



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (1.º TRIMESTRE DE 2018)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm" and Band 1 Tax "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
Chambers & Partners – Band 1 "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2014/
"Tax Controversy Leaders" 2014/2015 / "Indirect Tax Leaders 2015" / "Women in Tax Leaders Guide 2015" / "European
Best Newcomer" 2016/ "Portugal Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017/"European tax Disputes of the Year"
(shortlisted) 2017/ "European Indirect Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year" 2014 / "Recommended Lawyers" 2015/2016
Who's Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year" 2013/2015 / "Corporate Tax – Controversy" 2016 /
"Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders" 2017
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

SUMÁRIO

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. Os casos analisados são os seguintes: (i) *Stadion Amsterdam*, relativo à decomposição de prestações de serviços no âmbito do IVA; (ii) *X BV e N BV*, relativos a tributação de grupo, dedução de juros e de perdas cambiais; (iii) *Imofloresmira*, um caso português relativo à regularização de IVA, em operações imobiliárias; (iv) *Volkswagen AG*, quanto à contagem do prazo de caducidade, para efeito de reembolso de IVA; e, por fim, (v) *Marc Jacob e Marc Lasus*, respeitantes às implicações do regime de neutralidade fiscal, no âmbito de operações transfronteiriças.



www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com



1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-463/16

NOME: Stadion Amsterdam CV (“*World of Ajax*” – Visita ao museu do AFC Ajax)

DATA: 18 de Janeiro de 2018

ASSUNTO: A Aplicação de uma taxa reduzida de IVA a um de dois elementos distintos de uma prestação única

FACTOS

A *Stadion Amsterdam* é uma sociedade que explora um complexo imobiliário multifuncional denominado “*Arena*”, composto por um estádio e equipamentos conexos. O museu do clube de futebol *AFC Ajax* (a seguir «*AFC Ajax*») encontra-se também instalado nesse complexo.

A *Stadion Amsterdam* arrenda o estádio a terceiros, designadamente para a realização de competições desportivas. Além disso, oferece a possibilidade de visitar a *Arena* fora dos períodos de programação dos eventos desportivos, no âmbito de visitas organizadas pagas, denominadas «*World of Ajax*», compostas por uma visita guiada ao estádio e uma visita sem guia ao museu do *AFC Ajax*.

A *Stadion Amsterdam* aplicou a taxa reduzida de IVA aos serviços prestados, tendo sido promovida uma correcção pelas Autoridades locais, por entenderem que a referida prestação devia ser sujeita à taxa normal de IVA.

No âmbito do litígio que se seguiu, e por forma a aferir qual a taxa de IVA aplicável, discutiu-se se a prestação poderia ser considerada como uma prestação única, constituída por um elemento principal, e um outro acessório.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça começa por recordar que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar se essa operação dá lugar,

para efeitos do IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única.

De acordo com o entendimento veiculado pelo Tribunal de Justiça, dever-se-á considerar a existência de uma prestação única quando um ou mais elementos devam ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça considerou que, por um lado, resulta da Sexta Directiva que cada operação deve, normalmente, ser considerada distinta e independente e que, por outro lado, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça reitera que há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial.

Segundo o Tribunal de Justiça, o facto de ser possível identificar o preço correspondente a cada elemento distinto que compõe a prestação única ou de as partes estarem de acordo quanto a esses preços não é susceptível de justificar uma excepção aos princípios que resultam da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

DECISÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça concluiu que a Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que uma prestação única, como a que está em causa no processo principal – composta por dois elementos distintos, um dos quais é principal e o outro acessório, que, caso fossem fornecidos separadamente, seriam sujeitos a diferentes taxas de imposto sobre o valor acrescentado –, deve ser tributada apenas à taxa de IVA aplicável a essa prestação única, determinada em função do elemento principal, isso mesmo que possa ser identificado o preço de cada um dos elementos que compõem o preço total pago pelo consumidor para

poder beneficiar dessa prestação.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A interpretação veiculada pelo Tribunal de Justiça vem esclarecer as linhas condutoras para a interpretação do sistema do IVA, no caso de prestações de serviços compostos por vários elementos, afastando dúvidas decorrentes de anteriores Acórdãos aparentemente conflitantes.

2.

