



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



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.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.



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-416/17

NOME: Comissão Europeia vs. República Francesa

DATA: 4 de Outubro de 2018

ASSUNTO: Incumprimento de um Estado – Tributação em cadeia – Devolução da retenção na fonte dos impostos sobre valores mobiliários – Requisitos de prova para justificar a devolução – Limite máximo do direito à devolução – Obrigação de reenvio prejudicial

FACTOS

A acção por incumprimento instaurada pela Comissão, que deu origem ao presente acórdão, baseou-se no acórdão C-310/09 – Accor, de 15 de Setembro de 2011.

No âmbito da referida decisão de 2011, o Tribunal de Justiça da União Europeia considerou, em resposta ao pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Conseil d'Etat francês, que existe uma diferença de tratamento quando um sistema fiscal que – a fim de evitar a dupla tributação dos dividendos pagos a uma sociedade-mãe pelas suas filiais – permite a imputação de crédito fiscal no imposto por retenção na fonte devido pela sociedade-mãe no momento da redistribuição de uma filial estabelecida nesse Estado-Membro (neste caso, a França), ao passo que não oferece essa possibilidade no caso em que os dividendos de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro.

Na sequência deste acórdão Accor de 2011, o Conseil d'Etat proferiu, sobre esta matéria, mais dois acórdãos (de 10 de dezembro de 2012, Rhodia e Accor), através dos quais determinou as condições para o reembolso da retenção na fonte sobre o rendimento de valores mobiliários em França. Na sequência destes acórdãos, a posição francesa conheceu uma inflexão, aceitando considerar a tributação aplicada pelo Estado-Membro estrangeiro sobre os dividendos pagos à sociedade-mãe pela filial não residente no cálculo do crédito fiscal no imposto por retenção na fonte devido pela sociedade-mãe, permitindo, assim, a restituição dos impostos sobre os rendimentos mobiliários retidos na fonte em violação do direito da União.

Contudo o Conseil d'Etat impôs limites adicionais, através de rigorosas condições ao abrigo das quais os referidos impostos sobre os rendimentos mobiliários retidos na

fonte podem ser objecto de restituição. Assim, considerou, em primeiro lugar, que se a filial estrangeira não foi tributada no Estado Membro da sua residência então a tributação operada na subfilial – que realizou os benefícios subjacentes –, não deve ser considerada para determinar o montante do imposto retido a restituir à sociedade-mãe. Em segundo lugar, o Conseil d'Etat considerou que o valor do crédito fiscal não podia ultrapassar 33,33% dos dividendos recebidos e distribuídos, que corresponde à taxa normal do imposto francês.

Ademais, o Conseil d'Etat, exigiu provas específicas para sustentar os pedidos de reembolso, reconhecendo como tal (i) a oponibilidade das declarações de retenção na fonte com vista à determinação do montante dos dividendos recebidos das filiais estabelecidas fora de França e (ii) a necessidade de dispor de todos os elementos susceptíveis de justificar a procedência do seu pedido durante todo o processo, sem que o termo do prazo legal de conservação a dispense desta obrigação.

Nesta senda, a Comissão Europeia recebeu várias queixas sobre as condições de reembolso da retenção na fonte sobre o rendimento de valores mobiliários em França, as quais apontavam para a violação do Direito da União Europeia.

Para a Comissão Europeia, a República Francesa recusou-se a dar pleno efeito ao acórdão Accor de 2011, através da jurisprudência do seu mais alto órgão jurisdicional administrativo, o Conseil d'État, mantendo, nos acórdãos Rhodia e Accor de 2012, o regime discriminatório contrário aos artigos 49.º e 63.º do TFUE, conforme já indicado no acórdão C-310/09 – Accor, de 15 de Setembro de 2011.

Assim, perante a recusa da França em cumprir com a decisão do TJUE e as interpelações da Comissão Europeia, a mesma intentou uma acção por incumprimento no Tribunal de Justiça da União Europeia, censurando a República francesa por manter um tratamento discriminatório e desproporcionado entre as sociedades-mães francesas que recebem dividendos de filiais francesas e as que recebem dividendos de filiais estrangeiras e, bem assim, por não ter submetido ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial, antes de decidir o litígio que lhe foi submetido, tendo em conta as dificuldades em extrair as consequências da decisão Accor de 2011.

Por conseguinte, a Comissão Europeia requereu que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre duas questões:

- (i) por um lado, sobre a conformidade com o direito da União, tal como interpretado pelo acórdão Accor de 2011, das regras de reembolso do imposto retido na fonte liquidado em virtude do recebimento de dividendos pagos por filiais não residentes; e,
- (ii) por outro lado, sobre o incumprimento da obrigação de reenvio prejudicial por um órgão jurisdicional cujas decisões não são susceptíveis de recurso.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Em primeiro lugar, quanto à restrição do direito ao reembolso do imposto sobre os rendimentos mobiliários retido na fonte, o Tribunal de Justiça clarifica a jurisprudência existente, segundo a qual, os artigos 49.º e 63.º do TFUE impõem a um Estado-Membro – que admite um sistema de prevenção da tributação em cadeia dos dividendos recebidos por uma sociedade residente quando são pagos por uma sociedade residente – de reservar um tratamento equivalente aos dividendos que são pagos por uma sociedade não residente e recebidos por uma sociedade residente (Casos Test Claimants in the FII Group Litigation C-446/04 e C35/11).

