

JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (3.º TRIMESTRE DE 2016)



TAX & BUSINESS

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) – à semelhança do que fazemos em relação às decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) e do Tribunal de Contas –, 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 3.º Trimestre de 2016.



A presente Informação 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 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.

Esta Informação é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com “Remover” para o endereço email_newsletter@rffadvogados.com.

1.**Número do processo:** C-176/15**Nome:** Riskin**Data:** Acórdão de 30 de Junho de 2016**Assunto:** A aplicação do princípio de protecção mais favorável às Convenções para evitar a Dupla Tributação**Factos**

O Sr. Guy Riskin e a Sra. Geneviève Timmermans, residentes fiscais na Bélgica, são detentores de acções numa empresa estabelecida na Polónia. Em 2009, a empresa distribuiu dividendos aos seus accionistas, tendo sido aplicada uma taxa de imposto de 15% no Estado da fonte, a Polónia. Já em 2012, a Administração fiscal belga corrigiu a liquidação de imposto de rendimento relativa ao período de tributação do ano de 2010, uma vez que os dividendos provenientes da sociedade com sede na Polónia eram tributáveis na Bélgica à taxa de 25%.

Gerou-se um litígio em torno da aplicação do artigo 23.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre a Bélgica e a Polónia, que determina que o imposto pago na Polónia devia ser imputado no imposto devido na Bélgica sob reserva da aplicação do direito belga. A legislação fiscal belga apenas permitia a efectiva imputação do imposto pago na Polónia no montante de imposto devido na Bélgica se os capitais e os bens geradores dos dividendos em causa estivessem afectos na Bélgica ao exercício de uma actividade profissional.

Tendo em conta que outras Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas pela Bélgica, designadamente com Estados terceiros, Riskin e Timmermans alegaram que esses outros tratados conferem a possibilidade de imputação incondicional dos montantes de imposto pagos na fonte no montante de imposto devido na Bélgica. Argumentando, ainda, que não é razoável que a Bélgica possa conceder, a um Estado terceiro, um tratamento fiscal mais favorável do que aquele que concede aos Estados-Membros, como a Polónia.

Questão

A única questão prejudicial admitida pelo TJUE, em prejuízo de uma segunda considerada meramente hipotética, pergunta se a legislação fiscal belga que autoriza implicitamente a dupla tributação de dividendos estrangeiros pertencentes a uma pessoa singular residente na Bélgica, é compatível com os princípios de direito da União consagrados nos Tratados, na medida em que permite à Bélgica favorecer do modo que entender, consoante as disposições do direito belga para as quais as Convenções de Dupla Tributação remetam, os investimentos realizados num Estado terceiro (Estados Unidos) ou num Estado-Membro da União Europeia (Polónia).

Apreciação do Tribunal

O Tribunal estabelece como pontos prévios que i) está em causa uma diferença de tratamento na tributação de dividendos com fonte num Estado-Membro, a Polónia, e um Estado terceiro – e não um Estado-Membro – e ii) que é incontrovertido que a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre a Bélgica e a Polónia remete os concretos termos da eliminação ou atenuação da dupla tributação para a legislação belga, tendo esta por efeito a necessidade da condição acima referida estar preenchida.

O Tribunal reitera que podem ser consideradas como medidas restritivas da liberdade de circulação de capitais as medidas susceptíveis de desencorajar não residentes a investir num Estado-Membro ou residentes a investir num outro Estado-Membro. Neste quadro, o Tribunal concluiu que o tratamento desfavorável em causa consubstancia, *prima facie*, uma restrição à referida liberdade.

Em função da não harmonização da tributação directa, o Tribunal reitera que, as naturais disparidades existentes entre as legislações fiscais dos vários Estados-Membros podem conduzir à celebração de Convenções para evitar a Dupla Tributação, tendo em vista a determinação de critérios de repartição do seu poder de tributação. Consequentemente, tendo em conta tais disparidades, daí pode resultar um tratamento diferenciado.