NÚMEROS DO PROCESSOS: C-398/16 e C-399/16

NOME: X BV e X NV

DATA: 22 de Fevereiro de 2018

ASSUNTO: A dedução de juros em empréstimos intra-grupo e consideração de perdas cambiais no quadro da tributação de grupos fiscais e da liberdade de estabelecimento

FACTOS

A *X BV* (C-398/16) é uma sociedade de direito neerlandês que faz parte de um grupo sueco que inclui, também, uma sociedade italiana. Para adquirir as acções desta última sociedade, que eram detidas por terceiros, a *X BV* criou uma outra sociedade italiana, na qual fez uma entrada de capital de € 237.312.000. Esta entrada foi financiada por um empréstimo de uma sociedade sueca do grupo à *X BV*, sendo que, no âmbito deste empréstimo, em 2004, a *X BV* devia à sociedade mutuante um montante de € 6.503.261 relativo a juros. Estes juros foram deduzidos pela *X BV* na declaração de imposto sobre o rendimento das sociedades referente ao ano de 2004, circunstância à qual a Administração tributária neerlandesa obsteu, por considerar que a lei nacional impedia tal dedução.

No âmbito do litígio que se seguiu, a *X BV* defendeu que teria podido deduzir esses juros de empréstimo do seu resultado se pudesse formar com a sua filial italiana uma entidade fiscal única, o que a lei nacional neerlandesa impede, contrariando, segundo alega, a liberdade de estabelecimento.

Neste contexto, foi solicitado ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre a

compatibilidade da liberdade de estabelecimento com uma legislação nacional nos termos da qual uma sociedade-mãe sediada num Estado-Membro não pode deduzir os juros de um empréstimo relativo a uma entrada de capital numa filial sediada noutro Estado Membro, ao passo que poderia efectivamente beneficiar dessa dedução se a filial fosse incluída com a referida sociedade mãe numa entidade fiscal única — com as características da entidade fiscal única holandesa — porque, nesse caso, devido à consolidação, não existe nenhuma relação com a entrada de capital.

O Tribunal de Justiça considerou, em conjunto com o caso *X BV*, a situação e questões colocadas relativamente à *X NV* (C-399/16), também, sociedade de direito neerlandês, que detém indirectamente uma filial sediada no Reino Unido. No âmbito desse caso, a *X NV* deduziu do seu resultado, como despesa, a perda registada nas suas participações em resultado das variações da taxa de câmbio de divisas. Ao abrigo da lei nacional, a Administração tributária neerlandesa indeferiu a dedução, por considerar que a lei não admite que os lucros e as perdas registadas a título de uma participação possam ser tidas em conta para a determinação do lucro.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

No que se refere ao caso *X BV*, relativamente à dedução de juros em empréstimos intra-grupo, o Tribunal de Justiça considera que existe uma diferença de tratamento susceptível de tornar menos atractivo o exercício, pela sociedade-mãe, da sua liberdade de estabelecimento, designadamente através da criação de filiais noutros Estados-Membros.

Em concreto, tal diferença de tratamento decorre do facto de a *X BV* ter financiado a compra de acções da sua filial italiana através de um empréstimo que lhe foi concedido por uma sociedade sueca do mesmo grupo e, em aplicação da lei nacional neerlandesa, a Administração tributária recusar a dedução pela *X BV* dos juros desse empréstimo, por a lei não permitir a constituição de um grupo fiscal com sociedades não sediadas nos Países Baixos, e por esta não ter provado a utilidade económica do seu recurso ao empréstimo.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça afere a comparabilidade das situações, concluindo que as situações de uma sociedade-mãe residente que pretende constituir uma entidade fiscal

única com uma filial residente e a de uma sociedade-mãe residente que pretende constituir uma entidade fiscal única com uma filial não residente são, à luz do objectivo desse regime fiscal, objectivamente comparáveis.

O Tribunal de Justiça indaga, depois, quanto a possíveis justificações para o referido tratamento desigual, e em situações objectivamente comparáveis que derivem de uma razão imperiosa de interesse geral, particularmente, i) a necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros, ii) a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal neerlandês, iii) a luta contra a fraude e a evasão fiscal.

A respeito da necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros, o Tribunal de Justiça conclui que o direito neerlandês reconhece a possibilidade de dedução de encargos com juros a qualquer sociedade, e que só a restringe na configuração específica dos grupos fiscais, pelo que a sociedade-mãe que forma com a sua filial uma entidade fiscal única não obtém uma vantagem especificamente ligada ao regime fiscal de grupos.