Para fundamentar a sua decisão, o Tribunal de justiça comparou, por um lado, a situação das cadeias de participação nacionais e, por outro lado, o tratamento das cadeias de participação transnacionais, a respeito do cálculo do crédito fiscal no imposto por retenção na fonte devido pela sociedade-mãe no momento da redistribuição dos dividendos.

Neste contexto, o sistema francês prevê que cada distribuição de dividendos por uma filial dá direito a um crédito fiscal, que a sociedade-mãe pode imputar ao imposto por retenção na fonte, do qual é devedora enquanto filial, aquando da distribuição destes dividendos à sua própria sociedade-mãe. Ou seja, a legislação francesa permite evitar a dupla tributação económica dos benefícios distribuídos pela subfilial, através da concessão de um crédito fiscal à sociedade-mãe, o qual permite compensar o imposto que esta deve liquidar no momento da redistribuição aos seus accionistas.

Ora, tal sistema de reembolso do imposto sobre os rendimentos mobiliários retidos na fonte – que só assegura a prevenção das duplas tributações a nível de cada sociedade distribuidora – não permite neutralizar a tributação dos dividendos distribuídos por uma

subfilial a uma filial não residente, a qual é sujeita a aplicação do regime fiscal do país em causa.

Com efeito, no caso em que os dividendos distribuídos pela filial não residente à sua sociedade-mãe residente forem isentos no Estado Membro de estabelecimento da filial, então o montante do reembolso do imposto retido na fonte será inexistente. Não considerando, assim, a tributação efectiva aplicada aos lucros subjacentes aos dividendos distribuídos anteriormente, no nível inferior da cadeia de participação, por uma subfilial.

O Tribunal de Justiça considera, assim, que este sistema – e mais especificamente a recusa em ter em conta a tributação aplicada às subfiliais estabelecidas noutro Estado-Membro que não a França – estabelece um tratamento menos favorável para as cadeias de participação transnacionais, no sentido em que nestes casos mantém a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, perpetuando, assim, a discriminação verificada no Acórdão Accor de 2011.

Por outro lado, quanto ao carácter desproporcionado das exigências estabelecidas em matéria de prova para fundamentar o direito ao reembolso do imposto, o Tribunal começa por salientar que as autoridades fiscais de um Estado Membro são livres de exigir ao contribuinte as provas que entenderem necessárias para apreciar se as condições de um benefício fiscal são reunidas, por forma a determinar a aplicação, ou não, do dito benefício.

A Comissão considerou, em primeiro lugar, desproporcionada a exigência de uma correspondência entre os documentos contabilísticos relativos aos dividendos distribuídos e as actas de assembleia geral das filiais que constata os lucros obtidos sob a forma de dividendos distribuíveis. Sobre este ponto, o Tribunal considerou que não decorre do Acórdão Accor de 2012 que o Conseil d'Etat fez depender o reconhecimento do direito à restituição do imposto retido ilegalmente à produção das actas de assembleia geral das filiais. Ora, no âmbito de uma acção por incumprimento, cabe à Comissão europeia estabelecer a existência do incumprimento alegado.

Em segundo, a Comissão considerou que os acórdãos do Conseil d'État não respeitam as obrigações que decorrem dos princípios da equivalência e da efetividade, na medida em que exigem que as sociedades-mãe estabelecidas em França indiquem na sua

declaração de retenção na fonte os dividendos provenientes das suas filiais não residentes. Considerando que a Comissão não aportou prova suficiente de tal violação, o Tribunal afirmou que o Conseil d'État não foi contra os princípios da equivalência e da efectividade, ao decidir que as sociedades-mãe não podem invocar, por falta de fundamento, que as declarações de retenção na fonte por elas subscritas não lhes são oponíveis.

Por último, a Comissão europeia considera que, ao exigir a apresentação de documentos comprovativos para além do respectivo prazo legal de conservação, nos termos da legislação do outro Estado Membro, o Conseil d'Etat limita de forma desproporcionada as condições para obter a restituição do imposto retido na fonte. A este respeito, o Tribunal afirmou que a obrigação de apresentar os elementos para justificar a validade de um pedido de restituição, no contexto de um procedimento de reclamação, não pode constituir uma violação do princípio da eficácia, desde que a obrigação não abrange um período que exceda, de forma significativa, o período legal de conservação de documentos administrativos e contabilistas.

Quanto ao fundamento relativo ao limite do montante reembolsável, o Conseil d'État considera que sempre que uma sociedade distribuidora paga no seu Estado-Membro um imposto efectivo a uma taxa superior à taxa normal do imposto francês (33,33%), o montante do crédito fiscal a que tem direito deve ser limitado a um terço dos dividendos por ela recebidos e redistribuídos. A este respeito, o Tribunal confirma que quando os dividendos distribuídos por uma filial não são objecto de qualquer crédito fiscal, como no caso de uma filial não residente, o imposto retido na fonte a ser pago pela sociedade-mãe é igual a um terço dos dividendos distribuídos. Daqui decorre que, em última análise, o limite para o reembolso do imposto retido na fonte à sociedade-mãe, no montante de um terço dos dividendos distribuídos, também permite evitar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.

