

SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO
EUROPEIA EM MATÉRIA FISCAL, DO TRIMESTRE

1. Número do processo: C-276/12

Nome: Jirí Sabou

Data: 22 de Outubro de 2013

**Assunto: Assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-
-Membros – direitos do contribuinte**

Factos

No âmbito da sua declaração de imposto sobre o rendimento de 2004, na República Checa, J. Sabou alegou ter efectuado diversas despesas em vários Estados-Membros, com vista a uma eventual transferência para um dos clubes de futebol desses Estados.

A autoridade tributária checa teve algumas dúvidas no que respeita à veracidade dessas despesas e, conseqüentemente, efectuou uma fiscalização, a qual incluiu pedidos de informação às autoridades tributárias desses Estados-Membros, nos termos da Directiva 77/799. Da referida fiscalização não resultou qualquer justificação para as despesas apresentadas.

Nesta medida, J. Sabou deduziu impugnação junto do Mestský soud v Praze e, posteriormente, recurso de cassação para o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo), por entender que a autoridade tributária checa obteve informações de forma ilegal, nomeadamente por não o ter informado do pedido de informações apresentado e, também, por não ter participado na inquirição de testemunhas, facultada essa que lhe é concedida nos termos do direito checo.

Confrontado com as questões colocadas, o Nejvyšší správní soud decidiu solicitar ao TJUE esclarecimentos sobre a correcta interpretação da Directiva 77/799, nomeadamente à luz da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Neste sentido, foram colocadas ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1) O Direito Europeu estabelece algum direito de o contribuinte ser informado de uma decisão das autoridades fiscais de formularem um pedido de troca de informação dirigido ao Estado-Membro requerido e, bem assim, de participar na formulação desse mesmo pedido ou na inquirição das testemunhas relevantes?

2) As autoridades fiscais do Estado-Membro requerido estão obrigadas a identificar as fontes da informação e, bem assim, o método através do qual a informação prestada foi obtida?

3) O contribuinte pode impugnar a exactidão da informação prestada, ou está em causa o princípio da confiança e cooperação mútuas, isto é, a informação prestada pelas autoridades fiscais requeridas não pode ser colocada em causa?

Apreciação do Tribunal

No caso em apreço, refere o TJUE que a Directiva 77/799 tem como objectivo o combate à fraude e à evasão fiscais internacionais e, bem assim, regular a colaboração entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros.

No entanto, esta Directiva não confere quaisquer direitos aos contribuintes, nem prevê nenhuma obrigação de as autoridades tributárias terem de consultar o contribuinte, nomeadamente para este verificar, *in casu*, os dados fornecidos. Mais, o TJUE referiu, também, que a Directiva acima identificada não exige que o contribuinte seja ouvido na inquirição de testemunhas que é realizada no Estado-Membro requerido.

Por outro lado, e tendo em consideração que a defesa dos direitos dos contribuintes não exige a sua participação aquando da formulação do pedido de informações, o TJUE analisou, ainda, relativamente aos direitos dos contribuintes, se a informação obtida, referente ao contribuinte, pode ser contestada e, bem assim, se a Directiva 77/799 exige a referência das fontes de informação e formas de obtenção da mesma.

A este respeito o TJUE considerou que o Direito Europeu não inclui qualquer referência quanto à possibilidade de contestação e de indicição das fontes de informação, pelo que, a fixação das regras, neste caso, será feita exclusivamente pela legislação nacional de cada Estado.

Decisão

O TJUE decidiu que não é obrigatório, à luz do Direito Europeu, que o contribuinte seja informado sobre um pedido de assistência efectuada ao abrigo da Directiva 77/779, nem que participe na redacção do referido pedido, nem, ainda, que o mesmo participe na inquirição de testemunhas, pelo que a fixação de regras a este respeito compete exclusivamente aos direitos nacionais.

O mesmo raciocínio foi aplicado pelo TJUE no que respeita à possibilidade de contestação da informação transmitida.

Implicações no Direito Português

Nos termos da legislação portuguesa, a matéria em causa encontrava-se regulada, à data dos factos, pelo Decreto-lei n.º 127/90, de 17 de Abril de 1990, o qual veio a ser substituído pelo Decreto-lei n.º 61/2013, de 10 de maio.