Quanto à necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal neerlandês, o Tribunal de Justiça relembra que, para que a justificação seja admitida, é exigível um nexo directo entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício, devendo a natureza directa desse nexo ser apreciada à luz do objectivo da lei.

Por fim, o Tribunal de Justiça reitera que, para que uma restrição à liberdade de estabelecimento seja justificada com fundamento na luta contra a fraude e a evasão fiscal, é necessário que o objectivo específico dessa restrição seja impedir práticas abusivas, o que, neste caso, não foi invocado pelo o Governo neerlandês.

No que se refere ao caso *X NV*, atento o âmbito da norma neerlandesa relativa à *participation exemption*, o Tribunal considerou que tanto os aumentos como as diminuições de valor de uma participação resultantes da evolução do valor de uma divisa estrangeira não são tidos em consideração para efeitos da determinação do lucro.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça considera, porém, contrariamente ao alegado pela *X*

NV, que as situações não são objectivamente comparáveis para efeitos da liberdade de estabelecimento.

Com efeito, uma sociedade neerlandesa não pode sofrer perdas cambiais na sua participação numa filial residente, excepto no caso, muito especial, de essa participação ser denominada noutra divisa que não aquela em que é expresso o resultado da sociedade – hipótese em que, esclarece ainda o Tribunal de Justiça, não existe, também, diferença de tratamento, na medida em que as relações de participações mútuas são fiscalmente neutra no âmbito do regime em análise.

O Tribunal de Justiça salienta que a inconveniência de não poder deduzir uma perda cambial não é separável da vantagem simétrica ligada à inexistência de tributação dos ganhos cambiais, concluindo, assim, não haver qualquer restrição à liberdade de estabelecimento.

DECISÃO DO TRIBUNAL

Quanto ao processo que envolvia a *X BV*, relativamente à dedução de juros em empréstimos intra-grupo, o Tribunal de Justiça concluiu que a liberdade de estabelecimento deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, no âmbito da qual uma sociedade-mãe com sede num Estado-Membro não está autorizada a deduzir os juros de um empréstimo contraído junto de uma sociedade associada com vista a financiar um entrada de capital numa filial com sede noutro Estado-Membro, ao passo que, se a filial tivesse sede nesse mesmo Estado-Membro, a sociedade-mãe poderia beneficiar dessa dedução formando com aquela uma entidade fiscal integrada.

Já no que tange ao caso da *X NV*, respeitante à consideração de perdas cambiais, o Tribunal de Justiça concluiu que a liberdade de estabelecimento deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, no âmbito da qual uma sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro não está autorizada a deduzir dos seus lucros as menos-valias decorrentes das variações da taxa de câmbio relativas ao montante das suas participações numa filial com sede noutro Estado-Membro, quando essa mesma regulamentação não sujeita ao imposto, de maneira simétrica, as mais-valias decorrentes

dessas variações.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o alcance do princípio da liberdade de estabelecimento, em situações de regimes de tributação de grupos, os quais são propícios a conflitos com o direito da União, tendo sido objecto de frequente controvérsia.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-672/16

NOME: Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, S.A.

DATA: 28 de Fevereiro de 2018

ASSUNTO: A isenção de IVA das operações de locação de bens imóveis em sede de IVA no contexto da utilização para os fins das operações tributadas do sujeito passivo e regularização da dedução inicialmente efectuada

FACTOS

O presente litígio opõe a *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, S.A.* (doravante "*Imofloresmira*") à Administração tributária portuguesa e respeita à regularização das deduções do IVA efectuadas pela *Imofloresmira* no âmbito da sua actividade de compra, venda, locação e gestão de bens imóveis.

Na sequência de acções inspectivas realizadas em 2015 e em 2016, a Administração tributária constatou que alguns lotes, pertencentes a dois imóveis dos quais a *Imofloresmira* é proprietária, relativamente aos quais tinha optado pela tributação, estavam vagos há mais de dois anos, sendo que a *Imofloresmira* não tinha efectuado a regularização do imposto deduzido, a favor do Estado.

Segundo a Administração tributária, o facto de um edifício estar desocupado por mais de dois anos interrompe a afectação do imóvel aos fins da empresa, e obriga o sujeito passivo a proceder à regularização do imposto deduzido.

