espanha para outro Estado-Membro ou (ii) de cessação das actividades em Espanha de um estabelecimento estável ou, ainda, (iii) de transferência dos seus activos para outro Estado-Membro, as mais-valias não realizadas serão incluídas na matéria colectável.

A Comissão, considerando que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), intentou uma acção por incumprimento junto do TJ.

O fundamento da referida acção reside, pois, na inclusão, na legislação espanhola, de um obstáculo inadmissível à liberdade de estabelecimento.

Apreciação do Tribunal

Confirmando a sua jurisprudência em situações similares, o TJ reafirma que o que está aqui em causa, ao analisar os regulamentos nacionais e situações semelhantes, não é o direito de os Estados-Membros tributarem as mais-valias geradas no seu território, mas, sim, para além da obrigação de tratamento nacional que decorre das liberdades fundamentais, a necessidade de os Estados-Membros, na qualidade de estado de origem, não colocarem entraves à concretização dessas liberdades.

Por conseguinte, o Tribunal considera, relativamente à tributação das mais-valias geradas no Estado-Membro de origem, que não existe qualquer diferença entre uma sociedade com operações unicamente internas e uma outra que transfira a sua sede para outro Estado-Membro.

O Tribunal remete ainda para os seus anteriores Acórdãos, nomeadamente os proferidos nos casos *National Grid Indus* (caso C-371/10) e Comissão contra Portugal (C-38/10), no âmbito dos quais se concluiu que o Direito da União se opõe à legislação de um Estado-Membro que impõe a cobrança imediata das mais-valias não realizadas de uma sociedade que transfere a sede ou sua direcção efectiva para outro Estado-Membro, no momento da referida transição.

Decisão

Tendo adoptado legislação que obriga à liquidação de imposto sobre mais-valias latentes no momento da transferência da sede de uma entidade, de um estabelecimento estável, ou de activos de um estabelecimento estável, para um outro Estado-Membro, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º TFUE.

Implicações no Direito Português

A presente decisão vem na sequência das decisões nos processos *supra* referidos, nomeadamente daquele que opôs a Comissão Europeia a Portugal (Caso C-38/10), mantendo o TJ o seu entendimento reiterado nesta matéria.

No que respeita ao impacto desta decisão em Portugal, contudo, importa referir que, ao contrário do que sucedeu no Acórdão proferido no Caso C-38/10, o TJ nada refere, neste caso, quanto à possibilidade de o Estado-Membro de origem poder impor, para diferimento da tributação, a necessidade de prestação de garantias ou, ainda, a cobrança de juros.

Sendo que Portugal se encontra, ainda, em processo de conformação da legislação nacional à decisão proferida naquele Acórdão e que a autorização legislativa contida na Lei do Orçamento do Estado para 2013 contempla aquelas possibilidades, este detalhe revela-se da maior importância, porquanto se poderão suscitar dúvidas sobre a compatibilidade com o Direito da União, em relação a uma futura norma de diferimento da tributação que condicione essa possibilidade à exigência de prestação de garantias e ao pagamento de juros.

Número do processo: C-271/12

Nome: Grupo Martens

Data: 8 de Maio de 2013

Assunto: Facturas irregulares ou imprecisas e omissão de menções obrigatórias – Recusa do direito a dedução e direito à restituição do IVA

Factos

Na sequência de inspecções realizadas às sociedades do Grupo Martens, a Administração tributária belga pôs em causa algumas facturas relativas a operações realizadas no interior do grupo, bem como as deduções que daí resultavam, com o fundamento principal de que essas facturas, estando incompletas, não eram aptas a demonstrar que correspondessem a operações efectivamente realizadas.

Posteriormente, as entidades do Grupo Martens prestaram informações complementares em relação às operações realizadas, as quais não foram, no entanto, consideradas pela Administração tributária como base suficiente para permitir o exercício da dedução dos diferentes montantes de IVA.

Na sequência de recurso interposto junto do *Cour d'appel de Mons*, pelas sociedades do Grupo Martens, foi decidido suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- 1) Um Estado-Membro pode recusar o direito à dedução no caso de facturas incompletas, não obstante a informação necessária ter sido fornecida posteriormente?

- 2) Um Estado-Membro que recuse a dedução efectuada por sujeitos passivos destinatários de serviços com fundamento na imprecisão de facturas não deveria também declarar que as facturas são demasiado imprecisas para permitir a cobrança do IVA?

