



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



# NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO  
EUROPEIA (2.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](mailto: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](mailto: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 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.



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



1.

**NÚMERO DOS PROCESSOS:** C-8/17

**NOME:** Biosafe - Indústria de Reciclagens S.A. v Flexipiso – Pavimentos S.A.

**DATA:** 12 de Abril de 2018

**ASSUNTO:** Dedução de um acréscimo de IVA pago ao Estado e que deu origem à emissão de documentos rectificativos das facturas iniciais na sequência de uma liquidação adicional – Contagem do prazo de dedução previsto no Código do IVA

## FACTOS

Entre Fevereiro de 2008 e Maio de 2010, a *Biosafe – Indústria de Reciclagens, S.A.* vendeu à *Flexipiso – Pavimentos, S.A.*, sujeito passivo de IVA, granulado de borracha fabricado a partir de pneus reciclados, no valor global de € 664 538,77, tendo, por essa ocasião, facturado IVA à taxa reduzida de 5%.

Na sequência de uma inspecção tributária realizada em 2011, relativa aos exercícios de 2008 a 2010, a Administração tributária portuguesa considerou que devia ter sido aplicada a taxa normal de IVA de 21% e procedeu à emissão das correspondentes liquidações adicionais.

No seguimento da referida inspecção, a *Biosafe* procedeu ao pagamento do montante liquidado adicionalmente, tendo solicitado o respectivo reembolso à *Flexipiso*, mediante o envio de avisos de lançamento.

A *Flexipiso* recusou pagar este acréscimo de IVA por, nomeadamente, não poder proceder à sua dedução, uma vez que o prazo de quatro anos previsto na legislação aplicável já tinha expirado, antes da recepção dos referidos avisos de lançamento, que datam de 2012, e por entender que não lhe incumbia suportar as consequências de um erro que era apenas da responsabilidade da *Biosafe*.

A recusa de pagamento por parte da *Flexipiso* deu origem a um contencioso (de natureza civil), no âmbito do qual foi solicitado ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre as seguintes questões prejudiciais:

- 1) A Directiva do IVA e o princípio da neutralidade opõem-se a uma legislação da qual resulte que, numa situação em que o alienante dos bens, sujeito passivo de IVA, foi sujeito a uma inspecção tributária da qual resultou que a taxa de IVA que oportunamente aplicara era inferior à devida, pagou ao Estado o acréscimo de imposto e pretende obter o respectivo pagamento do adquirente, também sujeito passivo de IVA, o prazo para este último poder proceder à dedução desse acréscimo se conta a partir da emissão das facturas iniciais e não da emissão ou da recepção dos documentos rectificativos; e,
- 2) Concluindo-se que não se verifica essa oposição, a Directiva IVA opõem-se a uma legislação da qual decorra que, recebidos os documentos rectificativos das facturas iniciais, emitidos na sequência da inspecção tributária e do pagamento ao Estado do acréscimo de imposto, e destinados a obter o pagamento desse acréscimo, num momento em que o referido prazo para o exercício do direito de dedução já decorreu, é ou não legítimo ao adquirente recusar o pagamento, assim entendendo que a impossibilidade de dedução do acréscimo de imposto justifica a recusa de repercussão.

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

No que respeita ao direito à dedução do IVA, o Tribunal relembra que, embora o referido direito se constitua no momento em que o imposto se torna exigível, o correspondente exercício só é possível, em princípio, a partir do momento em que o sujeito passivo está na posse de uma factura.

Ainda assim, a Directiva admite que o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo, porém, da observância das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais.

Neste contexto, o Tribunal reitera que a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA sem limite de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, já que se exige que a situação fiscal do sujeito passivo, tendo em conta os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja susceptível de ser, indefinidamente, posta em causa.

Assim, o Tribunal de Justiça recorda que a imposição de um prazo de preclusão cujo termo tem por consequência punir o contribuinte não suficientemente diligente que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-o perder o direito a essa dedução, é compatível com o regime fixado pela Directiva IVA.

Debruçando-se, concretamente, sobre o caso *Biosafe*, o Tribunal de Justiça frisa que, na sequência de uma inspecção tributária, a *Biosafe* regularizou o IVA procedendo ao pagamento dos acréscimos de IVA e enviou avisos de lançamento, que, de acordo com o Supremo Tribunal de Justiça, constituem documentos rectificativos das facturas iniciais.

