



SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (1º TRIMESTRE DE 2017)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia 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 é relativa ao 1.º Trimestre de 2017 e destaca os casos seguintes:

- i. **SAWP**, relativo a taxas aplicáveis a sociedades gestoras de direitos de autor;
- ii. **EURO TYRE**, sobre condições relativas a IVA;
- iii. **X**, sobre deduções pessoais em sede do imposto sobre o rendimento pessoal;
- iv. **VIASAT BROADCASTING**, relativo a taxas audiovisuais e Auxílios de Estado;
- v. **MARCO IDENTI**, que aborda a exoneração de passivo restante de insolvência numa perspectiva de Auxílios de Estado e de IVA; e
- vi. **VELOSERVISS**, sobre o dever de boa-fé em matérias aduaneiras de importação.



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-37/16

NOME: SAWP

DATA: 18 de Janeiro de 2017

ASSUNTO: Pagamento de taxas a favor das sociedades de gestão colectiva de direitos de autor e direitos conexos (IVA)

FACTOS

Uma sociedade de gestão colectiva de direitos de autor dos artistas intérpretes de obras musicais situada na Polónia questionou o Ministro das Finanças polaco acerca da sujeição a IVA da taxa sobre os aparelhos de gravação e de reprodução de obras protegidas por direitos de autor ou de objectos abrangidos por direitos conexos e sobre os suportes aptos a fixar essas obras ou esses objectos.

Posteriormente, essa sociedade foi informada, através de um parecer dado pelo Ministro das Finanças, de que o seu entendimento ia no sentido de considerar os referidos montantes como remuneração dos serviços prestados por titulares dos direitos de autor e direitos conexos, dado que se tratam de pagamentos feitos em contrapartida da utilização dos direitos de autor ou de direitos conexos ligados à venda de equipamentos que servem para copiar obras. Em consequência, entendeu o Ministro pela sua sujeição a IVA.

Deste parecer recorreu a referida sociedade para o Tribunal Administrativo de Varsóvia, peticionando a sua anulação, dando esse Tribunal provimento ao recurso.

No entanto, tendo o Ministro das Finanças interposto recurso de cassação desta última decisão para o Supremo Tribunal Administrativo, este decidiu suspender a instância, reenviando duas questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça.

Com a primeira questão procurava-se saber se a Directiva IVA deveria ser interpretada no sentido de que os titulares de direitos de reprodução efectuam uma 'prestação de serviços', no sentido da Directiva, a favor dos produtores e dos importadores de suportes virgens e de aparelhos de gravação e de reprodução, aos quais as sociedades de gestão colectiva de



direitos de autor e direitos conexos cobram, por conta desses titulares, mas em seu próprio nome, as taxas sobre a venda desses aparelhos e suportes.

Caso fosse dada resposta afirmativa à primeira questão, a segunda questão pretendia averiguar se as entidades de gestão colectiva, ao cobrarem taxas sobre a venda pelos fabricantes e importadores de aparelhos e suportes de dados, eram sujeitos passivos de IVA, tendo assim a obrigação de documentar estas operações através de factura nos termos da Directiva IVA.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL:

O Tribunal de Justiça começou por tratar da primeira questão recordando que a expressão 'prestação de serviços' surge definida na Directiva IVA por oposição a 'entrega de bens'. Havendo três operações exemplificativamente qualificáveis como prestação de serviços nos termos da Directiva, entre as quais se encontra a cessão de um bem incorpóreo, o Tribunal tratou de averiguar se uma operação como a que estava em causa no processo principal se poderia subsumir à mesma.

Nessa senda, o Tribunal começou por apontar a necessidade do carácter oneroso da operação, sob pena de não se encontrar abrangida pela Directiva, sendo que, para que tal se verifique, é necessário que exista uma relação jurídica entre o prestador de serviços e o beneficiário, no seio da qual sejam realizadas prestações recíprocas.

Aplicando este entendimento ao caso concreto, o Tribunal começa por explanar que, uma vez que a obrigação de pagar taxas, como as que estão sob análise, se impõe aos produtores e aos importadores de suportes virgens e de aparelhos de gravação e reprodução nos termos da lei nacional, inexistente qualquer relação jurídica entre estes e os titulares dos direitos de reprodução ou as sociedades de gestão colectiva desses direitos.

Ademais, dado que as taxas em causa no processo principal têm como propósito o financiamento da compensação equitativa do lucro dos titulares de direitos de reprodução, o Tribunal considera que as mesmas não constituem o contravalor directo de qualquer prestação, uma vez que a sua existência se encontra em estreita conexão com o prejuízo



causado aos já mencionados titulares, resultante da reprodução não autorizada de obras protegidas.

A operação analisada não é, assim, de considerar como efectuada a título oneroso.

Daqui resulta que se deve interpretar a Directiva IVA no sentido de não considerar que os titulares de direitos de reprodução realizam uma prestação de serviços, no sentido da Directiva, em benefício dos produtores e importadores de suportes virgens e de aparelhos de gravação e de reprodução.

Dado que a resposta à segunda questão se encontrava na dependência de resposta afirmativa à primeira, o Tribunal não procedeu à sua análise.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Por todo o exposto, concluiu o Tribunal de Justiça que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de não abranger como prestação de serviços a cobrança de taxas, levada a cabo pelas entidades de gestão colectiva pela venda de gravadores de som e de outros aparelhos semelhantes bem como de suportes de dados em branco, em benefício dos titulares de direitos de reprodução.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS:

Em Portugal, a Lei da Cópia Privada prevê que o preço de todos e quaisquer aparelhos que permitam a fixação de obras, entre outros, inclua uma compensação equitativa, com vista à compensação dos titulares de direitos dos danos patrimoniais sofridos com a prática da cópia privada.

Nos termos da decisão ora em apreço, esclarece-se que essa compensação não se insere numa relação jurídica de carácter oneroso, não sendo portanto abrangida pela Directiva IVA.



2.