Apreciação do Tribunal

No que respeita à primeira questão prejudicial, o TJ começa por recordar que o sistema comum de IVA não proíbe que se proceda à rectificação de facturas erradas.

Todavia, no caso ora em apreço, o TJ salienta que as informações necessárias para completar e regularizar as facturas foram apresentadas após a Administração tributária ter adoptado a sua decisão de recusa do direito a dedução do IVA, de modo que, antes da adopção desta decisão, as facturas fornecidas à referida Administração não tinham sido ainda rectificadas.

No que respeita à segunda questão prejudicial colocada, o TJ começa por recordar, que de acordo com as disposições da Sexta Directiva, o sistema comum de IVA não faz depender a exigibilidade de IVA do exercício efectivo do direito à dedução.

De acordo com o TJ, o exercício do direito à dedução do IVA que tenha onerado as prestações de serviços em causa no processo principal foi recusado, devido à falta de determinadas menções obrigatórias nas facturas emitidas pelo prestador de serviços.

Na medida em que, no litígio no processo principal, foi demonstrado o carácter real das prestações de serviços, o IVA relativo a estas operações era exigível e foi devidamente pago à Administração tributária.

Neste contexto, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado para justificar a restituição do IVA numa situação como a do litígio no processo principal.

Decisão

Com efeito, entende o TJ que as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de não se oporem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo em apreço, por força da qual o direito à dedução do IVA pode ser recusado no caso de facturas incompletas, quando os elementos complementares só tenham sido apresentados após a adopção da decisão de recusa.

Em resposta à segunda questão, o TJ entende que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que a Administração tributária recuse a restituição do IVA pago por uma sociedade prestadora de serviços, quando o exercício do direito à dedução do IVA que onerou estes serviços tenha sido recusado às sociedades destinatárias dos referidos serviços, devido a irregularidades constatadas nas facturas emitidas pela referida sociedade prestadora de serviços.

Implicações no Direito Português

Da referida decisão, ao considerar a inadmissibilidade do direito à dedução devido à não comprovação atempada dos elementos da operação em causa, retira-se, ainda que de forma implícita, que a incompletude da factura não é, por si só, um elemento justificativo da exclusão do direito à dedução, conquanto o sujeito passivo demonstre, em tempo, os elementos essenciais para o exercício desse direito.

Tendo em conta o disposto no artigo 36.º, número 5, do Código do IVA e, bem assim, no ponto 5 do Ofício-Circulado n.º 30141, de 04/01/2013, a Administração tributária portuguesa tem entendido, com suporte na jurisprudência nacional (cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 76/11, em 14/12/2012), que uma factura que não contenha todos os elementos ali referidos não é apta a conferir, ao sujeito passivo, o direito à dedução do IVA incorrido.

Contudo, o TJ refere, expressamente, neste acórdão, que apenas os elementos exigidos na Directiva IVA (preço líquido de imposto, imposto correspondente e, se for caso disso, isenção) são obrigatórios, pelo que a exigência de elementos adicionais deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do IVA que seja devido.

Nesta medida, uma interpretação restrita da legislação, doutrina administrativa e jurisprudência nacionais pode mostrar-se contrária ao Direito da União, conforme interpretado neste acórdão.

Número do processo: C-169/12

Nome: TNT Express

Data: 16 de Maio de 2013

Assunto: Momento da exigibilidade do IVA

Factos

A TNT Express Worldwide (“TNT”) é uma sociedade de direito polaco que, no âmbito da sua actividade económica, presta serviços de distribuição de correio, transporte e de expedição emitindo, periodicamente, facturas com IVA aos seus clientes.

Para efeitos de determinação da data em que o imposto se torna exigível, a TNT não separa os serviços abrangidos pela factura entre, por um lado, os serviços de distribuição de correio e, por outro, os serviços de transporte e de expedição.

Por forma a cumprir as suas obrigações fiscais, a TNT inclui o IVA liquidado em cada factura, no período fiscal relevante em que a factura tenha sido emitida.

Tendo em conta que a legislação polaca prevê a aplicação de um critério distinto, no que à exigibilidade do IVA respeita, a TNT submeteu um pedido de informação vinculativa relativamente ao procedimento por si adoptado, o qual foi indeferido.