Neste caso, a *Flexipiso* ficou objectivamente impossibilitada de exercer o seu direito à dedução antes da regularização do IVA efectuada pela *Biosafe*, não tendo previamente tido acesso a documentos rectificativos das facturas iniciais nem sabido que era devido um acréscimo de IVA.

Com efeito, foi só no seguimento da regularização levada a cabo pela *Biosafe* que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que dão direito à dedução do IVA e que a *Flexipiso* podia, assim, pedir a desoneração do encargo do IVA devido (através do exercício do direito à dedução).

Neste sentido, entende o Tribunal, na ausência de provas da falta de diligência da *Flexipiso*, e visto não haver conluio fraudulento com a *Biosafe*, que não podia relevar, para efeitos de exercício do direito à dedução, um prazo que tenha começado a correr na data de emissão das facturas iniciais, e que tenha expirado antes da regularização.

Em face do exposto, o Tribunal concluiu que não pode ser recusado a um sujeito passivo o direito à dedução do acréscimo IVA por o prazo previsto na legislação nacional para exercer esse direito ter expirado.

Com a sua segunda questão prejudicial – através da qual se procura saber se, em caso de resposta negativa à primeira questão, o adquirente pode, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, recusar pagar ao fornecedor o acréscimo de IVA que este pagou, por já não poder proceder à dedução desse acréscimo pelo facto de o prazo previsto na legislação nacional para o exercício do direito à dedução ter expirado

– entende o Tribunal que perante as conclusões referentes à primeira questão, não há que responder a esta questão.

## DECISÃO

O Tribunal concluiu que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, nas quais, na sequência de uma liquidação adicional, um acréscimo de IVA foi pago ao Estado e foi objecto de documentos rectificativos das facturas iniciais vários anos após a entrega dos bens em causa, o benefício do direito à dedução do IVA é recusado com o fundamento de que o prazo previsto na referida legislação para o exercício deste direito se conta a partir da data de emissão das referidas facturas iniciais e expirou.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A interpretação veiculada pelo Tribunal de Justiça vem clarificar e estabelecer linhas condutoras no que respeita à contagem do prazo do direito de dedução do IVA, em casos de posterior rectificação de facturas emitidas.

Em concreto, a presente decisão possibilita – designadamente nos casos em que não se encontre provada a falta de diligência do adquirente e, bem assim, nos casos em que não haja conluio fraudulento entre as partes envolvidas –, que o prazo para efeitos de exercício do direito à dedução não seja contado a partir da data de emissão das facturas iniciais, caso tal prazo já tenha expirado.

Com efeito, muito embora a formulação da questão prejudicial refira como possibilidade a contagem do prazo a partir da recepção dos documentos rectificativos, o certo é que a decisão proferida não adere a uma tal tese, limitando-se a rejeitar, no caso analisado, a contagem a partir da data de emissão das facturas iniciais, nos termos enunciados.



## 2.

**NÚMEROS DOS PROCESSOS:** C-233/16 a C-237/16

**NOME:** Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)

**DATA:** 26 de Abril de 2018

**ASSUNTO:** Imposto regional sobre os grandes estabelecimentos comerciais – Liberdade de estabelecimento – Protecção do ambiente e ordenamento do território – Auxílios de Estado – Medida selectiva

## FACTOS

Entre 2000 e 2006, nas regiões autónomas espanholas de Catalunha (caso C-233/16), de Astúrias (casos C-234/16 e C-235/16) e de Aragão (casos C-236/16 e C-237/16), foram instaurados, em termos similares, impostos regionais aplicáveis especificamente aos grandes estabelecimentos comerciais situados nos respectivos territórios.

Estes impostos, ditos “Imposto sobre os Grandes Estabelecimentos Comerciais” (IGEC) nas regiões de Astúrias e Catalunha e “Imposto sobre os prejuízos ambientais causados pelas grandes superfícies de venda” (IDMGAV) na região de Aragão, foram criados com o intuito de compensar o impacto ambiental e territorial resultante das actividades exercidas pelos referidos estabelecimentos, sendo as receitas de tais impostos afectas a planos de acção ambiental e melhoria das infra-estruturas.