NÚMERO DO PROCESSO: C -21/16

NOME: Euro Tyre BV

DATA: 9 de Fevereiro de 2017

ASSUNTO: Direito à isenção na transferência de bens no interior da União Europeia (IVA)

FACTOS:

Uma sucursal portuguesa de uma sociedade de direito neerlandês, que se dedica à importação, exportação e comercialização directa e indirecta de pneus destinados a retalhistas estabelecidos em Portugal e Espanha, realizou várias vendas a um seu distribuidor, tendo registado as mesmas como entregas intracomunitárias isentas.

Aquando dessas vendas, o mencionado distribuidor encontrava-se registado como sujeito passivo de IVA em Espanha, não se encontrando, no entanto, sujeito ao Regime de IVA nas Transacções Intracomunitárias nem registado no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA.

Sendo estes requisitos para a isenção de IVA nas transmissões de bens exigidos pelo RITI, e verificando que os mesmos não se encontravam preenchidos, a Administração tributária portuguesa, na sequência de uma inspecção tributária, procedeu a rectificações do IVA devido pela sucursal portuguesa, acrescido de juros de mora.

Em face da recusa da isenção de IVA aplicável pela Administração tributária portuguesa, e perante o indeferimento da contestação por via administrativa das rectificações emitidas, a sucursal portuguesa contestou tal decisão perante o Centro de Arbitragem Administrativa.

Nesse âmbito, alegou que a exigência constante do Regime de IVA nas Transacções Intracomunitárias, segundo a qual o adquirente se deve encontrar registado no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA e estar abrangido pelo regime tributário das aquisições intracomunitárias de bens é o resultado de uma incorrecta transposição da Directiva IVA, dada a ausência de tal requisito na mesma, tratando-se de uma exigência de natureza formal imposta apenas pela República Portuguesa.



O distribuidor estava registado para efeitos de IVA em Espanha, relativamente às operações realizadas nesse Estado e apesar de no momento das vendas não estar abrangido por um regime de tributação das transmissões intracomunitárias nem estar registado no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA, esperava que a Autoridade tributária espanhola lhe concedesse o estatuto de operador intracomunitário com efeitos retroactivos.

Tendo presente que a Administração tributária portuguesa considerou que no caso em análise não existia qualquer tipo de fraude ou evasão fiscal por parte da sucursal portuguesa, o Centro de Arbitragem Administrativa decidiu suspender a instância, submetendo duas questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça.

Em primeiro lugar, o Centro de Arbitragem Administrativa pergunta ao Tribunal de Justiça se a Directiva IVA se opõe à recusa de isenção de IVA numa entrega intracomunitária, pela Administração fiscal de um Estado-membro quando, no momento dessa entrega, o adquirente se encontre sedado no território do Estado-membro de destino e seja titular de número de identificação IVA válido para operações nacionais, mas não esteja registado no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA nem esteja abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias.

Na sequência, o Centro de Arbitragem Administrativa questiona o Tribunal de Justiça quanto à compatibilidade da referida recusa com o princípio da proporcionalidade, tendo o alienante conhecimento das circunstâncias em que o adquirente se encontrava, mormente a expectativa que este último tinha em que o seu registo como operador intracomunitário fosse dotado de eficácia retroactiva.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL:

O Tribunal de Justiça optou por tratar as duas questões em conjunto, começando por recordar que existe uma obrigação por parte dos Estados-membros em conceder isenção às entregas de bens que satisfazem os requisitos previstos na Directiva IVA.

Nos termos da Directiva, quando existirem entregas de bens expedidos ou transportados dentro da União Europeia, mas fora do território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes e que sejam efectuadas a outro sujeito passivo ou pessoa colectiva, que não



seja sujeito passivo mas que aja como tal, num Estado-membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens, as mesmas devem ser isentas de IVA.

Segundo jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça, a isenção de entrega intracomunitária de um bem apenas é aplicável quando o direito a dispor do bem como proprietário for transferido para o adquirente e seja feita prova pelo alienante da expedição ou transporte desse bem para outro Estado-membro, tendo o mesmo saído fisicamente do território do Estado-membro de entrega.

Estando os requisitos materiais enunciados na Directiva quanto a uma entrega intracomunitária de bens verificados, o Tribunal passa então para a análise das medidas tomadas pela República Portuguesa concernentes à identificação dos sujeitos passivos de IVA.

Nestes termos, salienta o Tribunal que a identificação dos mesmos através de números individuais visa facilitar a determinação do Estado-membro em que ocorre o consumo final dos bens entregues.

Nessa medida, resulta da Directiva IVA a obrigação de que os Estados-membros tomem as medidas necessárias para que todos os sujeitos passivos ou pessoas colectivas, que não sejam sujeitos passivos, sejam identificados através de um número individual aquando da realização de aquisições intracomunitárias.

A este nível, o Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA assume uma importância significativa dado que permite aos operadores a obtenção da confirmação do número de identificação de IVA dos seus parceiros comerciais, bem como às Administrações fiscais nacionais a fiscalização de operações intracomunitárias e a detecção de eventuais irregularidades.

Contudo, refere o Tribunal de Justiça que, entre a exaustiva enumeração dos requisitos materiais de uma entrega intracomunitária, não se encontra a obrigação do adquirente dispor de um número de identificação IVA, nem esses requisitos podem ser extrapolados do requisito de que o adquirente deva ser um sujeito passivo, agindo como tal, num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.



Resulta da Directiva IVA e da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a definição de sujeito passivo visa apenas uma pessoa que executa, de forma independente, em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o seu fim ou resultado, não dependendo esta qualidade do facto de essa pessoa ser titular de um número de identificação IVA específico para a realização de operações intracomunitárias, nem do seu registo no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA. Desde que um sujeito passivo efectue operações no âmbito da sua actividade tributável já estará a agir nessa qualidade.

Conclui, portanto, o Tribunal de Justiça que estes não são requisitos materiais mas meramente formais e que, no seu entender, não devem impedir o direito do alienante à isenção de IVA, uma vez feito o preenchimento dos requisitos materiais de uma entrega intracomunitária de bens.

Mais afirma o Tribunal de Justiça que, devendo os requisitos de isenção de uma entrega intracomunitária de bens servir para garantir a aplicação correcta e simples das ditas isenções e prevenir quaisquer fraudes, evasões e abusos, os mesmos não devem, no entanto, ir além do necessário para assegurar a cobrança exacta do imposto.