As próprias Convenções para evitar a Dupla Tributação delimitam o seu âmbito de aplicação, designadamente as pessoas por ela abrangidas e os correspondentes beneficiários

e obrigações. Todo este enquadramento assume características particulares, sobretudo no contexto das negociações tendentes à conclusão das ditas Convenções, que contribuem para o equilíbrio global das relações entre os dois Estados signatários da Convenção para evitar a Dupla Tributação. Desta forma, também a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre a Bélgica e o terceiro Estado tem uma aplicação limitada, nomeadamente a residentes fiscais na Bélgica que recebem dividendos desse terceiro Estado.

Por esta razão, os residentes fiscais na Bélgica que recebem dividendos com origem na Polónia não se encontra numa situação objectivamente comparável com residentes fiscais na Bélgica que recebem dividendos com origem num terceiro Estado.

O Tribunal refere, por último, que o artigo referente a cooperação leal entre os Estados-Membros não acarreta, neste quadro, obrigações adicionais para os Estados-Membros, designadamente de eliminar a dupla tributação jurídica internacional.

Decisão

O Tribunal de Justiça concluiu que os artigos 63.º e 65.º TFUE, lidos em conjugação com o artigo 4.º TUE, não obrigam a que um Estado-Membro alargue o benefício de um tratamento mais favorável concedido a um accionista residente, decorrente de uma Convenção para evitar a Dupla Tributação, celebrada entre este Estado-Membro e um Estado terceiro, mediante o qual o imposto retido na fonte pelo Estado terceiro é imputado de forma incondicional no imposto devido no referido Estado-Membro de residência do accionista, a um accionista residente que auferia dividendos provenientes de um Estado-Membro com o qual esse mesmo Estado-Membro de residência celebrou uma Convenção para evitar a Dupla Tributação, que sujeita a concessão dessa imputação ao respeito de condições suplementares previstas pelo direito nacional.

Implicações no direito português

A questão permanece controversa, pese embora já tenha sido tratada, no âmbito fiscal, no caso *D*, em função da existência de jurisprudência europeia contraditória em áreas não fiscais, como *Open Skies*. Em todo o caso, face ao sentido da decisão, pode extrair-se que

uma Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada por Portugal que possa oferecer um tratamento mais favorável do que outras também celebradas por Portugal não terá um efeito para além do âmbito da sua tradicional aplicação.

2.

Número do processo: C-18/15

Nome: Brisal – Auto-estradas do Litoral, SA, KBC Finance Ireland

Data: Acórdão de 13 de Julho de 2016

Assunto: A tributação transfronteiriça de juros e dedução de custos de financiamento

Factos

Em causa estava um contrato de financiamento celebrado entre a Sociedade portuguesa Brisal – Auto estradas do Litoral S.A. (Brisal) e o Banco irlandês KBC Finance Ireland (KBC). Neste âmbito, a Brisal estava vinculada à obrigação de pagamento de juros à KBC, no valor de 350.806,00 €, dos quais 59.386,00 € foram retidos na fonte e entregues à Administração tributária portuguesa.

Tanto a Brisal como a KBC, discordaram acerca da retenção de uma parte dos ditos juros por se aplicar, apenas e especificamente, aos casos em que os devedores de juros são residentes em Portugal e os credores de juros são não-residentes.

É de salientar que, nos termos do Código do IRC, as ditas instituições, sem residência fiscal em Portugal, estão submetidas a uma tributação específica de retenção na fonte a uma taxa liberatória de 20% que incide sobre os rendimentos líquidos. De modo distinto, idênticas instituições financeiras, mas residentes fiscais em Portugal, vêem os seus rendimentos de juros tributados sobre o valor líquido a uma taxa de 25% e estão isentos do regime de retenção na fonte, o que lhes confere, ainda, uma vantagem de fluxo de caixa.