Assim, ainda que não com a amplitude pretendida por J. Sabou, a legislação nacional prevê alguma forma de participação do contribuinte sobre quem se pedem informações, nomeadamente regulando a possibilidade de o mesmo ser informado quanto às informações solicitadas e, bem assim, de o mesmo se opor a que as mesmas sejam prestadas.

2. Número do processo: C-440/12

Nome: **Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft**

Data: **24 de Outubro de 2013**

Assunto: **Tributação das receitas resultantes de máquinas de jogos – IVA e imposto especial nacional sobre os jogos de azar**

Factos

A sociedade Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft explorava máquinas de jogos em algumas salas de jogos na Alemanha, estando

estas sujeitas a um imposto sobre espectáculos calculado de acordo com as percentagens e valores tributáveis que divergem em função das comunas onde se encontram localizadas.

O saldo de caixa das máquinas de jogos era registado mensalmente no dispositivo de controlo e resultava da diferença entre o dinheiro inserido por jogadores e o dinheiro que lhes era distribuído.

No entanto, a Metropól considerou que a tributação das máquinas de jogos não era conforme com o Direito Europeu, estando em causa princípios, como a proporcionalidade, a repercussão e a neutralidade do IVA.

No seguimento de liquidação adicional impugnada pela Metropól, o Finanzgericht Hamburg, decidiu suspender a instância, submetendo ao TJUE questões sequenciais sobre as regras de incidência, cumulativa, do IVA e do imposto especial nacional sobre os jogos de azar.

Apreciação do Tribunal

No caso em apreço, o TJUE analisou a tributação dos jogos de azar ou a dinheiro, discutindo a admissibilidade de serem cumulativamente tributados em sede de IVA e de outro imposto nacional especial sobre o jogo e, bem assim, qual o valor tributável que deve ser considerado.

Ora, no caso em apreço, o TJUE entendeu que pode existir uma tributação cumulativa do IVA com outro imposto sobre jogos de azar, desde que o mesmo não tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

Por outro lado, no que respeita à determinação do valor tributável, o determinou que a Directiva deve ser interpretada no sentido de que é admissível a exploração de máquinas de jogos, sendo o montante resultante das receitas de caixa destas considerado como valor tributável, num determinado período de tempo.

O TJUE foi, também, questionado quanto à repercussão da cobrança de IVA no jogador das máquinas de jogos e, bem assim, da prática de um preço mais elevado e, considerou *a priori* que, segundo a sua jurisprudência, deve assistir-se a uma protecção dos consumidores, evitando o incitamento a uma despesa excessiva relacionada com o jogo.

Neste sentido, os Estados-Membros no âmbito dos jogos de azar e a dinheiro podem limitar as importâncias apostadas, prémios e as perdas

dos jogadores, não sendo, contudo, admissível que a legislação de um Estado-Membro preveja que o explorador de máquinas de jogos repercuta o IVA nos jogadores.

No caso em apreço, foi reconhecido pelo Tribunal que o facto de estarem previstos limites para a exploração das máquinas, permite ao explorador repercutir IVA nos consumidores finais.

Por fim, relativamente à imputação do IVA em imposto não harmonizado, suscitaram-se dúvidas face ao princípio da neutralidade fiscal, na medida em que poderia estar em causa o cumprimento do princípio da igualdade de tratamento relativamente ao imposto não harmonizado. No entanto, o TJUE considerou ser admissível a regulamentação de um imposto não harmonizado, no qual é imputado o IVA devido.

Decisão

O Tribunal declarou que o IVA e o imposto especial nacional sobre os jogos de azar podem ser cobrados cumulativamente, se este último não tiver a natureza de imposto sobre o volume de negócios e, bem assim, que o direito interno de um Estado-Membro pode considerar que o montante das receitas de caixa das máquinas de jogo integra o valor tributável. Mais, também neste sentido, o TJUE entendeu que de acordo com o direito interno, pode ser regulamentado um imposto não harmonizado no qual é imputado o IVA devido.

Implicações no Direito Português

O regime jurídico português dos jogos de fortuna ou azar é regulado pelo Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, nos termos do qual, sobre as actividades ali regulamentadas não incide qualquer outro imposto, para além do Imposto Especial sobre o Jogo ali previsto.