No presente caso, considera o Tribunal de Justiça que, dada a verificação das características objectivas que devem guiar a tributação de operações como as entregas intracomunitárias de bens, a Administração tributária de um Estado-Membro não poderá, em princípio, recusar a isenção de IVA, se apenas o fizer motivada pela falta de inscrição do adquirente no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA e pelo facto de o mesmo não se encontrar abrangido pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias.

Invocando a sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça distingue os únicos dois casos em que considera que o desrespeito de uma exigência formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA, sendo estes: i) casos em que o princípio da neutralidade fiscal seja invocado, para efeitos de isenção de IVA, quando exista uma participação intencional do sujeito passivo numa fraude fiscal que faça perigar o funcionamento do sistema comum do IVA, e ii) casos em que a violação da exigência formal tenha por efeito o impedimento da produção de prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo.



Ressalta o Tribunal de Justiça, quanto ao caso vertente, que a mera circunstância de o alienante saber, no momento da realização das operações, que o adquirente não se encontrava registado no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA, nem estava abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, bem como o facto de ter a expectativa que o adquirente fosse registado como operador intracomunitário, de forma retroactiva, não pode operar como causa de recusa da isenção de IVA, dado que resulta dos autos de reenvio que, no caso em análise, não existia qualquer tipo de fraude ou evasão.

Ademais, considera o Tribunal de Justiça que de nenhum dos elementos que lhe foram transmitidos resulta que a violação da exigência formal em causa no processo principal tenha impedido a verificação dos requisitos materiais de uma entrega intracomunitária, não se verificando, assim, nem o primeiro nem o segundo dos casos excepcionais que poderiam justificar a recusa da isenção pela Administração tributária Portuguesa.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Por todo o exposto, concluiu o Tribunal que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que a Administração fiscal de um Estado-membro recuse isentar de IVA uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sedado no território do Estado-membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações Sobre o IVA nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados.

À luz do princípio da proporcionalidade, essa recusa não deve operar, mesmo nas situações em que o alienante tinha conhecimento das circunstâncias que caracterizavam a situação do adquirente, tendo em conta a aplicação do IVA e sendo que o mesmo tinha a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroactiva, como operador intracomunitário.



IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Dado o considerável número de decisões do Tribunal de Justiça neste sentido, conclui-se que apenas as condições substantivas contidas na Directiva devem ser verificadas, não sendo necessário o cumprimento de todos os requisitos formais para que o sujeito passivo veja concedida a isenção de IVA.

No entanto, existem duas condições para que a falta de cumprimento de um requisito formal não dite a legitimidade da recusa de isenção de IVA: o incumprimento do requisito formal não pode impedir efectivamente a prova conclusiva de que os requisitos substantivos foram satisfeitos e não pode existir qualquer indicação de que o sujeito passivo tenha participado intencionalmente num esquema de evasão fiscal.

Os contribuintes deverão, por isso, continuar a verificar os números de IVA e a documentar os resultados nas suas transacções diárias, de modo a estarem munidos de prova para eventuais casos de fraude fiscal.

Por último, é de referir a presente decisão poderá também vir a motivar uma revisão do artigo 14.º do RITI, no sentido de eliminar ou atenuar requisitos formais não contemplados de forma expressa nas Directivas.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-283/15

NOME: X

DATA: 9 de Fevereiro de 2017

ASSUNTO: Rendimentos auferidos em vários Estados-Membros por um residente num outro Estado-Membro - Discriminação e consideração da situação pessoal e familiar

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Um cidadão neerlandês, residente em Espanha em 2007, e onde residiu durante mais quatro anos, auferiu vários tipos de rendimentos, designadamente rendimentos da sua actividade profissional que lhe foram pagos por duas sociedades nas quais detinha participações



maioritárias e que tinham a sua sede, uma, nos Países Baixos e, a outra, na Suíça, sendo que os rendimentos oriundos da primeira sociedade, neerlandêsa, representaram 60% do seu rendimento global tributável e os da segunda sociedade, suíça, 40%.

A lei nacional neerlandesa em vigor à data dos factos admitia que no caso de residentes fiscais nos Países Baixos fossem considerados os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou de uma habitação. Quando se trata habitação própria, esta é vista como sendo susceptível de lhe conferir rendimentos, também susceptível de lhe serem imputados certos encargos dedutíveis e, em última análise, resultarem em rendimentos negativos. Porém, no que respeita a contribuintes estrangeiros, apenas era admitida semelhante dedução no que respeita a rendimentos tributáveis provenientes de uma habitação própria nos Países Baixos.

X optou, inicialmente, pela equiparação a residente fiscal nos Países Baixos, faculdade conferida pela lei nacional neerlandesa, assim beneficiando do regime aplicável aos residentes fiscais nesse Estado-Membro. Nesse contexto, a Administração tributária neerlandesa considerou os rendimentos negativos decorrentes da habitação própria detida por X e situada em Espanha.

Da qualificação como residente fiscal nos Países Baixos resultou uma tributação superior à que seria devida caso X tivesse sido qualificado como não residente em virtude da Convenção de Dupla Tributação celebrada com a Suíça, em especial relativamente aos rendimentos auferidos na Suíça e, se, ainda, enquanto não residente, tivesse podido deduzir os rendimentos negativos provenientes da habitação própria em Espanha.

X inverteu a referida opção e impugnou a liquidação de imposto, sustentando que as disposições do direito da União Europeia relativas à livre circulação deviam ser interpretadas no sentido de que permitiam aos contribuintes não residentes obter a dedução dos rendimentos negativos da sua habitação própria, sem para tal os obrigar a optar por uma equiparação aos contribuintes residentes fiscais nos Países Baixos.

Na sequência do indeferimento em duas instâncias jurisdicionais neerlandesas, X recorreu para a Hoge Raad, Supremo Tribunal dos Países Baixos, que, por sua vez, enquanto órgão jurisdicional de reenvio, e perante dúvidas sobre o alcance da jurisprudência desenvolvida no



Acórdão Schumacker (C-279/93), Gschwind (C-391/97), de Groot (C-385/00) e Comissão/Estónia (C-39/10), apresenta várias questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça.