Em consequência da oposição da Brisal e da KBC em verem uma parte dos juros devidos, pela primeira à segunda, serem retidos na fonte, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) foi chamado a pronunciar-se sobre a questão levantada por esta tributação. Este acionou o mecanismo de reenvio prejudicial junto do Tribunal, para que este interprete e determine, à luz do direito da União Europeia (UE), se a legislação fiscal nacional em causa se

encontrava em violação do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que consagra a liberdade de prestação de serviços.

Apreciação do Tribunal

O Tribunal aproveitou esta decisão para salientar que, nos termos do TFUE e, mais especificamente, do princípio de livre prestação dos serviços, não existe distinção entre as diferentes categorias de serviços. Com efeito, o TFUE considera, indistintamente, todas as categorias de prestações de serviços.

Por outro lado, também afirma que uma limitação à livre prestação de serviços é aceite, apenas, em condições específicas, designadamente nos casos em que tal “se justificar por razões imperiosas de interesse geral” e desde que a dita justificação respeite o princípio da proporcionalidade.

O Tribunal considerou que o tratamento fiscal desfavorável para as entidades não-residentes não pode ser considerado compatível com o direito da UE, não podendo este tratamento ser justificado com base na potencial existência de outro benefício, que seria, neste caso, a aplicação de uma taxa de tributação menos elevada para as instituições financeiras residentes.

No mesmo sentido, o Tribunal lembrou que, embora reconheça, na sua jurisprudência, que a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto constitui uma razão imperiosa de interesse geral que pode justificar uma restrição à livre prestação de serviços, esta justificação é válida, apenas, dentro dos limites do princípio da proporcionalidade. Ou seja, deve ser adequada a garantir a realização do objectivo prosseguido e não pode exceder o necessário para o alcançar. Concluiu, neste caso, que a restrição em causa no processo principal não é necessária para garantir a eficácia da cobrança do IRC.

Para além disso, o Tribunal reconhece que, na ausência de medidas de unificação ou de harmonização supranacionais, a competência para determinar os critérios de repartição do poder tributário, de forma a eliminar as situações de dupla tributação, permanece nas mãos dos Estados-Membros, tendo estes celebrado, entre eles, em bastantes casos, Convenções para evitar a Dupla Tributação. Porém, as Convenções para evitar a Dupla

Tributação não substituem as obrigações previstas nos Tratados da UE, designadamente, o princípio da igualdade de tratamento e as liberdades de circulação garantidas pelo direito primário da UE.

Assim sendo, perante os factos e o direito em causa, os não-residentes devem ser tratados da mesma maneira que os residentes. Devendo, então, ver as suas despesas profissionais deduzidas antes da tributação dos rendimentos em causa. Necessariamente, a execução da concessão de um empréstimo financeiro origina despesas profissionais (despesas de viagem, de aconselhamento, etc.) e todos os sujeitos passivos, tanto os que são integralmente tributados, como os que o são parcialmente, devem beneficiar do mesmo tratamento. Pelo que, devem-lhes ser concedidas as mesmas possibilidades de dedução das ditas despesas. Neste sentido, o Tribunal também reconheceu os custos de financiamento como despesas profissionais de uma instituição financeira na concessão de empréstimos.

Ademais, o Tribunal lembrou, ainda, quanto ao ónus de prova, que a simples circunstância da prova ser mais difícil de produzir não autoriza um Estado-Membro a recusar de modo absoluto aos não-residentes os mesmos privilégios do que aos residentes. Sendo que nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para que possam apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas se encontram preenchidos.

Decisão

O Tribunal considerou que pode existir uma diferenciação na tributação entre os residentes e não-residentes, desde que tal seja justificado e necessário. No presente caso, tal não se demonstrou, e, em respeito ao princípio de livre prestação dos serviços, a legislação nacional deve conceder aos não-residentes a possibilidade de estes deduzirem as despesas profissionais directamente relacionadas com a actividade em questão, se esta é concedida aos residentes.