Por fim, quanto ao facto de não ter sido submetida uma questão ao Tribunal de Justiça, admitindo que a França não pôs fim ao tratamento discriminatório salientado no caso *Accor* de 2011. O Tribunal de Justiça salienta que existem três excepções à obrigação de submeter um pedido de reenvio prejudicial: (i) quando a pergunta não é pertinente para a decisão da causa, (ii) que a disposição do direito da União em causa foi já objecto de

interpretação por parte do Tribunal de Justiça ou (iii) que a correcta aplicação do direito da União é evidente e não dá lugar a qualquer dúvida razoável.

Neste contexto, e no caso em apreço, a tomada em consideração do imposto pago pelas subfiliais não residentes era (i) uma questão do direito da União susceptível de influenciar a solução dos litígios que o Conseil d'État tinha sido chamado a decidir e (ii) a correcta aplicação do direito da União não se impunha com tal evidência que não desse lugar a qualquer dúvida razoável. Pelo que, o Tribunal conclui que o Conseil d'État, ao optar por não submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça sobre esta matéria, violou o direito da União Europeia.

DECISÃO

Ao recusar ter em conta – para o cálculo do reembolso de imposto retido na fonte pago por uma sociedade residente no que diz respeito à distribuição de dividendos pagos por uma sociedade não residente através de uma filial não residente – a tributação aplicada às subfiliais estabelecidas noutro Estado-Membro que não a França, a República Francesa não cumpriu com as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º e 63.º do TFUE, tendo em conta que o sistema nacional de prevenção da dupla tributação económica permite, no caso de uma cadeia de participação exclusivamente nacional, neutralizar a tributação dos dividendos distribuídos por uma sociedade a cada nível desta cadeia de participação.

Neste contexto, e tendo em conta que a questão da tomada em consideração do imposto pago pelas subfiliais não residentes constituía uma questão do direito da União susceptível de influenciar a solução dos litígios em causa e que a correcta aplicação do direito da União não se impunha com tal evidência que não desse lugar a qualquer dúvida razoável, a República Francesa não cumpriu a obrigação que lhe incumbia por força do artigo 267.º, terceiro parágrafo do TFUE.

Quanto ao segundo e ao terceiro pontos, relativos ao carácter desproporcionado das exigências estabelecidas em matéria de prova e ao limite do montante reembolsável, o Tribunal de Justiça não considerou que a situação, ou argumentos da Comissão europeia, tinham sido suficientes para fundamentar qualquer violação do Direito da União Europeia.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Por um lado, o presente acórdão vem reiterar a jurisprudência já existente, salientando que um Estado-Membro não é obrigado a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente, para eliminar as duplas tributações, desde que o seu regime não seja discriminatório.

Por outro lado, e pela primeira vez no âmbito de uma acção por incumprimento, o Tribunal chama a atenção dos Estados-Membros para a obrigação de solicitar a intervenção do mesmo, através da modalidade de reenvio prejudicial, sempre que haja uma dúvida quanto à aplicação e interpretação do direito da União Europeia, por forma a evitar que se estabeleça em qualquer Estado-Membro uma jurisprudência nacional em desacordo com as regras do direito da União.

Assim, quando uma questão de direito da União é suscitada perante um órgão jurisdicional nacional, o mesmo deve cumprir com a obrigação de reenvio prejudicial, sempre que a referida questão seja pertinente para a decisão da causa, ou que a aplicação do direito da União não seja evidente.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-249/17

NOME: Ryanair Ltd

DATA: 17 de Outubro de 2018

ASSUNTO: Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sociedade holding — Dedução do imposto pago a montante — Despesas ligadas a prestações de serviços de consultoria efectuadas para efeitos da aquisição de acções de outra sociedade — Direito à dedução do IVA que onerou os serviços contratados

FACTOS

No decorrer do ano de 2006, a Ryanair Ltd lançou uma oferta pública de aquisição (doravante «OPA») de todas as acções de outra companhia aérea. Para o efeito, a Ryanair teve despesas relativas à prestação de serviços de consultoria e outros serviços relacionados com a aquisição equacionada. No entanto, esta operação não pôde ser totalmente executada por razões relacionadas com o respeito pelo direito da

concorrência, de modo que a Ryanair adquiriu apenas parte do capital social da sociedade-alvo.

Nesta sequência, a Ryanair requereu a dedução do IVA pago a montante sobre as referidas despesas, alegando que a sua intenção, após a aquisição da sociedade-alvo, era intervir na gestão desta última prestando-lhe serviços de gestão sujeitos a IVA, o que lhe foi recusado pelos *The Revenue Commissioners* (Administração Fiscal Irlandesa).