Assim, as suas dúvidas relacionam-se em especial, com a circunstância de X não auferir todo ou quase todo o seu rendimento familiar num único Estado-Membro que não seja o da sua residência, competente para tributar este rendimento e que pudesse, assim, ter em conta a situação pessoal e familiar de X.

Designadamente, a Hoge Raad questiona:

1ª questão prejudicial: Se a livre circulação deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional nos termos da qual um cidadão da União, que reside em Espanha e cujos rendimentos do trabalho são tributados pelos Países Baixos, em cerca de 60%, e pela Suíça, em cerca de 40%, não pode deduzir os seus rendimentos negativos provenientes da sua habitação própria, situada em Espanha, dos rendimentos de trabalho tributados pelos Países Baixos, mesmo que aufera um rendimento tão baixo no Estado de residência, concretamente Espanha, que os referidos rendimentos negativos não possam conduzir, no ano em questão, a uma dedução fiscal neste Estado.

2ª questão prejudicial: Se cada um dos Estados onde o cidadão da União auferir uma parte dos seus rendimentos deve ter em conta a totalidade ou parte dos referidos rendimentos negativos ou se tal obrigação se aplica apenas a um dos Estados de exercício da actividade profissional em causa e a qual.

3ª questão prejudicial: Se a resposta às várias questões formuladas na segunda questão é diferente se um dos Estados onde o cidadão da União auferir os seus rendimentos for a Confederação Suíça, que não é um Estado-Membro da União nem tão-pouco faz parte do Espaço Económico Europeu?

4ª questão prejudicial: Se é relevante a questão de saber se a legislação do país de residência do contribuinte (neste caso, o Reino de Espanha) prevê a possibilidade de dedução dos juros hipotecários relativos à habitação própria do sujeito passivo, e a possibilidade de imputar os prejuízos fiscais daí decorrentes no ano fiscal em causa aos rendimentos eventualmente auferidos nesse país nos exercícios seguintes.



APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Embora a liberdade fundamental em causa não tenha sido especificada pelo órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça especifica e considera estar em causa a liberdade de estabelecimento, porquanto, conforme decorre da sua jurisprudência, é esta a liberdade aplicável a qualquer residente de um Estado-Membro, seja qual for a sua nacionalidade, que tenha no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro uma participação que lhe confere uma influência segura nas decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as actividades da mesma.

No que respeita à primeira questão prejudicial, entende que a legislação neerlandesa trata distintamente a possibilidade de dedução de despesas ou consideração de rendimentos negativos relacionados com habitação própria, consoante se trata de residentes e não residentes fiscais, tratando estes últimos de forma menos favorável.

No sentido de aferir a existência de uma efectiva discriminação, o Tribunal de Justiça recorda que, na senda do Acórdão Schumacker, em matéria de impostos directos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis, uma vez que o rendimento auferido no território de um Estado-Membro por um não residente constitui, na maior parte dos casos, apenas uma parte do seu rendimento global, centralizado no lugar da sua residência, e a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração da totalidade dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual.

Neste quadro, é necessário determinar se, não obstante residirem em Estados-Membros diferentes, se se verifica que, em relação ao conteúdo e ao objecto das normas nacionais em causa, residentes e não residentes fiscais se encontram numa situação comparável, pois diferenças objectivas entre a situação de residentes e de não residentes fiscais poderá indicar que não existe uma discriminação.

Em especial, na linha do caso Gschwind, o Tribunal de Justiça entende que, no caso ora em apreço, se verifica que em relação ao conteúdo e ao objecto das disposições nacionais em causa as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação comparável, pois X



aufere o essencial dos seus rendimentos tributáveis nos Países Baixos e nenhuns no Estado onde reside, i.e. Espanha, mais esclarecendo que a jurisprudência Schumacker e Kieback é extensiva a todos os benefícios fiscais relacionados com a capacidade contributiva do não residente que não são concedidos no Estado-Membro de residência nem no Estado-Membro de emprego. Assim, uma vez que a situação pessoal e familiar de X não pôde ser tomada em consideração nem pelo Estado-Membro de residência (Espanha), nem pelo Estado-Membro em cujo território aufere 60% do total dos seus rendimentos da sua actividade (Países Baixos), o Tribunal de Justiça entende existir uma discriminação.

Na resposta dada à segunda questão, o Tribunal de Justiça relembra que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização, os Estados-Membros permanecem livres (e soberanos) para repartirem entre si o exercício das suas competências tributárias, de onde podendo emergir disparidades e restrições às liberdades fundamentais que, no caso da consideração da situação pessoal e familiar dos contribuintes, seriam efectivamente incompatíveis com a liberdade (neste caso) de estabelecimento.

Com efeito, de acordo com o Tribunal de Justiça, a conciliação das competências tributárias, em casos como este, só pode ser atingida se for permitido ao contribuinte exercer o seu direito de dedução dos "rendimentos negativos" em cada um dos "Estados-Membros de actividade" (entendido como o Estado-Membro competente para tributar a totalidade ou parte dos rendimentos da actividade de um contribuinte, onde quer que seja concretamente exercida a actividade geradora desses rendimentos) que concede tal tipo de benefício fiscal. Esse dever de conciliação deve tomar em conta a devida proporção da parte dos seus rendimentos auferidos no território de cada Estado-Membro, ficando a cargo do contribuinte o ónus de prestar às Administrações tributárias todas as informações sobre o seu rendimento mundial, de modo a permitir-lhes determinar essa proporção. Desta forma, cada Estado-Membro de actividade deve permitir um direito de dedução equivalente (conquanto o admita a residentes fiscais), proporcional à parte dos rendimentos aí auferidos.

No que respeita à terceira questão, o Tribunal de Justiça conclui que é irrelevante, para a resposta dada à segunda questão, a circunstância de o contribuinte não residente em causa auferir uma parte dos seus rendimentos tributáveis não no território de um Estado-Membro, mas no território de um Estado terceiro, designadamente a Suíça.