Implicações no Direito Português

Embora a decisão do Tribunal não seja, ainda, de aplicação directa e generalizada, os contribuintes podem, designadamente, com base nas regras e nos princípios consagrados no presente Acórdão Brisal KBC, fundamentar eventuais pedidos administrativos ou judiciais nesse sentido.

3.

Número do processo: C-493/14

Nome: Dilly's Wellnesshotel

Data: Acórdão de 14 de Julho de 2016

Assunto: Os requisitos formais dos auxílios de estado em legislação fiscal

Factos

A 29 de Dezembro de 2011, a Dilly's Wellnesshotel requereu o reembolso parcial de imposto, previsto pela lei austríaca, incidente sobre o gás natural e a energia eléctrica, relativo ao ano de 2011, com base no disposto no Regulamento Geral de Isenção n.º 800/2008 (Reg. n.º 800/2008). O pedido foi indeferido, em Fevereiro de 2012, com base na nova legislação resultante da Lei de Orçamento de Estado Austríaca [BBG], segundo a qual, a partir de Janeiro de 2011, o reembolso de tais impostos apenas seria concedido às empresas de produção de energia, excluindo as prestações de serviços de tal benefício.

A questão foi submetida a um tribunal austríaco, o qual levantou dúvidas quanto à conformidade da nova legislação relativa ao reembolso face ao teor do Reg. n.º 800/2008.

Questões

As questões prejudiciais levantadas enfatizavam a ausência de formalidades na adopção da medida, enunciadas no capítulo I do regulamento. De facto, i) a legislação nacional não continha qualquer referência ao Reg n.º 800/2008, ou à publicação no Jornal Oficial da União Europeia; ii) a informação não foi encaminhada à Comissão dentro do prazo legal de 20 dias úteis após a entrada em vigor de tal dispositivo; e iii) o texto relativo ao auxílio não foi publicado na Internet, atento o facto de que o site notificado à Comissão não permite acesso ao respectivo conteúdo.

A única questão, entre três, respondida pelo Tribunal pergunta se é contrário ao direito da União um regime de auxílios que aplica o processo especial do Reg. n.º 800/2008 para beneficiar da isenção da obrigação de notificação, mas que não cumpre várias obrigações estabelecidas no regulamento, mormente no seu capítulo I.

Apreciação do Tribunal

Destarte, o Tribunal de Justiça recorda que a obrigação de notificação constitui um dos elementos fundamentais do sistema de controlo instituído pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia, no domínio dos auxílios de Estado. Os Estados-Membros estão não só obrigados a notificar à Comissão das medidas que criam/modificam um auxílio de estado, como também não podem aplicar uma tal medida sem que a Comissão tome uma decisão final sobre ela.

A Comissão recorda ainda que pode adoptar regulamentos para execução das disposições europeias e fixar não só as condições de aplicação da notificação, como também as categorias de auxílios que, conforme determinado pelo Conselho, ficam dispensadas de tal procedimento. Resulta daí que se uma medida de auxílio adoptada por um Estado-Membro preenche as condições pertinentes previstas no Reg. n.º 800/2008, esse Estado-Membro pode considerar-se dispensado da obrigação de notificação.

A Comissão permite, simplificando a gestão administrativa sem enfraquecer a sua capacidade de controlo das regras de concorrência em matéria de auxílios de Estado, isentar certas tipologias de auxílios (v.d. protecção do ambiente) do procedimento de notificação previsto no Tratado de Funcionamento da União Europeia, sujeitando-as a outras condições precisas.

Para que possa prevalecer-se da isenção prevista do Reg. n.º 800/2008, o Estado Membro deverá: i) fazer referência ao Reg. n.º 800/2008, indicando a publicação desse regulamento no Jornal Oficial da União Europeia; ii) remeter à Comissão um resumo das informações no prazo de 20 dias úteis *“após a entrada em vigor de um regime de auxílios”*; e iii) proceder à publicação na Internet do texto do regime de auxílios. Na medida em que as condições previstas no Reg. n.º 800/2008 atenuam a regra geral da obrigatoriedade de notificação, aquelas deverão ser interpretadas de modo estrito.