Após contestar em 1.^a instância o indeferimento da sua pretensão, e já em sede de recurso, o *Naczelny Sad Aministracyjny* decidiu suspender a instância e submeter ao TJ a seguinte questão:

Nos termos da Directiva IVA, um Estado-Membro pode determinar que o imposto se torna exigível na data do pagamento do serviço ou, em qualquer caso, o mais tardar no trigésimo dia a contar da data em que o serviço foi prestado?

Apreciação do Tribunal de Justiça

Segundo o TJ há que reconhecer, em primeiro lugar, que resulta da Directiva IVA que o IVA se torna exigível, no momento em que ocorre o facto gerador deste imposto, isto é, na data em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

Contudo, a Directiva de IVA autoriza, em derrogação de tal norma, que os Estados-Membros determinem que o IVA se torna exigível após a ocorrência do facto gerador, num dos três momentos seguintes, a saber: (i) o mais tardar no momento da emissão da factura, (ii) o mais tardar no momento em que o pagamento é recebido (iii) ou, se a factura não for emitida ou caso seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado.

Refere ainda o TJ que, embora o legislador tenha conferido aos Estados-Membros um amplo poder de fixação do critério relevante, isso não permite considerar que um Estado-Membro disponha de uma margem de apreciação para determinar um momento em que o imposto se torna exigível diferente dos momentos acima enunciados e estabelecidos na Directiva.

Importa igualmente recordar que os conceitos de “facto gerador” e de “exigibilidade do imposto” deverão ser harmonizados, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data.

Decisão

Em face do exposto, o Tribunal de Justiça conclui que o Direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual o IVA se torna exigível em data diferente daquelas estabelecidas na Directiva.

Implicações no Direito Português

Nos termos do Código do IVA, Portugal fez uso da faculdade concedida pela Directiva, no sentido de adoptar um critério para definição do momento da exigibilidade do IVA diferente do momento em que ocorra a colocação à disposição dos bens ou a prestação dos serviços.

Nestes termos, o artigo 8.º do Código do IVA prevê critérios específicos para a exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura. Pese embora a redacção não seja propriamente decalcada do texto da Directiva, a verdade é que os momentos relevantes referidos na legislação portuguesa coincidem com os critérios estabelecidos na Directiva, pelo que não haverá, por força da presente decisão, e no que ao direito português diz respeito, qualquer incumprimento da legislação da União Europeia.

Número do processo: C-651/11

Nome: X BV

Data: 30 de Maio de 2013

Assunto: Conceito de “transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela”
– Cessão de 30% das participações detidas numa sociedade

Factos

A X BV decidiu vender a uma empresa, as participações sociais que detinha no capital social da A BV.

No âmbito desta venda foram prestados diversos serviços à X BV tendo sido emitidas facturas com menção do IVA, o qual foi deduzido, pela X BV, nas suas declarações de IVA, por considerar que aquela venda de participações consistia na transmissão de uma universalidade de bens e de serviços, e que os custos incorridos no âmbito da transacção deveriam ser considerados parte integrante dos custos gerais ligados ao conjunto das actividades económicas.

Tendo a dedução sido negada pela Administração tributária, a X BV recorreu em 1.^a instância, tendo ganho porquanto o tribunal entendeu que a venda das participações não é uma actividade económica, pese embora essa actividade estivesse relacionada com a actividade da X BV enquanto empresária.

Em sede de recurso, o *Hoge Raad der Nederlanden*, tendo dúvidas sobre a qualificação da cessão das participações como uma actividade económica excluída do âmbito do IVA – caso em que o IVA incorrido seria dedutível – ou, como uma actividade económica isenta de IVA – caso em que o IVA incorrido não seria dedutível – decidiu suspender a instância e submeter ao TJ as seguintes questões prejudiciais:

- 1) A transmissão de 30% das acções detidas numa sociedade pode ser equiparada à transmissão de uma universalidade (ou de parte dela) de bens, ou prestações de serviços, na aceção da Sexta Directiva?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, a transmissão das participações pode ser equiparada à transmissão de uma universalidade de bens (ou de parte dela), ou de prestações de serviços, se os restantes accionistas transmitirem (quase) simultaneamente, à mesma pessoa, a totalidade das restantes acções dessa sociedade?
- 3) Em caso de resposta negativa também à segunda questão, a transmissão referida na primeira questão pode ser considerada uma transmissão (de uma parte) da empresa na aceção da Sexta Directiva, tendo em conta que a transmissão está estreitamente ligada à actividade de gestão exercida no quadro dessa participação?