A quarta questão perfila-se como meramente hipotética, porquanto X não auferiu rendimentos em Espanha em relação aos quais pudesse deduzir as despesas relacionadas com a sua habitação e, assim, inadmissível.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Em face do exposto, o Tribunal de Justiça conclui que a liberdade de estabelecimento deve ser interpretada no sentido de que se opõe a legislação fiscal que, por um lado, permite a dedução de rendimentos negativos relativos a uma habitação e, por outro lado e simultaneamente, recuse essa dedução a um trabalhador independente não residente quando este aufera, no Estado-Membro onde gera o rendimento do trabalho (neste caso 60% do seu rendimento) e não aufera, no Estado Membro onde reside e onde detém a sua habitação, rendimentos que lhe permitam ter direito a tal dedução.

Ademais, cada Estado-Membro de actividade, na acepção descrita na decisão, deve permitir um direito de dedução equivalente (conquanto o admita a residentes fiscais), proporcional à parte dos rendimentos aí auferidos.

A circunstância de o contribuinte não residente em causa auferir uma parte dos seus rendimentos tributáveis não no território de um Estado-Membro, mas no de um Estado terceiro, designadamente a Suíça, é irrelevante para a resposta dada à segunda questão.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão reitera uma corrente jurisprudencial apelidada por académicos como “always somewhere” ou “overall approach” (entre outras designações), nesta circunstância, em particular, aplicada a casos relacionados com deduções pessoais.

A decisão decorre de um enquadramento factual porventura raro, isto é, um residente fiscal num Estado-Membro onde não auferir rendimentos, auferindo a maioria dos seus rendimentos num outro Estado-Membro (60%) e, ainda, uma outra porção desses rendimentos num Estado terceiro (40%). Por um lado, a pessoa não se encontra em situação de deduzir despesas relacionadas com a sua habitação (em Espanha), no país onde reside, por aí não auferir rendimentos. Por outro lado, os Países Baixos admitem essa dedução para residentes



fiscais, mas já não para não residentes fiscais. Porém, como o contribuinte em causa auferia a maior parte dos rendimentos nesse Estado (e nenhuns em Espanha, e existindo uma discriminação, em grande medida, por esta razão e a impossibilidade de dedução daí decorrente), o Tribunal de Justiça acaba por concluir que os Países Baixos devem considerar a situação pessoal e familiar do contribuinte.

Por outras palavras, o Tribunal de Justiça atende à legislação fiscal e ao circunstancialismo decorrente de ambos os Estados-Membros (e não só do Estado cuja legislação e potencial efeito restritivo está directamente sob análise) para concluir que os Países Baixos, em parte porque o contribuinte não auferia rendimentos em relação aos quais possa apresentar deduções pessoais e familiares em Espanha deverão autorizar a dedução das despesas relacionadas com a sua habitação. No que respeita à potencial generalidade da doutrina “always somewhere”, esta tem-se revelado de aplicação selectiva a certo tipo de casos, tendo o Tribunal de Justiça recusado metodologias e argumentos semelhantes em casos de natureza distinta. Esta decisão não alarga esse âmbito.

Suscita-nos, assim, dúvidas a actual norma prevista no Código do IRS que admite semelhante opção pela tributação como residente a residentes fiscais noutros Estados-Membros, em especial pela elevada fasquia aí apresentada: casos em que sejam obtidos em territórios português pelo menos 90% dos rendimentos (à semelhança do que sucedeu no caso Gschwind, que terá influenciado a alteração do Código do IRS no sentido da actual previsão legal), o que corresponde a um limiar bastante superior ao que foi, neste caso, considerado pelo Tribunal de Justiça (60%).

Acresce que o Tribunal de Justiça compele os Países Baixos a considerarem a situação pessoal e familiar do contribuinte, independentemente do exercício da opção de tributação como residente fiscal. Com efeito, sem prejuízo da decisão que a Hoge Raad vier a tomar a final, apesar da renúncia a tal opção, da decisão do Tribunal de Justiça não decorre que a pessoa deva ser tributada, mundialmente, pela globalidade dos seus rendimentos, devendo os Países Baixos considerar deduções pessoais pelas razões acima descritas. Não obstante, as deduções são admitidas apenas de forma proporcional à parte dos rendimentos auferidos em cada “Estado-Membro de actividade”.



4.

NÚMERO DO PROCESSO: C-660/15 P

NOME: Viasat Broadcasting UK v. Commission

DATA: 8 de Março de 2017

ASSUNTO: Auxílios de Estado – Medida das autoridades dinamarquesas a favor do radiodifusor dinamarquês de serviço público TV2/Danmark

FACTOS

A Viasat Broadcasting UK Ltd (“Viasat”), sociedade de radiodifusão comercial que exerce a sua actividade no mercado dinamarquês, pediu a anulação da decisão do Tribunal Geral da União Europeia, que havia considerado que as medidas adoptadas pela Dinamarca a favor da TV2/Danmark A/S (“TV2”), segunda estação de televisão pública da Dinamarca, embora revestindo o carácter de auxílio de Estado, deveriam ser consideradas compatíveis com o mercado interno.

A Viasat sustentou o seu pedido em dois fundamentos: invocou a existência de um erro de direito na apreciação da compatibilidade das medidas em causa com o mercado interno (por não se ter tido em conta as segunda e quarta condições Altmark – C-280/00); e, também, a violação do dever de fundamentação por parte da Comissão, na medida em que esta considerou, sem indicar as razões, que o artigo 106.º, n.º 2 do TFUE era aplicável no caso em apreço.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Quanto ao primeiro fundamento invocado pela Viasat, o Tribunal de Justiça nota, em primeiro lugar, que, para que uma medida nacional possa ser qualificada de auxílio de Estado, deve estar-se perante uma intervenção que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) intervenção do Estado ou através de recursos do Estado; (ii) susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-membros; (iii) conceder uma vantagem selectiva ao seu beneficiário e, (iv) falseie ou ameace falsear a concorrência.