Adicionalmente, estatui a verba 31) do artigo 9.º do Código do IVA que as actividades sujeitas àquele imposto se encontram isentas de IVA.

Nesta medida, por força da regulamentação nacional adoptada, e na medida em que o Imposto Especial sobre o Jogo se encontra fora da área de harmonização tributária levada a cabo pela União Europeia, o presente acórdão não tem impacto directo na legislação nacional.

3. Número do processo: C-494/12

Nome: **Dixons Retail plc contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

Data: **21 de Novembro de 2013**

Assunto: **Directiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado – Entrega de bens – Conceito – Utilização fraudulenta de um cartão bancário**

Factos

O pedido de decisão prejudicial foi apresentado no âmbito do indeferimento do pedido de reembolso do IVA sobre operações efectuadas pela Dixons, entre 13 de Novembro de 2005 e 30 de Novembro de 2008.

Durante o período em que foram efectuadas as referidas operações, a Dixons havia acordado com dois bancos que ficaria obrigada a aceitar, como meio de pagamento dos seus clientes, qualquer cartão que fosse emitido por uma daquelas entidades bancárias, que, em contrapartida, lhe pagariam o preço dos bens comprados pelos clientes, após dedução de uma comissão.

Assim e, após ter pago o IVA relativo às referidas operações, a Dixons requereu, junto dos Commissioners, o reembolso daquele imposto, tendo sido o pedido indeferido.

Posteriormente, a Dixons interpôs recurso para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) que entendeu que os cartões teriam sido utilizados de forma fraudulenta, mas que decidiu suspender a instância e questionar o TJUE quanto a saber se a transferência física de um bem para um comprador que utiliza fraudulentamente um cartão bancário como meio de pagamento constitui uma “entrega de bens”, na acepção da Sexta Directiva e da Directiva 2006/112 e se, no âmbito dessa transferência, o pagamento efectuado por um terceiro, em aplicação de um acordo celebrado entre este e o fornecedor desse bem, pelo qual esse terceiro se comprometeu a pagar a esse fornecedor os bens por este vendidos a compradores que utilizam semelhante cartão como meio de pagamento, constitui uma “contraprestação” na acepção da Sexta Directiva e da Directiva 2006/112.

Apreciação do Tribunal

Relativamente à existência de uma “transferência” na acepção do artigo 5.º, número 1, da Sexta Directiva e do artigo 14.º, número 1, da Directiva 2006/112, o TJUE começa por recordar que o conceito de “entrega de bens” não diz respeito à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele como se fosse o proprietário desse bem.

Neste termos e para que as transacções em análise sejam consideradas “entregas de bens”, o TJUE estabeleceu que aquelas transacções deviam preencher os critérios objectivos em que assenta o conceito de “entrega de bens” excluindo, por seu turno, a possibilidade das referidas transacções estarem viciadas por fraude ao IVA.

Tendo em conta que a Dixons (i) era proprietária dos bens entregues nas transacções, (ii) procedeu à sua entrega de forma voluntária, (iii) declarou e pagou o IVA relativo a essas operações, e (iv) não cometeu qualquer fraude fiscal, o TJUE concluiu que existiu, de facto, uma “transferência” entre a Dixons e os seus clientes, mesmo que os últimos tenham utilizado os cartões bancários de forma fraudulenta.

No que respeita à existência de uma “contraprestação”, o TJUE começa por sublinhar que, no âmbito do sistema do IVA, as operações tributáveis pressupõem a existência de uma transacção entre as partes, com a estipulação de um preço ou de um contravalor. Assim, quando a actividade de um fornecedor consiste em entregar exclusivamente bens sem contraprestação directa, não existe valor tributável, e as entregas de bens em causa não estão, portanto, sujeitas ao IVA.

Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou que uma entrega de bens só é efectuada “a título oneroso”, se existir entre o fornecedor e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo fornecedor o contravalor efectivo do bem entregue ao beneficiário.