A redacção das normas que criaram os referidos impostos conduz à isenção de certas categorias de estabelecimentos comerciais, em função da sua dimensão e/ou da sua actividade.

Neste contexto, a criação do IGEC (e IDMGAV) deu lugar a um litígio, iniciado pela contestação da sua legalidade por parte da *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución* (ANGED).

Com efeito, a ANGED intentou diversas acções, no âmbito das quais alegou que o IGEC e o IDMGAV não eram compatíveis com a liberdade de estabelecimento e, bem assim, com as regras vigentes com respeito aos auxílios de Estado (na parte referente às isenções concedidas).

Em paralelo, a questão da constitucionalidade da legislação subjacente à criação dos referidos Impostos foi submetida, pelo Governo espanhol, à apreciação do Tribunal Constitucional espanhol, que concluiu pela ausência de qualquer desconformidade com a Constituição.

Perante a referida decisão por parte do Tribunal Constitucional, os litígios nacionais foram julgados improcedentes e, nesse seguimento, foi interposto recurso perante o Tribunal Supremo, conjuntamente com uma denúncia perante a Comissão Europeia.

No âmbito da referida denúncia, a Comissão considerou que a isenção concedida aos pequenos estabelecimentos, bem como a determinados estabelecimentos especializados, podia ser susceptível de ser considerada um Auxílio de Estado incompatível com o mercado interno e que o Reino de Espanha devia eliminar ou alterar esse imposto.

Neste contexto, o Tribunal Supremo decidiu suspender as respectivas instâncias e requerer a intervenção do Tribunal de Justiça da União Europeia, procurando:

- 1) por um lado, esclarecer se a liberdade de estabelecimento prevista no Tratado de Funcionamento da União Europeia deve ser interpretada no sentido de que se opõe a um imposto que incide especificamente sobre grandes estabelecimentos comerciais; e,
- 2) por outro lado, saber se o imposto em causa, que exclui os estabelecimentos de pequena dimensão, constitui uma vantagem selectiva contrária à proibição de auxílio de Estado, nos termos do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Quanto à liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça começa por salientar que existem duas formas de discriminação proibidas pelas normas que garantem a liberdade de estabelecimento. Por um lado, a discriminação directa que no caso das sociedades se traduz numa distinção discriminatória ostensiva baseada no local da sede das mesmas e, por outro lado, uma discriminação indirecta (ou dissimulada). Este segundo conceito visa os impostos obrigatórios cujo critério de diferenciação é, aparentemente, objectivo, mas cujas características conduzem a desfavorecer, na maioria dos casos, as sociedades (comparáveis com as sociedades sedeadas no Estado de tributação) com sede noutro Estado-Membro.

Nos casos em apreço, o critério de diferenciação estabelecido para a aplicação do IGEC (e IDMGAV) é constituído pela superfície de venda e de exposição do estabelecimento. Tratando-se de um critério objectivo, o Tribunal de Justiça afirmou não existir qualquer discriminação directa na legislação analisada. No que diz respeito a uma eventual discriminação indirecta, o Tribunal de Justiça considerou que os elementos na sua posse para avaliar a situação não demonstravam a existência de uma discriminação dissimulada.

Quanto à matéria dos Auxílios de Estado, o Tribunal de Justiça aproveitou os casos em análise para relembrar os critérios cumulativos previstos no Tratado de Funcionamento da União Europeia para considerar uma medida nacional constitutiva de auxílios de Estado, devendo:

- i. tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos estatais;
- ii. susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros;
- iii. deve conceder uma vantagem selectiva ao seu beneficiário; e
- iv. deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

De seguida, o Tribunal de Justiça clarificou a noção de “selectividade” de medidas fiscais, reafirmando que a mesma, para ser qualificada como tal, pressupõe (i) a existência de um regime fiscal comum, ao qual (ii) a medida fiscal analisada derroga, através da (iii) diferenciação de tratamento aplicável a entidades em situação factual e jurídica comparável, o que em substância, pode ser qualificado de discriminatório.