Sem apreciar a segunda e terceira questão, salienta que um regime de auxílios apenas pode ser isento da referida obrigação de notificação sob condição desde que esse regime contenha uma referência expressa a esse mesmo regulamento, pela citação do seu título e indicação da sua referência de publicação no Jornal Oficial.

Ainda que considerando a argumentação do Governo Austríaco quanto à ausência, no regime de auxílios em causa, de referência ao regulamento (o qual salientou em sede de audiência que a medida foi posteriormente adaptada a nível nacional e comunicada à comissão durante o ano de 2014), a Comissão considera que não pode, em qualquer caso, ver-se sanada a falta de referência ao Reg. n.º 800/2008 na legislação nacional em causa no processo principal, quanto ao período em questão. A Comissão acolhe nas suas conclusões um conjunto de argumentos de ordem sistemática, de forma a sublinhar a essencialidade do respeito pelas condições previstas.

O carácter imperativo de uma referência ao Reg. n.º 800/2008 num dado regime de auxílios, para que um Estado-Membro possa invocar o benefício de uma isenção ao abrigo deste regulamento no que respeita a esse regime, depende do preenchimento de *“todas as condições”* enunciadas no capítulo I e que o referido regime *“contenha uma referência expressa”*. A referência expressa a este regulamento não constitui uma mera formalidade, revestindo antes carácter imperativo, de modo que a sua inobservância impede a concessão de uma isenção desta obrigação ao abrigo do referido regulamento.

Decisão

Por conseguinte, a resposta à única questão considerada pelo Tribunal de Justiça, determinou que a falta, num regime de auxílios como o regime em causa no processo principal, de uma referência expressa a este regulamento, pela citação do seu título e indicação da sua referência de publicação no Jornal Oficial da União Europeia, se opõe a que esse regime seja considerado como preenchendo as condições para ficar isento, da obrigação de notificação prevista no artigo 108.º, n.º 3, do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Assim, os auxílios de Estado que não são abrangidos por este regulamento continuam a estar sujeitos à obrigação de notificação.

Implicações no direito português

Ainda que exista legislação fiscal substancialmente conforme com as excepções e isenções admitidas pela Comissão Europeia no quadro dos Auxílios de Estado, é fundamental e impreterível que as formalidades sejam cumpridas. Apenas uma análise casuística da legislação fiscal pode quantificar a concreta implicação no direito português e, designadamente, se existe legislação desconforme. A consequência da concessão ilegal de um auxílio de estado é a recuperação do benefício indevidamente obtido, podendo esta obrigação de recuperação abranger dez anos.

4.

Número do processo: C-543/14

Nome: Ordre des barreaux francophones e germanophone e o.

Data: Acórdão de 28 de Julho de 2016

Assunto: Tributação de serviços prestados por advogados

Factos

Até 1 de Janeiro de 2014, a Bélgica previa uma isenção em sede de IVA sobre os serviços prestados por advogados. Com efeito, essa isenção encontrava-se prevista numa lei interna belga e tinha por base uma disposição transitória prevista na Directiva IVA. Contudo, esta foi revogada devido a diversos recursos submetidos ao Tribunal Constitucional belga. Deste modo, a partir daquela data, os serviços prestados por advogados passaram a ser tributados, na Bélgica, à taxa de 21%.

Tal mudança de paradigma legal determinou o aumento dos honorários cobrados pelos advogados, o que se revelou particularmente prejudicial para os clientes privados, na qualidade de consumidores finais, uma vez que estes não têm a possibilidade de deduzir o IVA que suportam com os honorários.