E, em conformidade com decisão proferida no caso Altmark (C-280/00), para que uma intervenção possa escapar à qualificação como auxílio de Estado, deve estar reunido um determinado número de condições, a saber: (i) a empresa beneficiária deve efectivamente ser incumbida do cumprimento de obrigações de serviço público e essas obrigações devem estar claramente definidas; (ii) os parâmetros com base nos quais será calculada a compensação devem ser previamente estabelecidos de forma objectiva e transparente; (iii) a compensação não pode ultrapassar o que é necessário para cobrir total ou parcialmente os custos ocasionados pelo cumprimento das obrigações de serviço público; e (iv) o nível da compensação necessária deve ser determinado com base numa análise dos custos que uma empresa média, bem gerida e adequadamente equipada para poder satisfazer as exigências de serviço público requeridas, teria suportado para cumprir estas obrigações.

Ora, ao permitir derrogações às regras gerais do Tratado, o artigo 106.º, n.º 2 do TFUE visa conciliar os interesses dos Estados-Membros em utilizar certas empresas como instrumentos de política económica ou fiscal no interesse da União, desde que respeitadas as regras da concorrência e preservada a unidade do mercado comum.

O Tribunal de Justiça discorda, portanto, da Viasat, afirmando que para proceder à análise de uma medida nos termos do mencionado artigo, a Comissão não tem de analisar o respeito pelas condições Altmark, uma vez que essa análise tem de ser prévia à que consiste em verificar, se for o caso, se uma medida que revista o carácter de auxílio de Estado é, ainda assim, necessária para o cumprimento da missão confiada ao beneficiário da medida em causa.

As condições estabelecidas pela jurisprudência Altmark não são aplicáveis quando a Comissão, tendo constatado que uma medida devia ser qualificada como um auxílio, analise se esse auxílio pode ser justificado ao abrigo do disposto no artigo 106.º, n.º2 do TFUE.

Quanto ao segundo fundamento invocado pela Viasat, relativo à violação do dever de fundamentação por parte da Comissão, o Tribunal de Justiça considera que, nos termos de jurisprudência fixada, a fundamentação deve ser adaptada à natureza do acto em causa e deixar transparecer de forma clara e inequívoca, o raciocínio da instituição, autora do acto, de forma a permitir aos interessados conhecer as razões da medida adoptada e ao órgão



jurisdicional competente exercer a sua fiscalização (acórdão de 29 de Setembro de 2011, Elf Aquitaine/Comissão, C-521/09 P, EU:C:2011:620, n.º 147 e jurisprudência referida).

Com efeito, o Tribunal de Justiça considera que a ausência de referência ao papel da segunda e quarta condições Altmark na apreciação da compatibilidade das medidas em causa com o mercado interno não comina uma falta de fundamentação mas deve-se, sim, ao facto de a Comissão aplicar um parâmetro de apreciação diferente daquele que a Viasat considera adequado.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Não procedendo nenhum dos dois fundamentos apresentados pela Viasat, o Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso por esta apresentado.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão não tem, à partida, quaisquer implicações directas no Direito português sendo, de todo o modo, importante ter em conta a jurisprudência fixada neste acórdão em casos futuros de subvenções públicas que possam configurar auxílios de Estado.

5.

NÚMERO DO PROCESSO: C- 493/15

NOME: Marco Identi

DATA: 16 de Março de 2017

ASSUNTO: Auxílios de Estado: exoneração do passivo restante e inexigibilidade das dívidas de IVA

FACTOS

O caso em apreço opõe a Administração tributária Italiana ao senhor Marco Identi, sendo que em causa na referida disputa está uma dívida de IVA que remonta ao ano de 2003.



O Senhor Marco Identi foi, através de despacho datado de 14 de Abril de 2008 declarado insolvente a título pessoal, tendo sido concedida, pelo Tribunal nacional, a exoneração do passivo restante.

Na sequência da referida declaração de insolvência com exoneração do passivo restante a Administração tributária Italiana notificou o senhor Marco Identi de uma liquidação de IVA e de IRAP (imposto regional sobre a actividade produtiva), referente ao exercício fiscal de 2003. Não se conformando com a liquidação de imposto recebida o senhor Marco Identi contestou a mesma em Tribunal.

A Administração tributária italiana invocou, perante o Supremo Tribunal de Cassação de Itália, a ilegalidade da decisão proferida em primeira instância que declarou ilegal o referido acto de liquidação de imposto.

Sendo que a questão colocada ao Supremo Tribunal de Cassação de Itália envolve a análise e aplicação de direito da União em matéria de imposto indirecto, este órgão decide reenviar a questão para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

No acto de reenvio, o Supremo Tribunal de Cassação de Itália, explica que, no que concerne à lei nacional, o procedimento de exoneração do passivo restante, aplicável ao devedor pessoa singular ou empresário comercial declarado insolvente, tem por objectivo permitir ao seu beneficiário «recomeçar do zero» [fresh start] após extinção de todas as suas dívidas anteriores para com os credores da insolvência que ainda não tenham sido pagas à data em que a exoneração é concedida, com o objectivo de permitir que o devedor volte a ser um actor económico activo sem estar limitado, nas suas iniciativas ou na sua capacidade de criar riqueza, pelo encargo dessas dívidas.

Acrescentando, para o efeito, que a redacção do artigo da Lei da insolvência que regula a matéria, contém uma enumeração exaustiva das dívidas susceptíveis de serem abrangidas pelo instituto da exoneração do passivo restante, realçando que do mencionado elenco não constam as dívidas fiscais.

Atento o quadro legal nacional (Itália), o qual engloba no âmbito do instituto da exoneração do passivo restante, em sede de insolvência pessoal de pessoa singular, as dívidas de imposto,



em especial as dívidas de IVA, o órgão de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade desta solução com o direito da União Europeia.

O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que se coloca também a questão de saber se a regulamentação nacional em causa no processo principal é compatível com as regras da União em matéria de concorrência, uma vez que favorece o regresso à vida económica das pessoas a quem é concedido o benefício do referido procedimento, em relação a outras pessoas declaradas insolventes que não são elegíveis, por não preencherem os requisitos legais para o efeito.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça inicia a sua análise reiterando que os Estados Membros estão obrigados a adoptar as disposições e mecanismos necessários para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território.