Nestes termos, a Ryanair recorreu da decisão de indeferimento para o tribunal irlandês competente, seguindo-se os trâmites legais correspondentes. Por decisão de 8 de maio de 2017, decidiu o Supremo Tribunal suspender a instância submetendo ao TJUE um pedido de reenvio prejudicial, para esclarecer as seguintes questões:

- (i) Será a intenção de prestar serviços de gestão a uma empresa, objecto de uma aquisição, suficiente para demonstrar que o potencial adquirente exerce uma actividade económica, de forma que o IVA cobrado – sobre os bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista a essa potencial aquisição – seja tratado como IVA pago a montante no âmbito da actividade económica projectada de prestação de serviços de gestão?
- (ii) Existe uma relação directa e imediata suficiente entre os serviços profissionais prestados no âmbito dessa potencial aquisição e as operações a jusante, constituídas pela potencial prestação de serviços de gestão à empresa objecto da aquisição, caso esta seja bem-sucedida, permitindo assim a dedução do IVA pago sobre esses serviços profissionais?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por salientar que uma sociedade cujo único objecto é a tomada de participações noutras empresas, sem intervir directa ou indirectamente na gestão destas empresas, não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, nem direito a dedução, nos termos da Sexta Diretiva.

No entanto, uma sociedade que pratica actos preparatórios, nomeadamente prestação de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos, que fazem parte de um projecto de aquisição de acções de outra sociedade, com a intenção de intervir na gestão desta última através de prestações de serviços de gestão sujeitas a IVA deve ser

considerada sujeito passivo, na medida em que é considerada com exercendo uma actividade económica na acepção da Sexta Diretiva.

Ademais, no que diz respeito ao direito à dedução, o Tribunal recorda que o sistema comum do IVA visa garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas do sujeito passivo, independentemente dos respectivos fins ou resultados, desde que essas actividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA.

Considerando, também, admitido o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo.

Neste contexto, o Tribunal afirma que para que o IVA pago possa ser integralmente deduzido, devem, as despesas efectuadas, ter a sua causa exclusiva na actividade económica projectada, sendo, no caso em apreço, a prestação de serviços de gestão sujeitos a IVA à sociedade-alvo.

DECISÃO

O Tribunal concluiu que uma sociedade, como a que está em causa no processo principal, que pretende adquirir todas as acções de outra sociedade, com o objectivo de exercer uma actividade económica sujeita a IVA, tem o direito de deduzir, na sua totalidade, o IVA pago a montante sobre as despesas incorridas com a prestação de serviços de consultoria realizados no âmbito da correspondente OPA. Esta possibilidade é aplicável mesmo se se verificar que a referida actividade económica não se realizou, desde que as despesas incorridas sejam exclusivamente causadas pela actividade económica projectada.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A discussão deste tema já foi objecto de diversa jurisprudência comunitária que vem sublinhando desde logo que uma sociedade que tenha como único objecto a tomada de

participações noutras empresas, sem intervir directa ou indirectamente na sua gestão, não prossegue uma actividade económica.

Contudo, entendeu o TJUE que, neste caso em concreto, a Ryanair ao prestar serviços sujeitos a IVA à sociedade a adquirir exerce uma actividade económica na acepção da Directiva IVA, pelo que deve ser considerada um sujeito passivo para efeitos deste imposto, mesmo que a actividade projectada não venha a concretizar-se, pelo que não existe uma inflexão na Jurisprudência dominante.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-602/17

NOME: Sauvage e Lejeune

DATA: 24 de Outubro de 2018

ASSUNTO: Convenção belgo-luxemburguesa destinada a evitar a Dupla Tributação – Aferição do Estado que deve tributar os rendimentos de fonte luxemburguesa referentes ao emprego por conta de outrem do residente belga Sauvage, relativos a dias durante os quais exerceu a sua actividade em missões no estrangeiro

FACTOS

B. Sauvage e K. Lejeune são residentes na Bélgica, onde estão sujeitos a imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares incidente sobre a totalidade dos rendimentos que auferem. Todavia, Sauvage trabalha por conta de outrem numa sociedade com sede no Luxemburgo. A profissão que exerce, consultor, leva-o a realizar alguns ofícios por conta do seu empregador fora do Luxemburgo.

Entre 2007 e 2009, Sauvage optou, na Bélgica, pelo tratamento fiscal que consistiu na declaração dos seus salários como rendimentos tributáveis no Luxemburgo.

Na sequência de um procedimento de inspecção tributária relativo à aferição do efectivo lugar de exercício da actividade por conta de outrem de Sauvage, a Administração tributária belga rectificou as matérias colectáveis relativas a esses três exercícios de tributação.

Concluiu, deste modo, que ao abrigo do art. 15.º, n.º 1 da Convenção de Dupla Tributação belgo-luxemburguesa, que estabelece que «(...) os salários, ordenados e remunerações

similares obtidas de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributadas nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for exercido nesse outro Estado, as remunerações recebidas a esse título são nele tributadas.», a parte das remunerações provenientes do trabalho dependente de Sauvage, referentes aos dias durante os quais exerceu a sua actividade fora do território luxemburguês, era tributável na Bélgica.

Perante o exposto, Sauvage e Lejeune apresentaram reclamações da decisão de rectificação da Administração Tributária, contestando a interpretação atribuída ao art. 15.º, n.º 1 e n.º 3 da Convenção belgo-luxemburguesa, sem sucesso.