Assim, a Ordem dos Advogados Francófonos e Germanófonos, a Ordem dos Advogados Flamengos, a Ordem dos Advogados de Arlon e outras pessoas singulares e colectivas apresentaram, junto do Tribunal Constitucional belga, contra o Conselho de Ministros

belga, um pedido de anulação das diversas disposições legais que puseram fim à referida isenção de IVA nos serviços prestados por advogados.

O Tribunal Constitucional, porém, entendeu submeter diversas questões prejudiciais ao TJUE, por entender que a apreciação da questão implicava a interpretação prévia de disposições relativas ao Direito da UE. As questões submetidas prendem-se com os direitos a um recurso efectivo e à assistência por advogado, que são direitos, não só previstos na lei fundamental belga, mas, também, consagrados em vários diplomas internacionais (e.g. a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, a Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, o Pacto Internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos e a Convenção de Aarhus).

Com efeito, o Tribunal Constitucional belga coloca a questão de saber se os direitos a um recurso efectivo e à assistência por advogado ficam preteridos – comprometendo-se, assim, a efectividade do direito de acesso à justiça – pelo facto de pessoas singulares, por não serem sujeitos passivos de IVA, terem de suportar tal custo, acrescido aos honorários pagos a advogados, o que aparentemente, implicará um aumento global dos honorários e dos custos de representação por um advogado.

Por outro lado, questiona-se, ainda, se não poderão os Estados Membros, à luz da legislação da UE, isentar de IVA tais serviços, por serem considerados “serviços de interesse geral”, como, por exemplo, os serviços públicos postais, serviços médicos ou serviços relacionados com ensino, cultura e desporto, os quais poderão estar isentos de IVA, ao abrigo do disposto na Directiva IVA.

Outro aspecto, não menos importante, que é trazido à colação pelo Tribunal Constitucional belga, prende-se com o facto de a tributação, em sede de IVA, dos serviços prestados por advogados também incidir sobre os serviços prestados ao abrigo de regimes internos de apoio judiciário. Efectivamente, os comuns sistemas de apoio judiciário servem o propósito de garantir o acesso ao direito e à justiça por cidadãos sem recursos suficientes para garantirem o pagamento de honorários, pelo que, interroga-se o Tribunal Constitucional belga, se a sujeição a IVA dos serviços prestados por advogados ao abrigo de sistemas de apoio judiciário não desvirtua o intuito de garantir o direito de acesso à justiça.

Apreciação do Tribunal

Relativamente à primeira questão colocada, relacionada com a possibilidade de os direitos a um recurso efectivo e à assistência por advogado ficarem comprometidos por os custos de representação por advogado aumentarem com a sujeição a IVA dos serviços prestados por advogados, o TJUE começa por salientar que, estando a questão relacionada com os particulares que não têm direito a aceder ao sistema de apoio judiciário, em princípio, esses particulares têm recursos suficientes para suportar tais custos, caso contrário seriam, precisamente, representados por advogados oficiosos.

Acresce que, no entendimento do TJUE, não se poderá concluir, com absoluta certeza, que a sujeição a IVA de tais serviços fará aumentar directamente o valor global dos honorários, dado que os advogados belgas estão deontologicamente obrigados a ajustar o valor dos seus honorários à condição económica do seu cliente e sujeitos a um princípio de livre negociação dos honorários.

Contudo, ainda que se entendesse que existe uma relação causa-efeito entre a referida sujeição a IVA e o aumento dos honorários cobrados por advogados, esse aumento não será insuportável para os particulares. O TJUE reitera, ainda, jurisprudência proferida em processos semelhantes, nos termos da qual se decidiu que o aumento da carga fiscal sobre os honorários cobrados por advogados não torna impossível ou excessivamente difícil o acesso aos direitos a um recurso efectivo e à assistência por advogado.