Tendo em conta a obrigação referida, aos Estados Membros foi concedida uma certa margem de discricionariedade para definição dos mecanismos que julguem necessários a garantir a colecta do IVA devido.

Não obstante a existência de discricionariedade a mesma não poderá introduzir diferenças significativas entre sujeitos passivos. A este propósito, importa notar que a Directiva do IVA deverá, assim, ser interpretada em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, enquanto princípio basilar do sistema comum de IVA.

Ademais cumpre relembrar que o IVA é um dos recursos próprios da União Europeia, pelo que, qualquer lacuna na sua cobrança implica uma redução dos mencionados recursos.

Assim, tendo em conta o direito da União, bem como o disposto na Lei da Insolvência de Itália, conclui o Tribunal de Justiça que os requisitos previstos nesta última e dos quais depende a exoneração do passivo restante são estritos o suficiente, não consubstanciando uma renúncia geral e indiscriminada dos recursos da União, conformando-se assim com a margem de discricionariedade concedida aos Estados.



Por outro lado, no que concerne à questão relativa à violação das regras de auxílios de estado, e em face de todo o exposto é passível afirmar, que os sujeitos passivos pessoas singulares declaradas insolventes, a quem é concedido o benefício de exoneração do passivo restante, não se encontram numa situação factual idêntica aquelas que não se qualificam para o referido benefício.

Não existindo uma equiparação factual entre os sujeitos passivos elegíveis e não elegíveis para o benefício em análise, é seguro afirmar que a exoneração do passivo restante não se qualifica como auxílio de estado.

DECISÃO DO TRIBUNAL

A inexigibilidade das dívidas de IVA em virtude da aplicação do benefício de exoneração do passivo restante previsto na lei da insolvência, tal como configurado no ordenamento jurídico italiano, é compatível com o direito da União, em especial as regras relativas à harmonização das legislações dos Estados-Membros em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, e bem assim, as regras em matéria de auxílios de Estado.

AS IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

O Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas português prevê, à semelhança do regime italiano em análise, a possibilidade de exoneração do passivo restante por solicitação do sujeito passivo declarado insolvente.

Com esta decisão, o Tribunal de Justiça da União Europeia vem confirmar a compatibilidade do referido benefício com o Direito da União, dissipando algumas dúvidas que pudessem ser suscitadas pela Administração tributária portuguesa, quanto à possibilidade de inclusão no mesmo das dívidas tributárias, em especial, das dívidas de IVA.

6.

NÚMERO DO PROCESSO: C-47/16

NOME: Veloserviss SIA

DATA: 16 de Março de 2017



ASSUNTO: União aduaneira - Cobrança *a posteriori* de direitos de importação – confiança legítima

FACTOS

A presente decisão Veloserviss do Tribunal de Justiça teve origem num pedido de reenvio prejudicial efectuado pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal da Letónia, constituído na sequência de um litígio que opõe a administração fiscal letã à empresa «Veloserviss» SIA.

Veloserviss dedica-se ao comércio de bicicletas, tendo importado, neste âmbito em 2007, para a União Europeia, em regime de livre prática, bicicletas provenientes do Camboja, e baseando-se num certificado emitido pelo Governo cambojano, único documento administrativo apresentado pela Veloserviss, não pagou qualquer valor a título de direito aduaneiro, nem IVA.

Nesta sequência, a Administração fiscal letã efectuou, em 2008, um primeiro controlo aduaneiro *a posteriori* relativamente ao período em que foram importadas as bicicletas em causa, no âmbito de qual nenhuma irregularidade foi detectada.

Porém, após o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) ter comunicado à administração fiscal letã a informação segundo qual o certificado de origem emitido pelo Governo cambojano relativamente às mercadorias em causa não estava em conformidade com o direito da União, a mesma realizou, em 2010, um segundo controlo *a posteriori*.

A Administração fiscal considerou então que as isenções de direitos aduaneiros tinham sido indevidamente aplicadas às mercadorias importadas por Veloserviss.

Neste contexto, Veloserviss interpôs um recurso de anulação contra a decisão, o qual foi deferido pelo tribunal administrativo regional da Letónia e a anulação da decisão da administração fiscal confirmada. A administração fiscal não se conformou com a decisão e apresentou recurso de cassação no órgão jurisdicional de reenvio, que decidiu suspender a instância e requerer a intervenção do TJUE para interpretar as normas aplicáveis ao presente caso.



Neste sentido, a decisão em causa, do 16 de Março de 2017, interveio na sequência de um primeiro pedido de reenvio prejudicial que visava saber se o Código Aduaneiro permitia restringir, como prevê a legislação letã relativa aos impostos e às taxas, a possibilidade de repetir um controlo *a posteriori*, questão à qual o Tribunal de Justiça respondeu de forma negativa.

Neste segundo pedido o órgão jurisdicional de reenvio considerou que mantinha dúvidas quanto à interpretação do artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, e decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais abaixo elencadas.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Quando as mercadorias são importadas e em seguida desalfandegadas, a Administração Aduaneira tem *a posteriori* direitos de controlo, às vezes mais de um ano depois, permitindo-lhe perseguir presumíveis infracções e proceder à cobrança se considerar que os direitos em causa foram contornados.

Porém, o artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 prevê limitações a este direito, de modo a limitar esses casos de retroactividade às situações estritamente necessárias. Sendo assim, não se efectua registo de liquidação *a posteriori* quando o registo não for efectuado em razão de um erro das próprias autoridades aduaneiras, sempre que o devedor agiu de boa-fé e observou todas as disposições aplicáveis.

Neste âmbito, o Tribunal de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, em primeiro lugar, se o disposto acima mencionado do Código Aduaneiro deve ser interpretado no sentido de que um importador pode invocar a confiança legítima, ao abrigo desta disposição, para se opor à tomada em consideração *a posteriori* dos direitos de importação alegando a sua boa-fé.

Em resposta, o Tribunal recorda, retomando a sua jurisprudência anterior, que incumbe aos operadores económicos de tomar, no âmbito das suas relações contratuais, as medidas necessárias para prevenir os riscos de uma acção de cobrança *a posteriori*. Devendo o



devedor, designadamente, procurar obter da outra parte contratante todos os elementos de prova que confirmem a proveniência das mercadorias.