Face ao indeferimento das mencionadas reclamações, Sauvage e Lejeune decidiram recorrer para o Tribunal de Primeira Instância de Liège, na Bélgica, alegando, a título principal, uma interpretação divergente da realizada pela Administração Tributária belga no que diz respeito ao referido art. 15.º, n.º 1, reiterando que o referido artigo devia ter sido interpretado no sentido de que, sendo a actividade profissional em causa exercida, maioritariamente, no Luxemburgo, as deslocações pontuais realizadas no âmbito da actividade laboral não obstavam à exclusiva competência fiscal do Estado da fonte do rendimento, isto é, o Luxemburgo. A título subsidiário, invocaram a violação das liberdades de circulação de trabalhadores e de prestação de serviços, garantidas pelo Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (TFUE, doravante).

O órgão jurisdicional nacional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão prejudicial que consistiu, em suma, no entendimento de que a tributação pela Bélgica dos rendimentos provenientes de missões fora do Luxemburgo por Sauvage, viola a liberdade de circulação de pessoas.

Replica o órgão jurisdicional de reenvio que tal enquadramento fiscal desencoraja a prossecução de actividades transfronteiriças e põe em causa o princípio da segurança jurídica por não consagrar um regime estável de isenção da totalidade das remunerações auferidas por um residente belga que tenha celebrado um contrato com um empregador cuja sede se situa no Luxemburgo. Deste modo, a adopção da posição da Administração tributária belga importa a exposição de Sauvage a um risco de dupla tributação, pelo menos no que toca às remunerações auferidas fora do Luxemburgo.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça começa por referir que os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de Convenções bilaterais destinadas a evitar a Dupla Tributação, os elementos de conexão que lhes aprouver para efeitos de repartição da competência fiscal.

Deste modo, nada obsta a que a referida Convenção belgo-luxemburguesa estabeleça que a isenção do imposto belga sobre os rendimentos auferidos por um residente belga referentes ao trabalho por conta de outrem no Luxemburgo, esteja subordinada à presença física desse residente neste Estado-Membro. E que, ao invés, no caso de exercer a actividade profissional fora do Luxemburgo, a tributação dos respectivos rendimentos seja efectuada pela Bélgica, à luz da referida Convenção.

O Tribunal de Justiça esclarece, ainda, que o principal intuito da celebração deste tipo de convenções é a prevenção de situações em que o mesmo rendimento seja tributado no Estado de residência, isto é, na Bélgica e, simultaneamente, no Estado da fonte desse rendimento, ou seja, no Luxemburgo.

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça elucida para o facto de, sendo o principal objectivo evitar a Dupla Tributação do mesmo rendimento, não releva, para o caso em apreço, que a tributação imposta num dos Estados Contratantes da Convenção, seja superior àquela a que seria imposta no outro Estado Contratante.

Face ao exposto, um tratamento fiscal desvantajoso que decorre da repartição da competência fiscal entre a Bélgica, enquanto Estado de residência de Sauvage e o Luxemburgo, enquanto Estado da fonte dos rendimentos, não é constitutivo de uma discriminação de tratamento proibida à luz da livre circulação de trabalhadores.

Pese embora, é também entendimento do Tribunal de Justiça que a repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros não pode acarretar a adopção de medidas contrárias às liberdades de circulação, garantidas pelo TFUE.

Por outro lado, o art. 15.º, n.º 3 da referida Convenção belgo-luxemburguesa prevê que estão isentos na Bélgica os rendimentos de um residente belga obtidos de um emprego por conta de outrem exercido a bordo de um meio de transporte explorado em tráfego internacional por uma empresa com direcção efectiva no Luxemburgo. Apesar de o

órgão jurisdicional de reenvio entender que a situação fiscal de Sauvage integra o âmbito de aplicação da referida disposição, o Tribunal de Justiça limitou-se a constatar, uma vez mais, que a escolha dos elementos de conexão se encontra na livre disposição dos Estados contratantes da referida Convenção belgo-luxemburguesa.

Nesse sentido, resulta da Convenção em análise, que a Bélgica optou por isentar as situações hipotéticas em que um residente belga obtém rendimentos de um emprego por conta de outrem no Luxemburgo, provenientes de uma actividade que é, contudo, exercida maioritariamente fora desse Estado-membro. Ora, a situação de Sauvage difere da exposta em um aspecto, que é o facto de exercer a actividade fora do Luxemburgo apenas pontualmente. Deste modo, os rendimentos assim auferidos, são tributados pela Bélgica nos termos da primeira parte do art. 15.º, n.º 1 da referida Convenção.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça conclui, conforme se referiu, que a escolha por determinados elementos de conexão em detrimento de outros, recai inteiramente na livre disposição dos Estados-Membros contratantes da Convenção de Dupla Tributação. Tal resulta, por um lado, da falta de medidas de harmonização em matéria de dupla tributação à escala da União Europeia e, por outro lado, do âmbito de competência restrito do Tribunal de Justiça, uma vez que se limita à verificação da conformidade das Convenções destinadas a evitar a Dupla Tributação com o direito europeu.

Deste modo, conclui pela não discriminação de tratamento, no que diz respeito à opção por elementos de conexão diferentes consoante o trabalho por conta de outrem se caracterize ou não por uma forte mobilidade a nível internacional.