Quando um comprador paga o preço de uma mercadoria com cartão de crédito, o TJUE entende que existem duas transacções distintas: por um lado, a venda dessa mercadoria por um fornecedor, o qual inclui no preço global exigido também o IVA que será pago pelo referido comprador enquanto consumidor final e recebido por esse fornecedor por conta

do fisco e, por outro, a prestação de serviços ao referido fornecedor pelo organismo emissor do cartão.

Esta última prestação tem por objecto a garantia do pagamento da mercadoria cuja compra foi efectuada com o cartão, a promoção dos negócios do fornecedor através da possibilidade de angariar nova clientela, a publicidade eventualmente feita ao fornecedor ou outro.

A este respeito, o facto de o comprador não ter pago o preço acordado directamente ao fornecedor, mas sim por intermédio do organismo emissor do cartão, e as modalidades de pagamento utilizadas nas relações entre comprador e fornecedor não podem alterar o valor tributável.

Por conseguinte, a circunstância de o pagamento do preço dos bens entregues pela Dixons, no âmbito das operações em causa no processo principal, ter sido efectuado por terceiros, i.e. pelas instituições bancárias, não pode levar à conclusão de que esse pagamento não constitui a contra-prestação obtida pela Dixons pela entrega desses mesmos bens.

Decisão

O TJUE declarou que a Sexta Directiva e a Directiva 2006/112/CE devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a transferência física de um bem para um comprador que utiliza fraudulentamente um cartão bancário como meio de pagamento constitui uma “entrega de bens”, e que, no âmbito dessa transferência, o pagamento efectuado por um terceiro, em aplicação de um acordo celebrado entre este e o fornecedor desse bem, pelo qual esse terceiro se comprometeu a pagar a esse fornecedor os bens por este vendidos a compradores que utilizam semelhante cartão como meio de pagamento, constitui uma “contraprestação”.

Implicações no Direito Português

Esta decisão contribui para clarificar o alcance do conceito de “entrega de bens” e “contraprestação” em casos em que o adquirente dos bens utiliza fraudulentamente um cartão bancário como meio de pagamento.

4. Número do processo: C-249/12 e C-250/12

Nome: **Corina-Hrisi Tulica**

Data: **7 de Novembro de 2013**

Assunto: **IVA – Transacções imobiliárias efectuadas por pessoas singulares**

Factos

Corina-Hrisi Tulica e Calin Ion Plavsin celebraram vários contratos de compra e venda de bens imóveis sem neles terem previsto qualquer cláusula referente a IVA.

Na sequência de fiscalizações, a administração tributária romena verificou que a actividade exercida por Tulica e Plavsin apresentava características de uma actividade económica, tendo-os classificado como sujeitos passivos de IVA.

Neste sentido, a administração tributária, emitiu avisos de liquidação de imposto, exigindo o pagamento do IVA, calculado mediante a adição do seu montante ao preço convencionado pelas partes contratantes e acrescido de penalizações por mora.

No decurso do processo principal na origem do processo C-249/12, Tulica alegou que a prática da Administração tributária em determinar o montante de IVA em falta em função do preço convencionado entre as partes, infringia vários princípios do direito, designadamente, o princípio da autonomia contratual.

Neste âmbito, Tulica interpôs recurso para o Tribunal de Apelação de Bucareste ao qual foi negado provimento tendo, posteriormente, interposto recurso para o Supremo Tribunal de Cassação e de Justiça. De referir que, ainda, no decurso do processo instaurado no Supremo Tribunal de Cassação e de Justiça, foi publicada a Decisão Interpretativa n.º 2/2011 da Comissão Tributária Central que confirmou a abordagem da administração tributária em matéria de determinação do valor tributável em sede de IVA.

Por seu turno, no decurso do processo principal na origem do processo C-250/12, Plavsin alegou que a adição do IVA ao montante pago como contrapartida da venda ignorava o objecto do contrato celebrado entre as partes e produzia efeitos contrários ao objectivo visado pelo IVA.

Com efeito, Plavsin sustentou que o IVA não podia estar a cargo do fornecedor, dado que é, por natureza, um imposto sobre o consumo,

que deve ser suportado pelo consumidor final. Plavosin reforçou o seu argumento alegando que quando o contrato de compra e venda não contém qualquer menção relativa ao IVA, o imposto devido deve ser aplicado a um montante igual ao preço convencionado entre as partes, a que é deduzido o valor global do IVA, de forma que a o montante pago pelo adquirente cubra tanto o preço devido ao fornecedor como o IVA.