Quanto à questão de os serviços prestados por advogados poderem ser considerados como “serviços de interesse geral”, o TJUE rejeitou tal possibilidade, por considerar que tais serviços não se podem qualificar como de “carácter beneficente”, nem os advogados podem ser considerados “organizações reconhecidas como de carácter beneficente”, *conditio sine qua non* para que se considerassem como “serviços de interesse geral”.

Por fim, relativamente à questão de saber se o facto de a tributação, em sede de IVA, também incidir sobre os serviços prestados por advogados ao abrigo de regimes internos de apoio judiciário põe em causa os direitos a um recurso efectivo e à assistência por advogado, o TJUE entendeu responder negativamente. Considerou, por um lado, o facto de que o sistema de apoio judiciário fazer, também, parte dos vários objectivos da profissão

de advogado e, por outro lado, o facto de os honorários serem totalmente pagos pelo Estado belga e não pelos particulares. Por conseguinte, não colhe o argumento segundo o qual os particulares sem recursos que, portanto, recorrem ao sistema de apoio judiciário, verem o valor dos honorários cobrados aumentar.

Decisão

Tendo em conta a factualidade descrita e a interpretação efectuada, o TJUE entendeu que, à luz das disposições legais da UE, os direitos a um recurso efectivo e à assistência por advogado não são postos em causa pelo facto de os serviços prestados por advogados estarem sujeitos a IVA.

Implicações no direito português

Pese embora a questão não seja controversa, em Portugal, este Acórdão parece esvaziar de conteúdo a questão de saber se os serviços prestados por advogados portugueses devem, ou não, estar sujeitos a IVA e qual a taxa a aplicar – a qual, conforme resulta inequívoco do Acórdão, deverá ser a taxa normal (23%). Não obstante, salientamos que se encontra pendente um pedido reenvio prejudicial, sobre o qual já foi emitida Opinião, relativo à aferição da taxa de IVA aplicável e descritivos de facturação de honorários de advogados.

5.

Número do processo: C-332/15

Nome: Astone

Data: Acórdão de 28 de Julho de 2016

Assunto: Limitações ao direito à dedução do IVA

Factos

A legislação italiana, aplicável ao IVA e, mais especificamente, ao direito à dedução do IVA suportado no exercício da actividade económica pelo sujeito passivo, prevê que este direito apenas pode ser exercido, em primeiro plano, nos dois anos seguintes ao ano em que

foram realizadas as operações que conferem esse direito e, em segundo plano, caso sejam cumpridas certas obrigações formais, impostas pela respectiva legislação.

O Sr. Astone, na qualidade de representante legal da empresa Del Ferro, para além de não ter procedido ao pagamento do IVA devido, não apresentou a declaração de IVA, nem os documentos contabilísticos e de registo de IVA, relativos ao ano de 2010, impostos pela legislação italiana, pelo que as autoridades fiscais italianas, no âmbito de uma acção de fiscalização, liquidaram oficiosamente o IVA devido e recusaram o direito à dedução do IVA suportado, com base no incumprimento das referidas obrigações fiscais.

Assim, o Sr. Astone apresentou, junto dos tribunais italianos, um pedido de anulação da liquidação adicional de IVA emitida pelas autoridades fiscais italianas, com base no argumento de que a Directiva IVA não permite limitações excessivas ao direito à dedução de IVA e que as limitações impostas pela legislação italiana são, portanto, contrárias às disposições da Directiva IVA. O tribunal italiano, chamado a pronunciar-se sobre este caso, entendeu submeter duas questões prejudiciais ao TJUE, relacionadas com a conformidade das referidas disposições da legislação italiana com a Directiva IVA.

A primeira questão colocada pelo tribunal italiano prende-se com a possibilidade de as disposições legais italianas que prevêem um prazo de preclusão de dois anos para o exercício do direito de dedução do IVA suportado serem contrárias às disposições da Directiva IVA – as quais, em termos genéricos, determinam que o direito de dedução do IVA é um direito fundamental, que não deve ser excessivamente limitado.