Tal medida pode, no entanto, não ser qualificada como auxílio de Estado ilegal – proibido na aceção do Tratado de Funcionamento da União Europeia –, se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta diferenciação é justificada uma vez que resulta da natureza ou da estrutura do sistema em que a medida visada se insere, ou que resulta directamente dos princípios fundadores ou directores do sistema fiscal do referido Estado-Membro.

Dito isto, nos casos em análise, o Tribunal de Justiça considerou que o critério relativo à superfície de exposição e de venda não é formalmente derogatório de um determinado quadro jurídico de referência. No entanto, constitui um critério que tem o efeito de excluir, do âmbito de aplicação do Imposto em questão, os estabelecimentos comerciais cuja superfície de exposição e de venda é inferior ao limiar estabelecido.

Pelo que, perante esta diferenciação, o Tribunal de Justiça afirmou ser necessário, para determinar a compatibilidade das respectivas normas com o Direito da União, aferir se os estabelecimentos comerciais que, por aplicação da legislação em crise, não são sujeitas ao imposto visado, se encontram numa situação factual e jurídica comparável, ou não, com os estabelecimentos sujeitos.

Neste âmbito, o Tribunal conclui que o imposto em causa foi criado com o intuito de corrigir e compensar as consequências ambientais e territoriais da actividade dos estabelecimentos comerciais. Tendo isto em conta, não se pode contestar que o impacto ambiental dos estabelecimentos comerciais depende em grande medida da sua dimensão, que influencia directamente o volume da afluência do público e, consequentemente, o nível dos danos para o ambiente.

Neste contexto, o critério de incidência do imposto que assenta na superfície de venda do estabelecimento permite distinguir categorias de estabelecimentos que não se encontram numa situação factual e jurídica comparável para efeitos desses objectivos. Pelo que, a isenção decorrente desta diferenciação não constitui uma vantagem selectiva e, portanto, não é susceptível de constituir um auxílio de Estado, nos termos do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Quanto à diferenciação que permite que certos estabelecimentos comerciais, apesar de grande dimensão, sejam isentos do imposto visado, em função da sua actividade, o Tribunal de Justiça considerou que se tratava de uma medida derogatória. No entanto,

a justificação apresentada pelas regiões autónomas segundo a qual as ditas actividades causam menos prejuízos ao ambiente e ao ordenamento territorial do que as actividades dos estabelecimentos sujeitos ao imposto em causa, foi considerada suficiente para poder justificar a distinção efectuada.

Por outro lado, e especificamente no caso relativo ao imposto aplicado na região autónoma de Catalunha (caso C-233/16), a respectiva legislação distinguia, também, entre os grandes estabelecimentos comerciais individuais e os grandes estabelecimentos comerciais colectivos (entendidos como os estabelecimentos compostos por um conjunto de estabelecimentos individuais ou pontos de venda independentes, mas partilhando serviços e espaço comum, tal como centros comerciais).

O Tribunal de Justiça, especificamente quanto a esta diferenciação, considerou que a não sujeição dos grandes estabelecimentos comerciais colectivos ao imposto apresenta um carácter selectivo susceptível de constituir um auxílio de Estado, na medida em que aplica um tratamento diferenciado a duas categorias de estabelecimentos (da mesma dimensão) que estão, objectivamente, numa situação comparável perante os objectivos de protecção do ambiente e de ordenamento do território prosseguidos pela legislação analisada.

## DECISÃO

Por todo o exposto, concluiu o Tribunal de Justiça que, em primeiro lugar, o imposto avaliado, que incide sobre grandes estabelecimentos comerciais, não caracteriza qualquer discriminação directa, nem dissimulada, não havendo violação das normas relativas à liberdade de estabelecimento.

Por outro lado, o Tribunal considerou que o critério da superfície de venda e, ainda, o da actividade (quando o impacto ambiental é efectivamente diferente) – através dos quais se determinam os estabelecimentos abrangidos, ou não, pelo imposto –, não é susceptível de constituir um auxílio de Estado.