No âmbito do litígio que se seguiu, foi solicitado ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre a conformidade da Directiva IVA com o entendimento de acordo com o qual, um

imóvel desocupado há mais de dois anos deve consubstanciar uma situação de não utilização efectiva do imóvel em fins da empresa e/ou não utilização efectiva do imóvel.

E, em caso afirmativo, foi solicitado ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre a admissibilidade da regularização de imposto, de uma só vez, pela totalidade do período ainda não decorrido, nos casos em que o imóvel se encontra desocupado há mais de dois anos, mas sempre em comercialização, visando-se a afectação do imóvel nos anos subsequentes a actividades tributadas que conferem o direito à dedução.

APRECIACÃO DO TRIBUNAL

Com efeito, segundo a interpretação sustentada pela Administração tributária, o facto de um edifício estar desocupado por um determinado período interrompe a afectação do imóvel aos fins da empresa, obrigando o sujeito passivo a proceder à regularização do imposto deduzido, mesmo se se provar que este último teve sempre a intenção de continuar a exercer uma actividade tributada.

De acordo com as disposições da Directiva IVA, é a qualidade em que o contribuinte age no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, que determina a existência de um direito à dedução.

Assim, entende o Tribunal que a qualidade de sujeito passivo não pode ser revista com efeitos retroactivos, por força da não ocorrência de determinados acontecimentos, salvo se a Administração tributária viesse a constatar que o direito à dedução foi exercido de forma fraudulenta ou abusiva.

No entender do Tribunal, uma interpretação diferente seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA e seria susceptível de criar diferenças injustificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimento, iniciar actividades que serão fonte de operações tributáveis e, do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas.

Assim, segundo o Tribunal de Justiça, é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo, que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução, o qual, exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efectuadas a montante, garante, por conseguinte, a aplicação do princípio da neutralidade fiscal, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição das referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.

Mais esclarece o Tribunal que a utilização que é dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, não afecta o surgimento do direito à dedução, e determina apenas: a) o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, e b) o âmbito das eventuais regularizações, subsistindo mesmo em razão de circunstâncias estranhas que impeçam o sujeito passivo de dar uso aos bens/serviços que deram origem à dedução.

DECISÃO DO TRIBUNAL

O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma legislação nacional que, fazendo depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da actividade económica exercida pelo sujeito passivo, cria, no que se refere ao tratamento fiscal de actividades de investimento imobiliário idênticas, diferenças não justificadas, e estabelece distinções arbitrárias na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependeria da questão de saber se esses investimentos conduzem (ou não) a operações tributadas.

Contrariamente ao sustentado pelo Governo português, para restringir o direito à dedução, não basta que um imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objecto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão tem impacto relevante na interpretação das disposições relativas às regularizações, constantes no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

Por outro lado, os contribuintes que tenham procedido à regularização de imposto, nos últimos quatro anos, com referência a situações nas quais os imóveis estiveram

desocupados poderão ponderar a apresentação dos meios de defesa adequados, para recuperação do IVA então objecto de regularização.

4.

NÚMEROS DO PROCESSOS: C-533/16

NOME: Volkswagen AG

DATA: 21 de Março de 2018

ASSUNTO: O princípio da neutralidade fiscal em face de IVA pago e facturado vários anos depois da entrega dos bens e da recusa do benefício do direito ao reembolso pelo decurso do prazo de preclusão com início na data de entrega dos bens

FACTOS

Entre 2004 e 2010, a *Volkswagen AG* sociedade estabelecida na Alemanha, recebeu bens (modelos para a produção de faróis para automóveis) entregues por parte de empresas fornecedoras sediadas na Alemanha e na Eslováquia, sem que o IVA tenha sido incluído nas facturas correspondentes, por considerarem, erradamente, que essas operações não estavam sujeitas a IVA considerando que constituíam uma mera compensação financeira.

Em 2010, após ter constatado o referido erro, as empresas fornecedoras debitaram à *Volkswagen AG* o IVA correspondente e emitiram a respectiva factura com a referência ao imposto devido, apresentando, simultaneamente, uma declaração complementar de IVA para o seu pagamento ao fisco.