Apreciação do Tribunal de Justiça

Apreciando em conjunto as questões colocadas, o TJ recorda que a Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros possam considerar que a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não implique, necessariamente, uma entrega de bens, caso em que o beneficiário é o sucessor do transmitente.

Daqui resulta que, quando um Estado-Membro tiver exercido esta faculdade, a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não possa ser considerada como uma entrega de bens para efeito da sexta Directiva não estando, nestes termos, sujeita a IVA.

De acordo com o TJ, a transmissão de acções de uma sociedade não pode, independentemente do valor da participação, ser equiparada à transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela, a não ser que essa participação faça parte de uma unidade independente que permita o exercício de uma actividade económica independente e que esta actividade seja prosseguida pelo cessionário.

Tratando-se de uma participação de 30% numa sociedade, impõe-se concluir que esta, apenas em certa medida e de forma limitada, consubstancia um direito sobre essa sociedade, não sendo equiparada à transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela na acepção da Sexta Directiva.

Mais refere o TJ que, mesmo no caso em que todos os accionistas vendam as respectivas participações, praticamente ao mesmo tempo, ao mesmo comprador, que assim ficou com 100% das acções da empresa em causa, tal não muda a análise efectuada, porquanto, e nos termos da jurisprudência constante, o sistema comum do IVA é aplicável a cada transacção de produção ou de distribuição, individualmente considerável.

Por último, e no que diz respeito ao facto de a transferência de 30% das acções ter uma estreita ligação com as actividades de gestão exercidas pelo vendedor para a sociedade em que este detinha a sua participação, entende o TJ que, a transmissão de actividades de gestão parece ser o resultado directo e lógico da venda da participação da X BV.

Finalmente, o TJ refere que o direito à dedução existe no caso de as operações efectuadas a montante apresentarem uma relação directa e imediata com as operações a jusante que confirmam direito a dedução.

Para o mesmo tribunal, se assim não for, há que examinar se as despesas efectuadas para a aquisição de bens ou serviços a montante fazem parte das despesas gerais ligadas ao conjunto da actividade económica do sujeito passivo.

Num ou noutro caso, a existência de uma relação directa e imediata pressupõe que o preço das prestações a montante seja incorporado, respectivamente, no preço das operações particulares a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas actividades económicas.

Decisão

Em face do exposto, conclui o TJ que a Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que a cessão de 30% das acções de uma sociedade não constitui a transmissão de uma universalidade de bens ou serviços ou de parte dela, na acepção da Directiva IVA, independentemente de os outros accionistas transferirem as restantes acções dessa sociedade praticamente ao mesmo tempo e à mesma pessoa, e de essa transferência estar estreitamente ligada às actividades de gestão exercidas pela mesma sociedade.

Implicações no Direito Português

Tendo em conta a actual redacção do disposto no número 4 do artigo 3.º do Código do IVA, esta decisão vem contribuir para clarificar o conceito de transmissão de universalidade de bens ou serviços e, bem assim, o conceito de actividade económica relevante para efeitos de IVA, na esteira da jurisprudência constante do TJUE na matéria.

Nesta medida, também para efeitos do mesmo Código de IVA se exige que o conjunto de bens seja apto a prosseguir uma actividade económica, por forma a que a transmissão dos mesmos fique excluída do âmbito de incidência do IVA.

Número do processo: C-383/10

Nome: Comissão contra o Reino da Bélgica

Data: 6 de Junho de 2013

Assunto: Isenção fiscal reservada aos juros pagos pelos bancos residentes, excluindo os juros pagos pelos bancos com sede no estrangeiro

Factos

De acordo com a legislação belga, os juros pagos pelos bancos com sede naquele Estado-Membro beneficiam de uma isenção, enquanto que os pagamentos de juros efectuados por instituições bancárias estrangeiras ficam sujeitos a tributação.

A Comissão Europeia, considerando que a legislação belga constitui uma violação do Direito da União, intentou acção contra aquele Estado-Membro, com o objectivo de que seja declarado que, ao instituir e ao manter um regime que estabelece uma tributação discriminatória dos juros pagos pelos bancos não residentes, resultante da aplicação de uma isenção fiscal reservada apenas aos juros pagos pelos bancos belgas, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do TFUE e do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (“AEEE”).