Por fim, o Tribunal de Justiça entende que o regime fiscal da Bélgica resultante da convenção belgo-luxemburguesa, que subordina a isenção dos rendimentos de um residente belga, provenientes do trabalho por conta de outrem no Luxemburgo, à condição de a actividade profissional ser efectivamente exercida neste Estado-membro, também não viola a liberdade de circulação de trabalhadores.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão vem reiterar a doutrina fixada, nomeadamente no Acórdão *Gilly* (C-336/96), segundo a qual os Estados-Membros, na falta de medidas de harmonização de tributação directa, sem prejuízo do respeito pelos Tratados, de repartir as suas competências fiscais e, particularmente, de definir os elementos de conexão e as condições no quadro dessas competências. Na linha do Acórdão *Bukovansky* (C-241/14), a mera disparidade existente entre os regimes fiscais de dois Estados-Membros não pode ser constitutiva de uma discriminação ou restrição proibida à luz da liberdade de circulação.

4.

NÚMERO DO PROCESSO: C-528/17

NOME: Milan Božičević Ježovnik

DATA: 25 de Outubro de 2018

ASSUNTO: Isenção de IVA na importação com base em autorização concedida após controlo prévio e obrigação determinada a posteriori de pagar o IVA

FACTOS

O Sr. *Milan Božičević Ježovnik* exerceu, na qualidade de empresário individual, uma actividade de importação e comercialização de bananas, importando-as de países terceiros para a Eslovénia. *Ježovnik* apresentou declarações de utilização e destino final com selo dos destinatários das mercadorias, de maneira a provar que as bananas eram destinadas a ser transportadas para outro Estado-Membro.

Ježovnik vendeu as bananas importadas a adquirentes estabelecidos na Roménia na sequência de negociações e de encomendas por telefone, apesar de alguns documentos como facturas e pagamentos antecipados tenham sido transmitidos por correio electrónico. Após o pagamento, *Ježovnik* cumpriu a sua obrigação de entrega da mercadoria no porto de *Koper*.

Na sequência de um controlo efectuado pelo serviço aduaneiro, o mesmo constatou que os adquirentes das bananas romenos tinham sido registados para efeitos de IVA pouco antes da primeira entrega e retirados do sistema do IVA no mesmo dia. Ademais, os

documentos sobre o transporte CMR prestados por *Ježovnik* eram incompletos e que havia incongruências na informação presente nas facturas e das fornecidas nas declarações aduaneiras.

Posto este cenário, o serviço aduaneiro pediu informações junto das autoridades fiscais romenas, que indicaram que alguns adquirentes romenos eram “operadores fictícios”, e que não exerciam uma actividade na morada registada. Assim, o serviço aduaneiro considerou que *Ježovnik* não demonstrou que as bananas tivessem deixado o território romeno e entregues aos compradores declarados. Foi ainda considerado que *Ježovnik* não agiu diligentemente e ignorou indícios de fraude ao IVA, decidindo liquidar *Ježovnik* um montante de IVA.

Após o indeferimento pelo Ministro das Finanças da Eslovénia contra a decisão do serviço e, de seguida, da negação de provimento ao recurso contra a decisão do Ministério das Finanças *Ježovnik* interpõe para o Supremo Tribunal da Eslovénia um recurso de revista.

Em resposta, o referido Supremo Tribunal questiona as condições em que um importador pode ser obrigado a pagar o IVA em circunstâncias como as do caso em apreço.

O Tribunal de reenvio chama à colação o Acórdão de 27 de Setembro de 2007, que porventura, distingue entre responsabilidade do sujeito passivo pelo pagamento do IVA e a do importador pelo pagamento dos direitos aduaneiros. O Tribunal interroga-se se o importador é responsável pelo pagamento do IVA ao mesmo título que é responsável pelas dívidas aduaneiras. Caso a responsabilidade seja diferente, o Tribunal pretende saber se essa responsabilidade é equivalente ao órgão passivo que efectua uma entrega intracomunitária e como se deve apreciar a boa-fé do importador. Acrescenta que a isenção foi autorizada pelas autoridades aduaneiras.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Com o pedido de apreciação enviado pelo Supremo Tribunal importa analisar se o artigo 143.º, n.º 1, al. d), da Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se exige que, nos casos em que o sujeito passivo importador e fornecedor beneficiou de uma isenção de IVA na importação com base numa autorização concedida após um controlo prévio

das autoridades aduaneiras competentes tendo em conta os elementos de prova fornecidos pelo sujeito passivo, esse sujeito está obrigado a pagar o IVA *a posteriori* caso se verifique que os requisitos materiais da isenção não estavam preenchidos num controlo ulterior.

O Tribunal de Justiça constata existir, efectivamente, uma isenção de IVA na importação, por força do artigo 143.º, n.º 1, al. d) em conjugação com o 201.º e o 138.º, sujeita à realização subsequente, por parte do importador, de uma entrega intracomunitária.

O Tribunal de Justiça reitera jurisprudência da qual decorre que o sujeito passivo que saiba ou deva saber que a operação que efectuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e não tenha sido prudente o suficiente, não tendo tomada as medidas necessárias para evitar uma fraude, lhe deve ser recusado o benefício da isenção.