Neste sentido, Plavosin decidiu interpor recurso para o Tribunal de Apelação de Timisoara tendo, posteriormente, interposto recurso para o Supremo Tribunal de Cassação e Justiça.

Em face do exposto o mesmo Supremo Tribunal de Cassação e Justiça decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça, em cada um dos processos de que foi chamado a conhecer (C-249/12 e C-250/12), a seguinte questão prejudicial:

No caso de o fornecedor ter sido requalificado como sujeito passivo para efeitos de IVA e do preço da entrega do bem imóvel ter sido fixada pelas partes, sem nenhuma menção relativa ao IVA, deve a Directiva IVA ser interpretada no sentido de que o valor tributável é constituído pelo preço da entrega do bem fixado pelas partes deduzido a taxa do IVA, ou pelo preço da entrega do bem acordada pelas partes?

Apreciação do Tribunal

No caso ora em apreço, o TJUE começa por abordar as posições de Tulica, Plavosin e da Comissão Europeia que consideram que o IVA é, por natureza, um imposto sobre o consumo, e que o mesmo deve ser suportado pelo consumidor final e não pelo fornecedor, acrescentando que o IVA deve ser uma componente do preço e não um elemento que acresce a este.

Por seu turno, o Governo romeno entende que para determinar o preço recebido pelo fornecedor, é necessário atender à vontade das partes e considerar que o referido preço é constituído pelo montante que o fornecedor pretendia receber e que o adquirente estava disposto a pagar, correspondendo esse montante, ao preço fixado no contrato, sem dedução do IVA. Para o governo considerar o preço do bem entregue depois de deduzido o montante do IVA consistiria equivaler a beneficiar o fornecedor em face dos seus concorrentes, o que poria em causa o princípio da neutralidade do IVA.

A este propósito, o TJUE recorda que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço destes e que o valor tributável inclui tudo o que constitui a contraprestação recebida ou a receber pelo fornecedor de bens ou pelo prestador de serviços em relação às operações pretendidas pelo adquirente, destinatário ou por um terceiro.

Com efeito, quando um contrato de compra e venda tiver sido celebrado sem menção do IVA, na hipótese de o fornecedor, segundo o direito nacional, não poder recuperar junto do adquirente o IVA posteriormente exigido pela administração fiscal, considerar que a totalidade do preço, sem dedução do IVA, constitui a base a que o IVA se aplica teria a consequência de o IVA onerar esse fornecedor e colidir, portanto, com o princípio de que o IVA é um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final.

No caso em apreço, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se o direito romeno dá aos fornecedores a possibilidade de recuperar, junto dos adquirentes, o IVA exigido posteriormente pela administração fiscal. Assim, caso o direito interno romeno não preveja o mecanismo de recuperação de IVA, o TJUE conclui que a Decisão Interpretativa n.º 2/2011 da Comissão Tributária Central Romena é contrária à Directiva IVA.

Decisão

O TJUE declarou que a Directiva IVA, deve ser interpretada no sentido de que, quando o preço de um bem tenha sido determinado pelas partes sem menção do IVA e o fornecedor do referido bem seja o devedor do IVA devido sobre a operação tributada, e caso o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o IVA reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui o IVA.

Implicações no Direito Português

Não obstante as regras constantes do artigo 37.º do Código do IVA, sobre a repercussão do imposto, a presente decisão contribui para a limitação dos poderes da Administração tributária no momento das liquidações de IVA quando o imposto não haja sido indicado e liquidado.

Isto é, deverá entender-se, nesses casos, e nas condições fixadas no acórdão, que o preço acordado entre as partes já inclui o IVA, assim se obstando a que o mesmo seja liquidado sobre o valor acordado.

5. Número do processo: C-618/11, C-637/11 e C-659/11

Nome: TVI – Televisão Independente S.A.