Apreciação do Tribunal de Justiça

No óptica do TJ não restam dúvidas que a regulamentação belga em causa constitui um entrave à livre prestação de serviços, proibida pelo primeiro parágrafo do artigo 56.º do TFUE, uma vez que a legislação em apreço, tem por efeito dissuadir os residentes belgas de recorrerem aos serviços de bancos com sede noutros Estados-Membros e de procederem à abertura ou de manterem contas poupanças em bancos que não tenham sede na Bélgica.

Analisando as possíveis justificações para a restrição encontrada, o TJ invoca os instrumentos legais da União no que respeita à assistência mútua entre Estados-Membros por forma a afastar a necessidade invocada de garantir as inspecções fiscais.

No que diz respeito ao risco da dupla isenção, o TJ salienta, a par da Comissão, que aquele risco pode também existir quando o contribuinte dispõe de duas ou mais contas poupanças num banco com sede na Bélgica, uma vez que os contribuintes beneficiam do anonimato relativamente aos juros provenientes de uma conta poupança belga, bastando ao contribuinte confiar a sua poupança a vários bancos diferentes para poder beneficiar várias vezes da isenção controvertida.

Neste sentido, o TJ entende que a regulamentação belga excede o necessário para atingir o objectivo prosseguido, por prevenir não apenas a evasão e fraude fiscais, mas também o exercício legítimo da livre prestação de serviços, mesmo quando os contribuintes provem não ter prosseguido um objectivo fraudulento.

Decisão

Em face do exposto, o TJ conclui que ao instituir e ao manter um regime que estabelece uma tributação discriminatória dos juros pagos pelos bancos não residentes, resultante da aplicação de uma isenção fiscal reservada apenas aos juros pagos pelos bancos residentes, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força TFUE e do AEEE.

Implicações no Direito Português

A referida decisão do TJ não tem substanciais implicações no direito interno português, uma vez que a legislação portuguesa não distingue, para efeitos de tributação em Portugal, consoante os juros sejam pagos por instituições nacionais ou instituições estrangeiras.

Veja-se, a este respeito, o disposto no artigo 5.º, número 2, alínea b), do Código do IRS, quando dispõe que são rendimentos de capitais "*os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras (...)*", sendo estes tributados às mesmas taxas independentemente da sua origem (cfr. artigo 71.º, número 1 e artigo 72.º, número 5, ambos do Código do IRS).

Número do processo: C-62/12

Nome: Galin Kostov

Data: 13 de Junho de 2013

Assunto: Conceito de "sujeito passivo" e exercício de actividades ocasionais

Factos

Kostov exercia, na Bulgária, a profissão de agente judiciário privado, a título independente, estando registado para efeitos de IVA.

No ano de 2008, Kostov celebra um contrato com a Bon Marin, nos termos do qual se comprometeu a apresentar propostas em três processos de venda em leilão de três imóveis, a troco de uma remuneração convencionada.

O litígio em matéria de IVA tem origem num aviso de cobrança rectificativo, emitido pela inspecção tributária, segundo o qual Kostov terá recebido uma remuneração como contrapartida de uma prestação de serviços tributável, na qualidade de sujeito passivo do IVA.

Em face do exposto, Kostov interpôs recurso contra o referido aviso, alegando que a sua prestação de serviços foi realizada a título ocasional e fora do âmbito da única actividade económica para a qual estava registado para efeitos de IVA.

Nestas circunstâncias, o *Administrativen sad – Varna* decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

Deve considerar-se que uma pessoa singular que está registada para efeitos de IVA, no âmbito de uma determinada actividade, está obrigado a pagar IVA relativamente a uma prestação de serviços ocasional que não está relacionada com aquela sua actividade?

Apreciação do Tribunal de Justiça

O TJ sublinha que, por força do primeiro parágrafo do artigo 9.º, número 1, da Directiva IVA, se entende por sujeito passivo “*qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade*”.

De acordo com o TJ, ainda que seja possível, através de uma interpretação à contrário do artigo 12.º, número 1 da Directiva, considerar que uma pessoa que realiza, a título ocasional, uma operação geralmente sujeita a IVA, não é um sujeito passivo, não se pode, contudo, retirar dessa disposição que o exercício de uma actividade ocasional, por parte de um sujeito passivo de IVA, se encontra excluído do âmbito deste imposto, pelos simples facto de a actividade ocasional ser distinta da actividade normalmente levada a cabo pelo referido sujeito passivo.