Por outro lado, também aludindo a jurisprudência recente, o Tribunal de Justiça salienta que o fornecedor que, de boa-fé, e tomando as medidas que lhe são razoavelmente exigíveis, tenha realizado uma operação que fazia parte, sem o seu conhecimento, de uma fraude do adquirente não fica obrigado ao pagamento do IVA *a posteriori*. Acrescente-se que, de acordo com o Tribunal de Justiça, esta jurisprudência também se aplica ao regime de isenção na importação de bens destinados a ser objecto de entrega intracomunitária.

Num segundo momento, importa o facto de a autoridade aduaneira competente, após um controlo prévio efectuado com base nos elementos fornecidos pelo importador nas suas declarações aduaneiras, ter autorizado a isenção de IVA para a importação para o território da União de mercadorias provenientes de um Estado terceiro, com base numa fraude fiscal cometida pelo adquirente.

O Tribunal de Justiça chama à colação o princípio da segurança jurídica, que se opõe a que um Estado-membro que tenha aceite os documentos apresentados, que provem o direito à isenção de uma entrega, possa, depois, obrigar esse vendedor a pagar o IVA relativo a essa entrega. O âmbito de aplicação deste princípio, está, no entanto, circunscrito ao facto de o sujeito passivo ter agido de boa-fé.

Com efeito, o Tribunal de Justiça insiste na necessidade de uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto do litígio, de forma a determinar se *Ježovnik* agiu de boa-fé e tomou as precauções necessárias e exigíveis para se certificar que as operações em que se envolveu não o levaram a participar numa fraude fiscal. Com efeito, o Tribunal de Justiça reconhece que se deve recusar o benefício da isenção do IVA na importação, em circunstâncias em que o sujeito passivo sabia ou devia saber que as entregas subsequentes às importações estavam envolvidas numa fraude do adquirente e não foram tomadas medidas necessárias para evitar tal fraude.

Não obstante, o Tribunal de Justiça defende não recusar o benefício da isenção à importação, caso o sujeito passivo não soubesse e não devesse saber que as entregas estavam envolvidas numa fraude cometida pelo adquirente.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça conclui que a interpretação do artigo 143.º, n.º 1, al. d) da Directiva 2006/112/CE deve ir no sentido de não exigir que o passivo seja obrigado a pagar o IVA *a posteriori*, caso o sujeito passivo tenha beneficiado de uma isenção de IVA na importação com base na autorização concedida após controlo prévio pelas autoridades.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão poderá influir no regime especial do IVA conforme alterado pela Directiva 2009/69/EU do Conselho, de 25 de Junho de 2009 sobre operações de importação para países terceiros, na medida em que se debate a responsabilidade do sujeito passivo pelo pagamento do IVA, tendo a isenção sido autorizada pelas autoridades à luz dos documentos apresentados pelo vendedor. A interpretação firmada pelo Tribunal vai no sentido de não exigir, nestas situações, o pagamento do IVA *a posteriori* quando se verificarem num controlo posterior que os requisitos materiais para beneficiar da isenção não estavam preenchidos, mas o sujeito agisse de boa-fé.

5.

NÚMERO DO PROCESSO: C-575/17

NOME: Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA

DATA: 22 de Novembro de 2018

ASSUNTO: Carga fiscal mais elevada sobre as mais-valias imobiliárias realizadas e dividendos obtidos por não residentes, restringindo a livre circulação de capitais com destino a Estados terceiros

FACTOS

O pedido de decisão prejudicial em análise resulta do litígio que opôs as sociedades de direito Belga, Sofina SA, Rebelco SA e Sidro SA ao Ministro da Acção e das Contas Públicas de França, por motivo de recusa deste último em lhes restituir a retenção na fonte sobre os dividendos pagos durante os anos de 2008 a 2011. Nesse período, as sociedades referidas receberam dividendos resultantes das participações que detinham em sociedades francesas.

Os mesmos foram objecto de retenção na fonte à taxa de 15%, por aplicação do artigo 119.º do Código Geral dos Impostos Francês (“CGI”), conjugado com o artigo 15.º, n.º 2 da Convenção franco-belga destinada a evitar a dupla tributação. As recorrentes apresentaram reclamações à administração fiscal belga em virtude de, tendo encerrado os exercícios financeiros de 2008 a 2011 com um resultado negativo, exigiram a restituição das retenções efectuadas em razão dos dividendos pagos durante esses anos.

Tais reclamações foram rejeitadas e, de igual modo, tendo recorrido ao tribunal competente de primeira instância, também este recusou os seus pedidos de restituição. Consequentemente, as recorrentes interpuseram recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

Deste modo, o Conseil d’État (Conselho de Estado de França) suspendeu a instância e colocou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, isto é, em primeiro lugar questionou sobre a possibilidade de estar em causa uma diferença de tratamento que importe uma restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE, doravante), devido à

aplicação de uma retenção na fonte exclusivamente no que diz respeito aos dividendos distribuídos a sociedades não residentes deficitárias, devido às suas participações em sociedades residentes, o que gera para aquelas sociedades uma desvantagem de tesouraria face às sociedades residentes deficitárias.