Contudo, o importador não tem a obrigação geral de verificar, “sistematicamente” as circunstâncias da emissão pelas autoridades aduaneiras do Estado de exportação, do certificado de origem “fórmula A”, excepto em caso de razões manifestas para duvidar da exactidão de um certificado de origem.

Assim sendo, neste caso de dúvida, se o importador não procedeu a devida verificação, não poderá pretender beneficiar da não cobrança *a posteriori*, invocando a sua boa-fé. Sendo que, neste caso, o erro manifesto cometido pelas autoridades aduaneiras do Estado de exportação podia e devia ter sido detectado pelo importador.

Com efeito, para poder invocar a sua boa-fé, o devedor deve demonstrar que, “durante o período das operações comerciais em causa, diligenciou para se assegurar de que foram respeitadas todas as condições para o tratamento preferencial”, devendo também o declarante ter fornecido todas as informações necessárias previstas pelas normas comunitárias e nacionais relativas ao tratamento aduaneiro solicitado para a mercadoria em causa.

Em segundo lugar, o Tribunal de reenvio pretende saber se a comunicação e as conclusões do OLAF são suficientes para provar o respeito ou não da obrigação de agir de boa-fé do importador, ou se as autoridades aduaneiras nacionais devem obter provas adicionais sobre a conduta do exportador.

O Tribunal de Justiça considera que um relatório do OLAF pode constituir prova suficiente para recusar ao importador o benefício do ex- artigo 220.º, n.º 2, alínea b), do Código Aduaneiro Comunitário.

No entanto, se o referido relatório conter apenas uma “descrição geral” da situação em questão não será, por si só, suficiente para provar que se encontram reunidas as condições necessárias, nomeadamente quanto ao comportamento apropriado do exportador.



Tendo em conta que para recusar ao importador o benefício da não cobrança *a posteriori*, dos direitos aduaneiros, deve sempre ser feita prova de que não cumpre os requisitos exigidos, esta situação, poderá inverter a carga da prova sobre o importador. Portanto, neste caso, a autoridade aduaneira do Estado importador deverá provar, por meio de provas adicionais, que a emissão, pela autoridade aduaneira do Estado de exportação, do certificado de origem “fórmula A” errado é imputável à apresentação inexacta dos factos pelo exportador.

DECISÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal deu indicação, quanto à primeira pergunta, que o visado artigo 220.º, n.º 2, alínea b), deve ser interpretado no sentido de que um importador só pode invocar a confiança legítima, ao abrigo desta disposição, para se opor à tomada em consideração *a posteriori* dos direitos de importação, suscitando a excepção da sua boa-fé, se estiverem preenchidas três condições cumulativas: (i) os direitos de importação devem não ter sido cobrados na sequência de um erro das próprias autoridades aduaneiras competentes; (ii) esse erro deve ser de tal índole que não podia ser detectado por um devedor de boa-fé; e, (iii) o devedor deve ter cumprido todas as disposições em vigor relativas à sua declaração aduaneira.

Relativamente à segunda interrogação do Tribunal de reenvio, o Tribunal de Justiça afirmou que na medida em que o relatório em causa do OLAF apenas contém uma descrição geral da situação, não é, neste caso, suficiente para demonstrar juridicamente que as condições estão preenchidas. Nestas circunstâncias, cabe, em princípio, às autoridades aduaneiras do Estado de importação provar que a emissão do certificado de origem «fórmula A» incorrecto é imputável ao exportador. E nos casos em que as autoridades aduaneiras do Estado de importação estejam na impossibilidade de fazer a referida prova, cabe, se for caso disso, ao importador provar que a emissão dos certificados incorrectos é imputável à apresentação inexacta dos factos pelo exportador.

Nota: Na versão (provisória) em português do acórdão, lê-se no parágrafo 50 (constante terminologia idêntica nos parágrafos 47 e 2ª conclusão): “Todavia, quando as autoridades aduaneiras do Estado de exportação estejam na impossibilidade de fazer a referida prova, cabe, se for caso disso, ao importador provar que o referido certificado foi emitido com base numa apresentação correta dos factos pelo exportador.”



Contudo, para uma sequência lógica do raciocínio do Tribunal de Justiça, e por comparação com as versões em inglês, alemão e francês do mesmo acórdão, parece-nos que a ideia transmitida é que quando as autoridades aduaneiras do Estado de importação estejam na impossibilidade de fazer a referida prova, cabe, se for caso disso, ao importador provar que a emissão dos certificados incorrectos é imputável à apresentação inexacta dos factos pelo exportador.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

As situações relativas ao direito de controlo *a posteriori* das autoridades aduaneiras é objecto de um litígio profuso. O presente Acórdão inscreve-se na sequência de uma abundante jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o assunto (nomeadamente os acórdãos Faroe Seafood C 153/94 e C 204/94, Söhl & Söhlke, C 48/98, Agrover, C 173/06, Lagura Vermögensverwaltung, C 438/11, Biegi Nahrungsmittel e Commonfood c/ Comissão, C-499/03 P).

Neste sentido, permite esclarecer e confirmar os critérios de aplicação e de reconhecimento dos princípios de boa-fé e de confiança legítima aplicáveis e já reconhecido no direito aduaneiro da União Europeia, em específico nas situações de controlo *a posteriori* das autoridades aduaneiras dos Estados Membros. Os quais são fundamentais, neste contexto, para salvaguardar os princípios de não retroactividade e segurança jurídica.

O acórdão interpreta os termos do Código aduaneiro da União Europeia na sua versão de 1992, aplicável à data dos factos, o então artigo 220.º, n.º 2, alínea b) foi posteriormente alterado em 2008 e 2013. O disposto hoje em vigor consta, com uma redacção diferente, mas no mesmo sentido, do artigo 119.º Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 9 de Outubro de 2013.

Lisboa, 21 de Abril de 2017

Rogério M. Fernandes Ferreira

Marta Machado de Almeida

Jorge S. Lopes Sousa

Filipa Gomes Teixeira



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS



Soraia João Silva
Margot Lopes Martins