Data: 5 de Dezembro de 2013

Assunto: Taxa de exibição de publicidade – valor tributável em sede de IVA devido por serviços de exibição de publicidade comercial

Factos

A TVI, sociedade com sede em Portugal, prestou serviços de exibição de publicidade comercial a anunciantes, em Fevereiro e Outubro de 2004 e, também, em Janeiro de 2007, que foram facturados aos seus clientes, incluindo a aplicação da taxa de exibição de 4% sobre o preço de exibição da publicidade comercial.

Sucede que, a TVI considera que a taxa de exibição não tem qualquer ligação com a prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e, por isso, não deve ser incluída no valor da contraprestação, pois não se verifica uma contrapartida. A TVI entende, também, que ao colectar os montantes devidos pelos destinatários dos serviços de exibição de publicidade e, bem assim, ao registar esses montantes na sua contabilidade em contas transitórias e ao entregá-los ao Estado, verifica-se que paga a taxa de exibição em nome e por conta dos clientes. Neste sentido, apresentou pedidos de revisão oficiosa, referentes aos avisos de liquidação do IVA, junto das autoridades fiscais portuguesas, considerando que a taxa de exibição não devia ter sido incluída no valor tributável em sede de IVA.

Porém, na sequência da interposição de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo e tendo sido suscitadas dúvidas quanto à compatibilidade das normas previstas no Código do IVA e na Sexta Directiva IVA, este Tribunal decidiu suspender a instância, e remeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1) O artigo 16.º, n.º 1, do Código de IVA é compatível com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta-Directiva, no que diz respeito à taxa de exibição de publicidade comercial ser inerente à prestação de

serviços publicitários e por isso, dever ser incluída no valor tributável da prestação de serviços para efeitos de IVA?

2) Considerando que a taxa de exibição de publicidade comercial não se trata de uma quantia para em nome e por conta do destinatário dos serviços, o artigo 16.º, n.º 6, alínea c), do Código do IVA é compatível com o disposto no artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c) da Sexta-Directiva?

Apreciação do Tribunal

No que diz respeito ao mérito da causa, o TJUE optou por fazer referência ao entendimento do governo português e helénico, no sentido em que consideram que a taxa de exibição deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial, pois, há uma ligação destes à referida taxa de exibição.

Consequentemente, o TJUE referiu que para se decidir se a taxa de exibição deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA ou, se deve ser excluída, importa determinar se esta se insere nos conceitos de “impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos”, de acordo com o artigo 11.º-A, n.º 2, alínea a) da Sexta-Directiva e artigo 78.º da Directiva 2006/112, mesmo que, não constitua a contrapartida económica da prestação de serviços de exibição de publicidade, nem constitua valor acrescentado.

Decisão

O TJUE decidiu que os artigos da Sexta Directiva *supra* referidos devem ser interpretados no sentido de que uma taxa como a taxa de exibição, referente a arte cinematográfica e audiovisual e que está prevista na legislação portuguesa, deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

Implicações no Direito Português

A decisão do TJUE teve em consideração o direito português, centrando-se na conformidade da interpretação do artigo 16.º, n.ºs 1 e 6, alínea a), do Código do IVA com o artigo 11.º-A, n.º 1, alínea a) e n.º 3, alínea c) da Sexta Directiva IVA e, bem assim, tendo presente o artigo 28.º, da Lei n.º 4/2004, que considera que a publicidade comercial está sujeita a uma taxa de exibição, que constitui encargo do anunciante, de 4%.

No sentido do que havia sido decidido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, o TJUE considerou que a taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematografia e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

6. Número do processo: C-303/12

Nome: **Guido Imfeld e Nathalie Garcet**

Data: **12 de Dezembro de 2013**

Assunto: **Perda de benefícios fiscais relacionados com a situação pessoal e familiar**

Factos

G. Imfeld, alemão, e N. Garcet, belga (doravante designados por Recorrentes), eram casados e residiam na Bélgica, e apresentaram as suas declarações separadamente, referentes aos rendimentos dos exercícios de 2003 e 2004, não fazendo, no entanto, qualquer referência ao facto de serem casados.

G. Imfeld era Advogado e auferiu os seus rendimentos na Alemanha, pelo que não declarou na Bélgica qualquer rendimento tributável.

Neste âmbito, os Recorrentes foram notificados pelas autoridades fiscais belgas da decisão de liquidação e do facto de os rendimentos auferidos por G. Imfeld, na Alemanha, beneficiarem de uma isenção total.