As sociedades residentes deficitárias só são tributadas sobre o montante dos dividendos que recebem no decurso do exercício em que voltem a ser lucrativas, podendo essa tributação nunca ocorrer se a sociedade cessar a sua actividade sem ter atingido um resultado positivo desde a ressecção desses dividendos.

Por outro lado, o Conselho de Estado de França considerou a possibilidade da mencionada diferença de regulamentação poder estar justificada, na medida em que visa a garantia da cobrança do imposto às sociedades não residentes deficitárias, já que estas não estão sujeitas ao controlo da administração fiscal francesa.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE, doravante) começou por explicar quais são as medidas vedadas aos Estados-membros que, à luz do artigo 63.º, n.º 1 do TFUE, implicam restrições à livre circulação de capitais. Concluiu, deste modo, que é proibida a adopção de regulamentação susceptível de desincentivar os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados.

Nesse sentido, o TJUE reconheceu que a legislação nacional de França, que está em causa no processo principal, prevê que as sociedades com participações numa sociedade estabelecida em França estão sujeitas, no que diz respeito aos dividendos, a dois regimes de tributação distintos, consoante revistam a qualidade de residente ou não residente no território desse Estado-Membro.

Deste modo, o Tribunal de Justiça afirma que resulta da referida legislação que os dividendos pagos às sociedades não residentes por uma sociedade francesa são afectados por uma retenção na fonte de 15%, ao passo que os dividendos pagos a uma sociedade residente estão integrados na sua matéria colectável e sujeitos ao regime de tributação de direito comum, isto é, do Imposto de 33,33% sobre as sociedades, nos termos do artigo 38.º do CGI.

Assim, no entender do TJUE, o caso em apreço constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento, uma vez que enquanto os dividendos distribuídos a uma sociedade não residente são objecto de uma tributação imediata e definitiva (carga fiscal de 15%), a tributação que incide sobre os dividendos distribuídos a uma sociedade residente depende do resultado líquido positivo ou deficitário.

Deste modo, sendo esse resultado deficitário, a tributação de tais dividendos é diferida para um exercício positivo posterior, o que confere uma clara vantagem de tesouraria para a sociedade residente, além de que pode nem sequer haver lugar a tributação se a sociedade residente cessar a sua actividade antes de se tornar beneficiária.

Face ao exposto, o Tribunal de Justiça concluiu que a aplicação da regulamentação nacional redundante, na prática, numa vantagem de tesouraria (ou mesmo numa isenção em caso de cessação de actividade) das sociedades residentes em situação deficitária, ao passo que as sociedades não residentes estão sujeitas a uma tributação imediata e definitiva, independentemente do resultado do exercício fiscal resultar em défice.

Por outro lado, o Governo francês baseou-se no artigo 65.º, n.º 1 do TFUE, que contempla diferenças de tratamento, para justificar a restrição à livre circulação de capitais existente no caso em análise. No entender do Governo francês, as situações das sociedades residentes e não residentes são objectivamente diferentes, uma vez que aquele é o Estado de origem dos dividendos das sociedades não residentes e, nesse sentido, a sua capacidade de cobrança está mais limitada o que justifica, consequentemente, a aplicação de uma retenção na fonte sobre os dividendos.

Todavia, o Tribunal de Justiça não aceitou a referida argumentação, tendo replicado no sentido de que a legislação nacional em análise no processo principal, não se limita a prever diferentes modalidades de cobrança do imposto em função do beneficiário dos dividendos ser ou não residente.

Ao invés, a legislação aplicável criou uma vantagem fiscal substancial para as sociedades residentes em situação deficitária que não é concedida às sociedades não residentes deficitárias e que se traduziu na possibilidade de diferimento da tributação dos dividendos para um exercício posterior positivo.

DECISÃO

Face ao exposto, o Tribunal de Justiça concluiu que a interpretação dos artigos 63.º e 65.º do TFUE, que consagram o princípio da proibição de restrições à livre circulação de capitais e respectivas excepções, opõem-se à legislação francesa aplicável ao processo principal.

Pois, os dividendos distribuídos a uma sociedade não residente são impreterivelmente objecto de uma retenção na fonte e, ao invés, quando recebidos por uma sociedade residente, a sua tributação possui duas claras vantagens em relação às sociedades não residentes, isto é, (i) a possibilidade de diferimento da tributação para um momento posterior, no qual o resultado do exercício fiscal seja positivo e (ii) a possibilidade de os dividendos nunca serem tributados se a sociedade cessar a sua actividade sem ter alcançado um resultado positivo.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão poderá influir no Código do IRC nomeadamente quanto à futura evolução da tributação dos dividendos pagos a entidades residentes em outros Estados Membros da União Europeia, quando estas não beneficiem da isenção de retenção na fonte prevista no artigo 14.º do Código do IRC.

A interpretação do Tribunal permite questionar se o Código do IRC estará ou não em desconformidade com o direito europeu ao não permitir um mecanismo de isenção de retenção na fonte para dividendos pagos a entidades não residentes, nos casos em que estas não consigam recuperar a tributação sofrida em Portugal por intermédio de crédito de imposto.

Lisboa, 01 de Fevereiro de 2019

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Rita Arcanjo Medalho
Catarina Almeida Andrade
Margot Lopes Martins