Contudo, no caso específico da Catalunha, o Tribunal considerou que os critérios de diferenciação entre estabelecimentos (de grande dimensão) individuais e colectivos (sendo os últimos isentos), conduzem à isenção de certos estabelecimentos (colectivos)

em situação factual e jurídica comparável a outros (individuais) que se encontram sujeitos, o que constitui um auxílio de Estado proibido.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Em Portugal, não existem, por enquanto, impostos similares aos analisados nos casos em apreço, que tributam estabelecimentos comerciais para compensar o impacto ambiental e territorial da actividade dos mesmos, embora exista uma profusão de “contribuições” e “taxas” extraordinárias ou ordinárias que podem, por vezes, conter critérios problemáticos do ponto de vista das regras vigentes em matéria de auxílios de Estado.

Com efeito, Portugal iniciou, nos últimos anos, uma política de “fiscalidade verde” inscrita numa vertente ambiental dinamizada pela Comissão Europeia, através da criação de tributos que visam enquadrar, e numa certa medida alterar, os comportamentos dos indivíduos e das empresas que têm um impacto nefasto para o ambiente (tal como as taxas de segurança alimentar, sobre os sacos plásticos ou sobre o combustível).

Neste contexto, os presentes Acórdãos contribuem para esclarecer alguns dos critérios que devem ser assegurados no âmbito das legislações que criam tributos ambientais, para que os mesmos sejam compatíveis com o Direito da União Europeia e, mais especificamente, com as normas relativas aos auxílios de Estado e liberdade de estabelecimento.

### 3.

**NÚMEROS DOS PROCESSOS:** C-382/16

**NOME:** Hornbach-Baumarkt AG

**DATA:** 31 de Maio de 2018

**ASSUNTO:** Vantagem concedida a título gratuito por uma sociedade residente a uma sociedade não residente, à qual está ligada por relações de interdependência – liberdade de estabelecimento

### FACTOS

A *Hornbach-Baumarkt AG* é uma sociedade anónima com sede na Alemanha, que explora lojas de bricolagem e de materiais de construção neste Estado-Membro e noutros Estados-Membros.

Durante o ano de 2003, a *Hornbach-Baumarkt AG* detinha indirectamente, através da sua filial, a *Hornbach Internacional GmbH* e da filial neerlandesa desta última, a *Hornbach Holding BV*, uma participação que representava 100% do capital das duas sociedades com sede nos Países Baixos, a *Hornbach Real Estate Groningen BV*. a *Hornbach Real Estate Wateringen BV*.

As sociedades estrangeiras do grupo apresentavam um capital próprio negativo e necessitavam, respectivamente, para prosseguir as suas actividades, bem como para financiar um projecto de construção de um supermercado de bricolagem e de jardinagem, de créditos bancários no montante de € 10.057.000, quanto à *Hornbach Real Estate Groningen BV* e de € 14.800.000, quanta a *Hornbach Real Estate Wateringen BV*.

O estabelecimento bancário que garantia o financiamento dessas sociedades tinha sujeitado a concessão dos créditos à emissão, pela *Hornbach-Baumarkt AG*, de cartas de conforto contendo uma declaração de garantia, sendo que tais cartas foram emitidas, entre outras condições, sem estipulação de qualquer remuneração.

A Administração tributária alemã considerou que os rendimentos da *Hornbach-Baumarkt AG* deviam ser aumentados, por entender que terceiros independentes entre

si teriam, em circunstâncias idênticas ou semelhantes, estipulado uma remuneração em contrapartida das garantias assim concedidas.

Desse modo, rectificou o montante dos rendimentos tributáveis da *Hornbach-Baumarkt AG* de € 15 253 e de € 22 447. respectivamente, como consequência das garantias concedidas à *Hornbach Real Estate Groningen BV* e à *Hornbach Real Estate Wateringen BV*.

Já em sede judicial, a *Hornbach-Baumarkt AG* sustentou que a lei alemã conduz a um tratamento discriminatório de situações transfronteiriças, porque nas situações puramente internas não se procede a uma rectificação do montante dos rendimentos para ter em conta o montante presumido da remuneração das garantias concedidas às filiais.

Mais alegou que a lei alemã não admite que se invoquem razões comerciais que justifiquem uma transacção inabitual entre terceiros, sendo que, a seu ver, existem tais razões de ordem comercial justificativas da ausência de remuneração, mormente por se tratarem de medidas de apoio, destinadas a substituir um aumento de capital próprio das sociedades estrangeiras do grupo.