Nesta sequência, a *Volkswagen AG* requereu à Administração tributária eslovaca o correspondente reembolso do IVA incorrido, tendo tal reembolso sido indeferido, na parte relativa às entregas de bens realizadas entre 2004 e 2006, considerando que o prazo para o exercício desse direito tinha expirado, sendo o prazo legalmente previsto de cinco anos a partir da entrega dos bens.

Não se conformando com esta decisão, a *Volkswagen AG* impugnou-a perante o Tribunal competente, que confirmou o entendimento da Administração tributária eslovaca. Este Tribunal afirmou que o direito ao reembolso do IVA se constitui no momento da entrega dos bens e que o seu exercício está sujeito a um prazo de cinco anos que se inicia no dia da

entrega efectiva dos bens. Assim, o direito ao reembolso do IVA para o período entre 2004 e 2006 já tinha caducado quando, em 2011, foi apresentado o pedido de reembolso.

Considerando que a interpretação do direito nacional não era conforme ao direito da União nem à jurisprudência do Tribunal de Justiça, no que diz respeito ao cálculo do *dies a quo* para a contagem do referido prazo, a *Volkswagen AG* recorreu da decisão por entender que o exercício do direito à dedução do IVA exige a satisfação cumulativa de duas condições: (i) a entrega dos bens, enquanto operação tributável, e (ii) estar na posse de uma factura ou de um documento equivalente.

No âmbito do litígio que se seguiu, o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre a compatibilidade com o direito da União Europeia de um entendimento que permite recusar a um sujeito passivo a dedução do IVA a montante, por se considerar ter caducado o prazo para o exercício desse direito, numa situação em que: a) se considerou, erradamente, que a entrega de bens não era tributável pelo imposto, e b) a posterior regularização foi realizada anos depois, no momento em que o sujeito passivo pagou o IVA e, seguidamente, pretende o seu reembolso.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça considerou que um prazo de caducidade cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, é compatível com a Directiva IVA desde que (i) esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência) e, (ii) tal prazo não impossibilite ou dificulte excessivamente, na prática, o exercício do direito à dedução do IVA (princípio da efectividade).

Ora, a determinação do dia inicial do prazo aqui analisado não pode tomar apenas em consideração o momento em que se realiza a entrega dos bens, independentemente de qualquer outra circunstância relevante, nomeadamente a ausência de facturas e o desconhecimento pelo sujeito passivo de que era devido IVA.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça, quanto à necessidade de determinar se as autoridades tributárias eslovacas ultrapassaram os limites do necessário para alcançar o objectivo

prosseguido pela Directiva IVA, designadamente, o combate à fraude, à evasão fiscal e a outros eventuais abusos fiscais, considerou que a *Volkswagen AG* não tinha a possibilidade objectiva de exercer o seu direito ao reembolso antes dessa regularização, uma vez que antes disso não tinha as facturas nem sabia que era devido IVA. Mais, quando se procedeu à regularização voluntária do IVA, o mesmo foi pago, pelo que o risco de fraude fiscal ou de não pagamento do IVA foi imediatamente afastado.

Pelo que, a recusa do benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de preclusão ter expirado, nas condições em que erradamente, mas de boa-fé, o sujeito passivo considerou que a entrega de bens não estava sujeita ao IVA, constitui uma medida que vai além do necessário para atingir os objectivos da Directiva IVA, violando assim os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade. Ou seja, a ausência de preenchimento dos requisitos formais não é suficiente para negar a um sujeito passivo, de boa-fé, o benefício do direito ao reembolso do IVA.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça concluiu que o direito da União, nomeadamente os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à regulamentação de um Estado-Membro que, com referência a IVA foi facturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA, com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega, e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribui para clarificar o alcance dos princípios que subjazem à mecânica deste imposto, quando conjugados com normas que disponham sobre prazos de caducidade.

5.

NÚMEROS DO PROCESSOS: C-327/16 e C-421/16

NOME: Marc Jacob e Marc Lassus

DATA: 22 de Março de 2018

ASSUNTO: Mais e menos-valias nas operações de permuta de participações sociais

FACTOS

Marc Jacob (C-327/16), residente, para efeitos fiscais, em França, efectuou uma permuta de participações sociais em Dezembro de 1996. À data, *Marc Jacob* transferiu as participações sociais que detinha numa sociedade de direito francesa para outra sociedade de direito francesa, em troca de participações sociais nesta última, sendo que o regime de neutralidade fiscal, em vigor aquando da transacção, previa o diferimento da tributação incidente sobre as mais-valias realizadas aquando da permuta.