A segunda questão colocada pelo tribunal italiano está relacionada com o facto de a legislação italiana impedir o direito à dedução quando o sujeito passivo não cumpra a maior parte das obrigações formais impostas, à luz, também, do princípio segundo o qual o direito à dedução não deve ser excessivamente limitado.

Apreciação do Tribunal

No que respeita à primeira questão, o TJUE começou por reconhecer que o direito à dedução sem limites temporais poderá implicar uma violação do princípio da segurança, na medida em que a situação fiscal do sujeito passivo poderia, dessa forma, ser posta em

causa *ad aeternum*, o que não se pode, em abstracto, admitir. Assim, o TJUE delimita desde logo a questão a saber se a imposição de um prazo como o que está em causa no processo em análise torna impossível, na prática, ou excessivamente difícil, o exercício do direito à dedução.

Ora, recorrendo à jurisprudência já anteriormente produzida pelo TJUE, este Tribunal entendeu ser de reconhecer que a imposição de um prazo de dois anos para exercício do direito à dedução do IVA não pode, por si só, ser considerado como tornando, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício desse direito, considerando que a Directiva IVA permite que os Estados-Membros exijam aos sujeitos passivos que exerçam o seu direito à dedução durante o mesmo período em que esse direito surgiu.

Relativamente à segunda questão, o TJUE traz, desde logo, à colação o princípio da neutralidade do IVA – o qual, recorde-se, é fundamental para garantir o bom funcionamento do sistema – que, nesta matéria, se traduz no princípio segundo o qual, desde que cumpridas as exigências materiais de exercício do direito à dedução, o não cumprimento de exigências formais não pode limitar o exercício desse direito.

Contudo, por um lado, segundo jurisprudência do TJUE, se o não cumprimento de exigências formais conduzir a que as exigências materiais não possam ser comprovadas, a referida regra não se aplicará. Por outro lado, a luta contra a fraude, evasão e eventuais abusos impõe que, caso se verifique, o direito à dedução deva ser recusado. Com efeito, entendeu o TJUE, não se pode permitir que, ao abrigo somente do princípio da neutralidade do IVA, comprovada a existência de uma intenção fraudulenta ou abusiva por parte do sujeito passivo, se confira, ainda assim, os mesmos direitos que são atribuídos quando o sujeito passivo cumpre as mais básicas obrigações formais exigidas.

Aplicando tal premissa ao caso concreto – e pese embora o TJUE não possa emitir uma decisão relativa ao caso concreto – o TJUE reconheceu que a falta de entrega da declaração de IVA pelo sujeito passivo, do presente processo, bem como a inexistência de uma contabilidade organizada e de registo de facturas emitidas e pagas, parece ser uma situação susceptível de impedir a exacta cobrança do imposto e, deste modo, comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA.

Em face do exposto, o TJUE considerou que a legislação italiana que impede o exercício do direito de dedução de IVA aos sujeitos passivos que não cumprem as mais básicas obrigações formais – e, conseqüentemente e comprovadamente, cometeram fraude fiscal – se revela contrária ao Direito da UE.

Decisão

O TJUE entendeu que, à luz das disposições legais da UE, os Estados-Membros podem (i) impor um limite temporal para exercício do direito de dedução do IVA suportado no âmbito do exercício da sua actividade e (ii) recusar o exercício do direito à dedução quando o sujeito passivo não cumprir obrigações fiscais essenciais, nomeadamente quando tal incumprimento conduza a uma situação de fraude fiscal.

Implicações no direito português

Em Portugal, a presente decisão contribui para tornar mais clara a linha que separa os casos em que a recusa do direito à dedução, por parte da Administração tributária portuguesa, é legítima, dos casos em que tal recusa não se afigura legítima.

Lisboa, 21 de Setembro de 2016

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Jorge Lopes de Sousa
José Pinto Santos
Francisca de Landerset Gomes
Margot Lopes Martins