Neste sentido, recorda o TJ que “*um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível*”, acrescentando que “*a fim de garantir uma maior neutralidade do imposto, deverá ser precisada a noção de sujeito passivo de modo a permitir que os Estados-Membros nela incluam as pessoas que efectuem operações a título ocasional*”.

Em face do exposto, o artigo 12.º, número 1, da Directiva IVA, deve ser interpretado no sentido de só se aplicar a pessoas que não estejam sujeitas ao IVA pelas suas actividades económicas principais.

Ou seja, relativamente a um sujeito passivo do IVA, seria contrário à Directiva considerar que o conceito de actividade económica não engloba uma actividade que, embora só exercida ocasionalmente, cabe na definição geral deste conceito, e é

exercida por um sujeito passivo que exerce igualmente, a título permanente, uma outra actividade económica para efeitos da Directiva IVA.

Decisão

Neste sentido, o TJ concluiu que o conceito de sujeito passivo deve ser interpretado no sentido de abranger uma pessoa singular, já sujeita a IVA pela sua actividade de agente judiciário independente, também em relação a qualquer outra actividade económica que seja exercida a título ocasional, desde que essa actividade constitua uma actividade económica na acepção da Directiva.

Implicações no Direito Português

A presente decisão, embora contribua para clarificar o conceito de sujeito passivo, nomeadamente no que respeita ao exercício de uma actividade económica ocasional, tem um impacto reduzido no direito nacional, uma vez que Portugal não adoptou a possibilidade de o exercício ocasional de certas actividades económicas estar excluído do âmbito de incidência do IVA.

De facto, sendo o caso analisado à luz da legislação nacional, e tendo em conta o valor da retribuição auferida (superior a € 10.000), a pessoa em causa sempre deveria abrir actividade para efeitos de IVA ou, alternativamente, optar pelo regime do acto isolado ficando, em qualquer caso, obrigado à liquidação e entrega do IVA devido.

Número do processo: C-653/11

Nome: Paul Newey

Data: 20 de Junho de 2013

Assunto: Operações que têm por único objectivo a obtenção de uma vantagem fiscal – Realidade económica e comercial das operações e práticas abusivas

Factos

Paul Newey, corrector de crédito, a quem eram prestados serviços de publicidade sujeitos a IVA no Reino Unido, decidiu constituir a sociedade Alabaster, com sede em Jersey, onde a Sexta Directiva IVA não é aplicável, por forma a evitar este encargo não recuperável.

Os contratos de corretagem passaram, assim, a ser celebrados directamente entre os mutuantes e a Alabaster, pelo que as comissões de corretagem não eram pagas a Newey, mas à Alabaster.

A Alabaster não se encarregava do tratamento dos pedidos de empréstimo, recorrendo, para o efeito, aos serviços de Newey que, por sua vez, eram prestados ao abrigo de um subcontrato de serviços com a primeira.

Como contrapartida desses serviços, Newey recebia honorários fixos sobre o montante bruto das comissões, por cada empréstimo concedido pela Alabaster.

Por seu turno, a Alabaster celebrou um contrato de prestação serviços de publicidade com a Wallace Barnaby, também sediada em Jersey, que por sua vez, obtinha os referidos serviços através de uma agência de publicidade estabelecida no Reino Unido, a Ekay Advertising.

Por força da legislação de Jersey, os pagamentos efectuados pela Alabaster à Wallace Barnaby não estavam sujeitos a IVA. Contudo, e embora Newey não estivesse habilitado a contratar serviços de publicidade por conta da Alabaster, ele tinha o poder de aprovar o conteúdo da publicidade encontrando-se, recorrentemente, para o efeito com publicitário da Ekay Advertising, que por sua vez, dirigia recomendações à Wallace Barnaby.

Em face do exposto, os *Commissioners* (Administração tributária inglesa) dirigiram um aviso de liquidação de IVA a Newey, considerando que os serviços de publicidade em análise haviam não só sido prestados a Newey, como, também, teriam sido prestados no Reino Unido.

Com efeito, e por entender que os serviços de corretagem haviam sido prestados a partir de Jersey pela Alabaster, verdadeira destinatária dos serviços de publicidade, Newey interpôs recurso daquele acto de liquidação para o *Tax Chamber* que, de imediato, considerou que a actividade de corretagem de crédito era exercida pela Alabaster, através dos serviços prestados por Newey em aplicação do contrato de serviços, e que a Alabaster era, ela sim, a verdadeira destinatária daqueles serviços.