Posteriormente, em 2004, *Marc Jacob* transferiu a sua residência, para efeitos fiscais, de França para a Bélgica. Por fim, em 2007, *Marc Jacob* cedeu a totalidade das participações sociais recebidas aquando da permuta acima mencionada, sendo que, na sequência dessa cessão, a mais-valia que havia sido diferida fiscalmente foi tributada, acrescida de juros de mora e de uma majoração de 10%.

As referidas contribuições suplementares deram origem a um litígio, no âmbito do qual o Tribunal de Justiça veio pronunciar-se sobre os mecanismos de diferimento da tributação das mais-valias e, bem assim, sobre as implicações decorrentes de situações de transferência de residência fiscal para outro Estado-membro.

Marc Lassus (C-421/16), residente, para efeitos fiscais, no Reino Unido desde 1997, entregou, em 1999, a uma sociedade Luxemburguesa participações sociais que detinha numa sociedade francesa, em troca de participações sociais da primeira destas sociedades. Aquando desta permuta, realizou uma mais-valia que foi objecto de diferimento fiscal. Na sequência dessa operação de permuta, *Marc Lassus* adquiriu outros títulos da sociedade Luxemburguesa.

Em 2002, *Marc Lassus* cedeu 45% das participações sociais que detinha na sociedade Luxemburguesa. A administração fiscal francesa considerou, então, que os títulos recebidos aquando da operação de permuta tinham sido cedidos até 45% e tributou a percentagem correspondente da mais-valia objecto de diferimento fiscal conforme tinha sido apurado nessa data. Por conseguinte, foram imputadas a *Marc Lassus* contribuições suplementares do imposto, relativamente ao ano de 2002.

No âmbito do litígio que se seguiu, o Tribunal de Justiça veio pronunciar-se os mecanismos de diferimento da tributação das mais-valias e, bem assim, sobre a competência dos Estados envolvidos, para efeitos de tributação.

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

A respeito deste caso, o Tribunal de Justiça esclarece que o regime da neutralidade fiscal visa garantir que uma permuta de participações sociais que envolva sociedades de diferentes Estados-Membros não seja, de alguma forma, impedida ou dificultada por disposições nacionais dos Estados-Membros.

Contudo, o regime aplicável não impede a tributação dessa mais-valia. Como tal, e atendendo à liberdade que é atribuída a cada um dos Estados-Membros aquando da implementação da Directiva aplicável, é aceite que as legislações internas estabeleçam que mais-valias que resultem de permutas de partes de capitais sejam sujeitas a tributação, num momento posterior, quando as referidas partes de capitais sejam objecto de cessão.

Quanto à segunda questão, colocada em ambos os processos, cujo aspecto controvertido é o de saber se a Directiva que regula as permutas de acções deve ser interpretada no sentido de proibir, no caso de uma permuta de participações sociais que beneficie do regime da neutralidade fiscal, que a mais-valia realizada com a referida permuta, a ser tributável, seja tributada pelo Estado da residência do contribuinte aquando da realização da transacção de permuta pese embora este, na data da cessão das participações recebidas, tenha transferido a sua residência fiscal para outro Estado-Membro, vem o Tribunal de Justiça defender que, também aqui, não pode a soberania fiscal dos Estados ser colocada em causa.

Tal como defendido em momento anterior, a Directiva que regula as permutas de acções, ainda que imponha a neutralidade fiscal aquando da permuta de participações sociais, não afasta a legitimidade dos Estados-Membros de tributarem quaisquer mais-valias que resultem de transacções posteriores à operação que originou a neutralidade fiscal.

Ao ser reconhecido que os Estados-Membros não abdicaram do seu direito a tributar, mas, tão-somente, foram impedidos de exercer a sua competência aquando da operação inicial – ao abrigo do regime da neutralidade fiscal – é então justificável que, no momento de uma segunda transacção, venham a exercer a sua competência para tributar quaisquer mais-valias realizadas aquando da primeira transacção.

Em conformidade, vem o Tribunal de Justiça afirmar que, ainda que a cessão de participações sociais se encontre na esfera de competência tributária de outro Estado-Membro, não pode esse facto precluir a competência tributária do primeiro Estado-Membro (onde ocorreu a permuta de participações sociais).