Contudo, não foi concedido um benefício fiscal previsto na legislação belga e que consiste na atribuição de um suplemento correspondente a quota-parte do rendimento isenta de imposto, por filho a cargo.

Sucede que, o órgão jurisdicional de reenvio teve dúvidas relativamente à conformidade do modo de cálculo do imposto belga com o Direito Europeu, pois, *in casu*, os Recorrentes perderam parte das quotas isentas de imposto, tendo em consideração a sua situação pessoal e familiar.

Assim, o tribunal decidiu suspender a instância e submetendo ao TJUE a questão prejudicial de saber se os rendimentos profissionais obtidos na Alemanha devem ser tidos em consideração para cálculo do imposto belga, com o fim de atribuir benefícios fiscais, e se existiria alguma diferença se os Recorrentes obtivessem, ambos, rendimentos belgas?

Apreciação do Tribunal

O TJUE começa por fazer referência ao princípio da liberdade de estabelecimento, considerando que os Estados-Membros não podem aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação, que são garantidas pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), ainda que, segundo a jurisprudência constante, na falta de medidas de unificação ou harmonização, cabe ao Estado-Membro determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património, evitando-se, assim, a dupla tributação.

Assim, sendo a Alemanha e Bélgica os Estados-Membros em causa no caso em apreço, o TJUE considerou que cabe ao Estado de residência (Bélgica) a obrigação de ter presente a situação pessoal e familiar, pois, aquele é o Estado que tem maior capacidade para aferir sobre a situação casuística do sujeito passivo.

O TJUE acrescenta, ainda, que independentemente do tratamento fiscal que G. Imfeld teve na Alemanha, é o carácter automático da perda do benefício fiscal belga – atribuição de um suplemento da quota-parte do rendimento isenta de imposto por filho a cargo – que infringe a liberdade de estabelecimento. Note-se que para uma restrição à liberdade de estabelecimento ser admissível é necessário que haja um objectivo legítimo compatível com o Tratado e, bem assim, razões imperiosas de interesse geral que o justifiquem.

Ora, *in casu*, o Governo Belga considerou que a preservação da repartição do poder fiscal entre os Estados-Membros pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral, que permite justificar uma restrição ao exercício de liberdade de esclarecimento. Todavia, o TJUE já se pronunciou no sentido da inadmissibilidade dessa justificação, fundamentando o que não pode o Estado de residência se subtrair dessa responsabilidade, excepto nos casos em que isso esteja convencionado ou, nos casos em que, independentemente convenção, o Estado de emprego concede benefícios de acordo com a situação pessoal e familiar dos contribuintes que aí não residam mas que auferem rendimentos.

Por fim, o TJUE referiu, ainda, que estava em causa uma perda de benefício concedido ao casal e que, afecta o cônjuge que está sujeito à tributação, N. Garcet.

Decisão

O TJUE concluiu que o artigo 49.º do TFUE deve ser interpretado no sentido da inadmissibilidade de uma regulamentação fiscal de um Estado-Membro que estabeleça uma privação a um casal, relativamente a um benefício efectivo de uma vantagem fiscal, quando um dos cônjuges auferir rendimentos no estado de residência e outro auferir rendimentos em outro Estado-Membro.

Implicações no Direito Português

A presente decisão demonstrou, uma vez mais, que a posição do TJUE é de que os Estados-Membros não podem aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação que estão garantidas no artigo 49.º do TFUE.

No que à discussão de atribuição de benefícios fiscais quer pelo estado de residência quer pelo estado de emprego, o TJUE clarificou a sua posição considerando que é o estado de residência que está numa melhor posição para atender à situação pessoal e familiar e, bem assim, que este não se pode subtrair à responsabilidade de atribuir benefícios a que os sujeitos passivos tem direito.

7. Número do processo: C-563/12

Nome: **BDV Hungary Trading kft.**

Data: **19 de Dezembro de 2013**

Assunto: **Isenção de IVA sobre a entrega de bens expedidos para fora da União Europeia**

Factos

A BDV era uma sociedade que tinha como actividade a venda de produtos, que fabricava na Hungria, a Estados terceiros. Os contratos celebrados entre as partes dispunham de uma cláusula “à saída da fábrica”, isto é, o comprador levantava a mercadoria à saída das instalações do vendedor, sendo a responsabilidade pelas mesmas do comprador.