O órgão jurisdicional de reenvio questiona se a liberdade de estabelecimento se opõe a uma legislação de um Estado-Membro segundo a qual os rendimentos que um contribuinte residente obtém das relações comerciais com uma sociedade residente noutro Estado-Membro, na qual detém uma participação, directa ou indirecta, de, no mínimo, um quarto, e com a qual acordou condições que se afastam das condições que terceiros independentes teriam acordado entre si, em circunstâncias idênticas ou semelhantes, devem ser calculados como se tivessem sido acordadas as mesmas condições que terceiros independentes teriam acordado entre si, quando tal rectificação não é feita em relação aos rendimentos provenientes de relações comerciais com uma sociedade residente e essa legislação não concede ao contribuinte residente a possibilidade de demonstrar que as condições foram acordadas por razões comerciais que resultam da sua posição de sócio na sociedade residente no outro Estado-Membro?

## APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça reitera a jurisprudência existente, segundo a qual, eventuais diferenças de tratamento fiscal dos contribuintes, em função da sede das sociedades com as quais foram estipuladas condições que seriam inabituais entre terceiros, susceptíveis de constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento, podem ser justificadas por razões imperiosas de interesse geral.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça reconhece que a necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros pode justificar uma diferença de tratamento quando a legislação em causa vise prevenir comportamentos susceptíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às actividades realizadas no seu território.

No que concerne a este caso, o Tribunal de Justiça considera que a legislação nacional é adequada para garantir a preservação da repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros.

O Tribunal de Justiça recorda, ainda, que uma legislação nacional que se baseia numa análise de elementos objectivos e verificáveis para determinar se uma transacção reveste a natureza de um expediente artificial concebido unicamente para fins fiscais não excede o necessário para atingir os objectivos relativos à necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e à necessidade de prevenir a evasão fiscal quando, em primeiro lugar, sempre que exista uma suspeita de que uma transacção excede aquilo que as sociedades em causa teriam estipulado em condições de mercado, seja dada ao contribuinte a possibilidade, sem o sujeitar a exigências administrativas excessivas, de apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais que estão na base da celebração dessa transacção e que a medida fiscal correctora deve, quando necessária, limitar-se à parte que excede o que teria sido acordado entre as referidas sociedades em condições de mercado.

O cerne do caso reside, assim, na admissibilidade de aposição de razões comerciais, na sua avaliação e na questão de saber se essas razões comerciais podem incluir razões económicas que decorrem da própria existência de relações de interdependência entre



a sociedade-mãe residente do Estado-Membro em causa e as suas filiais residentes no outro Estado-Membro.

Em face da factualidade, o Tribunal de Justiça reconhece que podem existir razões comerciais relacionadas com o facto de a *Hornbach-Baumarkt AG* ser accionista de sociedades estrangeiras do grupo, que justificam a celebração da transacção em causa em condições diferentes das condições usuais entre terceiros.

Com efeito, acrescenta o Tribunal de Justiça que, como a continuação ou expansão das actividades das referidas sociedades estrangeiras dependia, na falta de fundos próprios suficientes, de uma injeção de capital, a concessão, a título gratuito, de cartas de conforto com uma declaração de garantia, embora sociedades independentes entre si tivessem acordado uma remuneração como contrapartida de tais garantias, poderia explicar-se pelo próprio interesse económico da *Hornbach-Baumarkt AG* no sucesso comercial das sociedades estrangeiras do grupo, no qual participa através da distribuição dos lucros, bem como por uma certa responsabilidade da recorrente no processo principal, como accionista, no financiamento dessas sociedades.

Fazendo a "tradicional" remissão para o órgão jurisdicional de reenvio, no que respeita à verificação se a *Hornbach-Baumarkt AG* podia apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais que estão na base da celebração das transacções em causa no processo principal, sem excluir que possam ser tidas em conta a este respeito razões económicas resultantes da sua posição de accionista da sociedade não residente, o Tribunal de Justiça adita que essa possibilidade não deverá estar sujeita a exigências administrativas excessivas.