A respeito das restantes questões, o Tribunal de Justiça afirma que resulta dos autos que a legislação aplicável ao caso controvertido determina que menos-valias sofridas no decurso de um ano são contabilizadas para efeitos do cálculo de mais-valias da mesma natureza, desde que realizadas no mesmo ano ou nos cinco anos posteriores.

Todavia, foi defendido pelo representante do Governo francês que a dedução de uma eventual menos-valia, nos termos acima descritos, não é permitida quando, no momento da cessão das participações sociais, o contribuinte não tenha a sua residência em território francês.

Como tal, defende o Tribunal de Justiça que a questão controvertida, a respeito das restantes perguntas endereçadas, se encontra directamente relacionada com a liberdade de estabelecimento prevista no Tratado de Funcionamento da União Europeia, e não apenas com as disposições da Directiva que regula as permutas de acções, até porque tal Directiva é omissa quanto à possibilidade de dedução de menos-valias realizadas.

O Tribunal de Justiça considera, assim, que estamos perante uma restrição à liberdade de estabelecimento sempre que se proíba, dificulte ou se torne menos atractivo o exercício

dessa liberdade, garantida pelo Tratado.

No caso *sub judice*, aquando da cessão das participações sociais, *Marc Lassus* não era considerado residente, para efeitos fiscais, em França, pelo que não poderia deduzir quaisquer menos-valias apuradas, ao montante de mais-valias realizadas aquando da operação de permuta. Todavia, caso *Marc Lassus* fosse, à data, residente, para efeitos fiscais, em França, poderia deduzir tais menos-valias, sendo tributável somente o saldo positivo entre menos e mais-valias.

No entender do Tribunal, a referida diferença de tratamento pode ser configurada como uma restrição à liberdade de estabelecimento porquanto diferencia o tratamento fiscal dado às menos e mais-valias apuradas por um contribuinte residente das menos e mais-valias apuradas por um contribuinte não residente, tornado, em certa medida, menos atractivas as operações de reestruturação de sociedades por contribuintes não residentes.

Nos termos da jurisprudência reiterada pelo Tribunal de Justiça, quaisquer restrições à liberdade de estabelecimento só podem ser justificadas ou admitidas na condição de estarem em causa razões imperiosas de interesse geral, devendo ainda tal medida ser necessária e adequada para a realização do objectivo em causa, não podendo ultrapassar o necessário para o alcançar.

Pese embora o Governo francês tenha argumentado que a razão imperiosa justificativa de tal distinção entre contribuintes esteja conexas com a repartição da competência fiscal entre Estados-Membros, o Tribunal de Justiça considera que o referido objectivo não pode ser aceite, atentas as circunstâncias do processo, visto que é exclusivamente a competência fiscal da França que está em causa, concluído, a final, pela existência de uma restrição à liberdade de estabelecimento, na situação ora em apreço.

DECISÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça concluiu que a Directiva que regula o regime fiscal aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes não se opõe a um mecanismo de diferimento de tributação até à alienação ulterior dos títulos, de uma mais-valia apurada aquando de uma operação de permuta

desses títulos que se enquadra no âmbito de aplicação da referida Directiva.

Por outro lado, o Tribunal conclui que a mais-valia de permuta de títulos pode ser tributada, aquando da sua alienação ulterior, pelo Estado-Membro que detinha o poder de tributar essa mais-valia no momento da operação de permuta, mesmo quando a alienação ulterior dos títulos permutados possa ser da competência fiscal de outro Estado-Membro.

O Tribunal de Justiça concluiu, ainda, que a liberdade de estabelecimento se opõe a um Estado-Membro, no qual a mais-valia de permuta foi objecto de diferimento fiscal seja tributada sem ter em consideração as menos-valias realizadas após a permuta, quando essa vantagem é concedida a um sujeito passivo residente (o facto de a alienação ulterior dos títulos permutados não ser da competência fiscal desse Estado-Membro não justifica esse tratamento discriminatório).

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o alcance dos mecanismos de diferimento de tributação, nas operações que beneficiem do regime de neutralidade fiscal, designadamente nas situações que venham a envolver outros Estados-Membros.

Lisboa, 09 de Maio de 2018

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Jorge S. Lopes de Sousa
Michel Veloso Vieira
José Pinto Santos
Soraia João Silva
Catarina Almeida Andrade
Margot Lopes Martins