Ora, a BDV foi alvo de uma inspecção pelas autoridades fiscais húngaras que concluíram que esta sociedade qualificou algumas operações

como vendas para exportação que, no entanto, só saíram do Estado-Membro após a expiração do prazo fixado na legislação de IVA aplicável.

O Tribunal de Budapeste pronunciou-se julgando procedente o recurso da BDV, referindo que nem sempre o prazo de saída previsto na lei pode ser aplicado.

Com efeito, e por não se conformar com esta decisão, a Direcção de Finanças Regional da Região da Hungria Central interpôs recurso para o Supremo Tribunal, fundamentando que uma operação de venda só pode ser qualificada de venda para exportação isenta, se o bem sair do território da União Europeia no prazo legalmente fixado.

Assim, atendendo às dúvidas suscitadas quanto à natureza do prazo em causa, o tribunal decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1) A Sexta-Directiva e a Directiva 2006/112 devem ser interpretadas no sentido de que o transporte dos bens, para fora da União Europeia, para ter uma isenção na exportação deve ser efectuado dentro de um prazo de 3 meses ou 90 dias a contar da data de entrega, sob pena de não ficar isenta?

2) O facto de a legislação nacional deste Estado-Membro prever requisitos adicionais aos que constam das referidas Directivas, coloca em causa os princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proporcionalidade?

3) É compatível com os princípios fundamentais do Direito da União o facto de, por não estarem cumpridos requisitos que não estão previstos nas Directivas, a Administração Fiscal poder alterar a qualificação de uma exportação isenta e exigir o pagamento do imposto?

Apreciação do Tribunal

O TJUE analisou a natureza do prazo previsto na legislação húngara e que impõe a saída do bem dentro de 3 meses ou 90 dias e, concluiu que a operação para exportação não pode depender de um prazo e, bem assim, que o seu incumprimento tenha por consequência privar o sujeito passivo da isenção na exportação.

Neste sentido, referiu que os Estados-Membros devem ter presentes os princípios gerais do direito, pois, relativamente ao princípio da proporcionalidade, mais concretamente, o TJUE entende que os Estados-Membros devem recorrer a meios que causem menor prejuízo

aos princípios fixados na legislação da União Europeia e, bem assim, que não excedam o necessário para atingir um fim.

Assim, o TJUE entendeu que a fixação de um prazo, conforme prevê a legislação húngara, é admissível se tiver como fim a demonstração de que o bem que foi objecto de exportação saiu efectivamente da União. Todavia, não admite o facto de o incumprimento desse prazo ter como consequência a tributação do bem destinado a exportação.

Note-se que o TJUE considera que a regulamentação nacional do Estado-Membro em causa, que permite a isenção na exportação a um prazo de saída e, bem assim, que não permite demonstrar, pelo sujeito passivo, que a condição de saída foi cumprida apos a expiração do prazo, para que possa beneficiar da isenção, vai mais além do que é necessário para atingir o objectivo de lutar contra a evasão e fraude fiscal.

A Directiva 2006/112 prevê que estando privada a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não é devido IVA, pelo que o TJUE se opõe à legislação nacional que priva o sujeito passivo da isenção, caso não cumpra o prazo fixado.

Decisão

O TJUE considera que a legislação em causa contraria o Direito Europeu quando prevê que, no âmbito de uma entrega para exportação para países terceiros, tenha de ser cumprido um prazo de saída, sob pena de em caso de incumprimento o sujeito passivo ficar privado definitivamente da isenção de entrega.

Implicações no Direito Português

O presente acórdão, embora não tenha, actualmente, um impacto directo na legislação portuguesa, vem esclarecer que o que está previsto na Directiva 2006/112/CEE tem um sentido próprio que não é susceptível de ser alterado pela legislação de cada Estado-Membro.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA
MARTA MACHADO DE ALMEIDA
JOSÉ CALEJO GUERRA
CATARINA RIBEIRO CALDAS
FRANCISCO MASCARENHAS DE LEMOS

RECENSÕES