Neste contexto, o Tribunal de Justiça conclui que deve considerar-se que uma legislação como a que está em causa no processo principal não excede o necessário para atingir o objectivo prosseguido, desde que as autoridades encarregadas da aplicação desta legislação dêem ao contribuinte residente a possibilidade de provar que as condições foram estipuladas por razões comerciais, que podem resultar da sua posição de accionista da sociedade não residente, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

## DECISÃO

Neste contexto, o Tribunal de Justiça conclui que deve considerar-se que uma legislação como a que está em causa no processo principal não excede o necessário para atingir o objectivo prosseguido, desde que as autoridades encarregadas da aplicação desta legislação dêem ao contribuinte residente a possibilidade de provar que as condições foram estipuladas por razões comerciais, que podem resultar da sua posição de accionista da sociedade não residente, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Embora o sentido imediato da decisão seja "negativo" para o contribuinte, a sujeição da compatibilidade da legislação em causa com a liberdade de estabelecimento à possibilidade de o contribuinte de provar que as condições foram estipuladas por razões comerciais e que estas razões podem resultar da sua posição de accionista da sociedade não residente representa um notável avanço jurisprudencial na área dos preços de transferência.

Com efeito, o reconhecimento de razões comerciais que podem incluir razões económicas que decorrem da própria existência de relações de interdependência, isto é, que podem resultar da sua posição de accionista da sociedade não residente, nomeadamente a concessão de financiamento intra-grupo, como fundamento para exclusão da aplicação de legislação de preços de transferência, parece surgir em contracorrente com a maior amplitude da aplicabilidade das orientações propugnadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), nomeadamente no quadro das sinergias de grupo (Capítulo I, D.8, parágrafos 1.157 a 1.173 das OECD Transfer Pricing Guidelines de 2017).

#### 4.

**NÚMEROS DOS PROCESSOS:** C-650/16

**NOME:** Bevola (A/S Bevola, Jens W. Trock ApS v Skattenministeriet)

**DATA:** 12 de Junho de 2018

**ASSUNTO:** Dedução dos prejuízos finais dos estabelecimentos estáveis residentes e dos estabelecimentos estáveis não residentes – Regime de opção de tributação internacional conjunta

#### FACTOS

A *Bevola* é uma empresa que tem a sua sede na Dinamarca, sendo que oferece linhas de produtos destinados ao fabrico de camiões e atrelados utilizados no comércio grossista. A referida empresa é filial e subfilial de sociedades dinamarquesas, que por sua vez são controladas pela *Jens W. Trock*, que é sociedade-mãe do grupo, que tem igualmente a sua sede na Dinamarca.

Em 2009, a sucursal finlandesa da *Bevola* encerrou a sua actividade, registando prejuízos sofridos num montante líquido de 2,8 de milhões de coroas dinamarquesas (cerca de € 375.000) que não podem ser deduzidos na Finlândia após esse encerramento.

Nestas circunstâncias, a *Bevola* procurou deduzir esses prejuízos no seu rendimento tributável na Dinamarca, por referência ao exercício de 2009.

Contudo, a Administração tributária indeferiu esse pedido, alegando que a legislação interna não permitia incluir no rendimento tributável as receitas e as despesas de um estabelecimento estável ou de propriedade imobiliária situados num Estado estrangeiro, excepto se a sociedade tiver optado pelo regime de tributação conjunta internacional (também previsto na legislação interna aplicável).

No âmbito do litígio que se seguiu, a empresa alegou que, por força dos princípios vertidos no Tratado de Funcionamento da União Europeia, a referida decisão de indeferimento (também confirmada judicialmente) representa uma grave restrição à liberdade de estabelecimento, mais alegando que a *Bevola* teria tido a possibilidade de deduzir os prejuízos em questão se tivessem sido sofridos por uma sucursal

dinamarquesa. Alegam ainda que esta restrição vai além do necessário para preservar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros num caso como o da *Bevola* em que não existe nenhuma possibilidade de tomar em conta os prejuízos da sua sucursal Finlandesa.

## APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça refere que, ao abrigo do direito dinamarquês, uma empresa dinamarquesa que tenha um estabelecimento estável situado no Estado-Membro da sociedade residente, tem a possibilidade de deduzir os prejuízos para efeitos de determinação do lucro tributável da sociedade a que pertence. Ao invés, um estabelecimento estável situado num Estado-Membro diferente do da sociedade residente já não tem a possibilidade de fazer tal dedução.

De acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça, esta diferença de tratamento não pode ser posta em causa pelo facto de a *Bevola* ter a possibilidade de optar pela tributação conjunta internacional segundo a lei fiscal dinamarquesa.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça considerou que a situação em que a *Bevola* tinha um estabelecimento permanente na Finlândia era objectivamente comparável a uma situação interna de uma empresa dinamarquesa com um estabelecimento permanente dinamarquês, à luz do objectivo da disposição dinamarquesa em causa, que era evitar dupla tributação e, bem assim, evitar a dupla dedução.

Segundo o Tribunal de Justiça, esta diferença de tratamento pode, no entanto, justificar-se pela repartição equilibrada dos poderes fiscais, pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal e ainda pela prevenção do risco de dupla utilização das perdas.

Em qualquer caso, quando não existe nenhuma possibilidade de deduzir os prejuízos de um estabelecimento estável não residente no Estado-Membro onde está situado, o risco de dupla dedução dos prejuízos também não existe, concluindo, também, o Tribunal pela inexistência dos restantes motivos que poderia justificar a diferença de tratamento.

No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a necessidade da diferença de tratamento em causa no processo principal no caso específico de os prejuízos do estabelecimento estável não residente serem definitivos.

Por carácter definitivo dos prejuízos sofridos por uma filial não residente entende-se que por um lado, a sociedade que o detém esgotou todas as possibilidades de dedução desses prejuízos disponíveis ao abrigo da legislação do Estado-Membro em que se encontra esse estabelecimento e, por outro lado, deixou de receber deste último qualquer receita, de modo que não existe nenhuma possibilidade de esses prejuízos serem tidos em conta no referido Estado-Membro.

Por conseguinte, a análise da lei dinamarquesa em questão, é demasiadamente excessiva para prosseguir os objectivos de evitar a dupla tributação e a dupla dedução, transpondo assim, o recurso à solução adoptada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 13 de Dezembro de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03) e precisada no Acórdão de 3 de Fevereiro de 2015, Comissão/Reino Unido (C-172/13), no qual o Tribunal de Justiça declarou que é contrário à legislação da União impedir uma sociedade-mãe residente de deduzir os prejuízos sofridos pela sua filial não residente, quando esta esgotou as possibilidades de deduzir esses prejuízos no país em que está estabelecida.

## DECISÃO

O Tribunal de Justiça conclui que a liberdade de estabelecimento deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que exclui a possibilidade de uma sociedade residente que não tenha optado por um regime de tributação conjunta internacional, como o que está em causa no processo principal, deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, quando, por um lado, essa sociedade já não tem meios alternativos para poder deduzir esses prejuízos que lhe oferece o direito do Estado-Membro em que está situado esse estabelecimento e, por outro, deixou de receber qualquer receita deste último, de modo que não existe nenhuma possibilidade de os mesmos prejuízos poderem ser tidos em conta no referido Estado-membro, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A temática das perdas fiscais tem permanecido uma questão em aberto na jurisprudência europeia. Tendo emergido dúvidas, no passado recente, sobre a persistência ou fragilidade da doutrina *Marks & Spencer*, este acórdão parece vir reiterar a sua essência.

Neste caso, estava em análise uma norma nacional dinamarquesa com semelhanças ao actual artigo 54.º-A do Código do IRC, referente à opção de exclusão tanto dos lucros como dos prejuízos de estabelecimento estável situado fora do território português, isto é, uma norma que permite a exclusão dos resultados, positivos ou negativos, obtidos no âmbito do desenvolvimento de um estabelecimento estável noutro Estado-Membro de uma sociedade residente fiscal em Portugal.

O presente desenvolvimento jurisprudencial poderá, a prazo, motivar uma alteração legislativa nacional quer espontânea, quer compelida por uma acção de incumprimento promovida pela Comissão Europeia.

Lisboa, 07 de Agosto de 2018

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Marta Machado de Almeida  
Jorge S. Lopes de Sousa  
Margot Lopes Martins  
Leonor Valido Viegas