Neste sentido, os *Commissioners* interuseram recurso da decisão do *Tax Chamber* para o *Upper Tribunal* que por sua vez decidiu suspender a instância e submeter ao TJ, no essencial, a seguinte pergunta:

Serão as estipulações contratuais determinantes para identificar o prestador e o destinatário numa operação de prestação de serviços, e em caso de resposta negativa, em que condições as referidas estipulações podem ser requalificadas?

Apreciação do Tribunal de Justiça Europeu

A título preliminar, o TJ considera que uma prestação de serviços só é tributável se existir, entre o autor dessa prestação e o destinatário, uma relação jurídica no âmbito da qual são trocadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço prestado ao destinatário.

Resulta também da jurisprudência do TJ que o conceito de prestação de serviços tem carácter objectivo e aplica-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa, sem que a Administração tributária esteja obrigada a proceder a inquéritos para determinar a intenção do sujeito passivo.

O TJ sublinha ainda que a realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para aplicação do sistema comum de IVA, sendo que as estipulações contratuais (pertinentes) constituem, quanto muito, um elemento a levar em consideração quando se trata de identificar o prestador e o destinatário numa operação de serviços, uma vez que estas nem sempre reflectem a realidade económica e comercial das operações, designadamente, nos casos de montagens contratuais puramente artificiais efectuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal.

Neste sentido, e tendo em consideração a realidade económica das relações comerciais existentes entre, por um lado, Newey, a Alabaster e os mutuantes, e, por outro, Newey, a Alabaster e a Wallace Barnaby, o TJ entende que não se pode excluir que a utilização e a exploração efectivas dos serviços em causa tenham tido lugar no Reino Unido, a favor de Newey.

Neste sentido, estabelecida a interpretação jurídica relevante para o caso, o TJ refere que cabe ao órgão de reenvio nacional apurar, em concreto, se as estipulações contratuais reflectem verdadeiramente, ou não, a realidade económica e se é, de facto, Newey, e não a Alabaster, o verdadeiro prestador dos serviços de corretagem de crédito em causa e o destinatário dos serviços de publicidade prestados pela Wallace Barnaby.

Se for este o caso, o TJ entende que as referidas estipulações contratuais devem ser redefinidas de modo a restabelecer a situação tal como existiria na ausência das operações constitutivas dessa prática abusiva, tornando o contrato de serviços e os acordos de publicidade celebrados entre a Alabaster e a Wallace Barnaby inoponíveis aos Commissioners, os quais poderiam validamente considerar Newey como o verdadeiro autor das prestações de serviços de corretagem de crédito e destinatário dos serviços de publicidade em causa no processo principal.

Decisão

O TJ considerou que as estipulações contratuais, embora constituam um elemento a ter em consideração, não são determinantes para identificar o prestador e o destinatário de uma prestação de serviços.

Neste sentido, concluiu o TJ, também, que podem, designadamente, ser aquelas estipulações contratuais afastadas quando se verifique que não reflectem a realidade económica e comercial, mas constituem uma montagem puramente artificial, desprovida de realidade económica, efectuada com o único fim de obter de uma vantagem fiscal, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

Implicações no Direito Português

Este acórdão vem reforçar o entendimento do TJ em matéria de abuso de direito, sendo globalmente compatível com os entendimentos prévios fixados pelo mesmo TJ nesta matéria, quer em sede de tributação indirecta, quer em sede de tributação directa.

A este respeito, e no que à aplicação da referida jurisprudência no panorama nacional importa, sempre será de ressaltar que o TJ faz, aqui como nas demais decisões relevantes na matéria, apelo ao conceito de “estruturas puramente artificiais” por forma a determinar o carácter abusivo de uma estrutura, pelo que a transposição desta jurisprudência para a prática nacional sempre deverá ser feita nos mesmos moldes, de onde resulta que a Administração tributária – e, bem assim, os tribunais portugueses – apenas deverão proceder à requalificação da estrutura contratual quando, da situação fáctica, resulte que a mesma não tem correspondência com a realidade e independentemente de a referida estrutura ter, ou não, vantagens fiscais significativas para os sujeitos passivos.

Lisboa, 07 de Julho de 2013

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machada de Almeida
José Calejo Guerra
Francisco Mascarenhas Lemos