



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



# NEWSLETTER

## SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (1.º TRIMESTRE DE 2019)

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 uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) 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-116/16 e C- 117/16

**NOME:** Skatteministeriet vs. T Danmark (C-116/16) e Y Denamrk Aps (C-117/16)

**DATA:** 26 de fevereiro de 2019

**ASSUNTO:** Isenção dos lucros distribuídos por sociedades de um Estado-Membro a sociedades de outros Estados-Membros – Beneficiário efectivo – Abuso de direito

### FACTOS

O presente Acórdão resulta da apensação dos processos C-116/16 e C-117/16.

Quanto aos factos em causa no processo C-116/16, em 2005, vários fundos de capital de investimento, nenhum dos quais residente num Estado Membro ou num país com o qual a Dinamarca celebrou convenção para evitar a dupla tributação, constituíram um grupo de sociedades, uma delas a N Luxembourg 2, com o objectivo de adquirir a T Danmark.

Mais de 50% das acções da T Danmark eram detidas pela N Luxembourg 2, sendo as restantes acções da T Danmark detidas por milhares de accionistas, a quem foram distribuídos dividendos em 2011 e em 2012.

Neste contexto, em 2011, as autoridades luxemburguesas emitiram, a pedido da Administração dinamarquesa, um certificado de residência atestando que a N Luxembourg 2 estava sujeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e que era o beneficiário efectivo de todos os dividendos pagos sobre as participações que detinha na T Danmark.

No mesmo período, a T Danmark perguntou à Administração dinamarquesa, através de um pedido de informação vinculativa, se os dividendos que distribuiu à N Luxembourg 2 estariam isentos de retenção na fonte, ao abrigo da legislação nacional dinamarquesa.

Tendo as autoridades fiscais dinamarquesas considerado que faltavam informações quanto à utilização pela N Luxembourg 2 dos ditos dividendos para poder responder, a T Danmark afirmou que se podia assumir que os dividendos a pagar à N Luxembourg 2 seriam posteriormente distribuídos a favor da sua própria sociedade-mãe e às sociedades controladas pelos diferentes fundos de investimento, a título de dividendos, juros e reembolso de dívida, tendo concluído, a final, pela sujeição a retenção na fonte.

Quanto aos factos em causa no processo C-117/16, estava visada a sociedade Y Denmark detida pela Y USA por intermédio da Y Bermudas. Tendo o grupo sido objecto de reestruturação, a Y Denmark passou a ser detida pela Y Chipre, por sua vez detida pela Y Bermudas, ainda detida pela Y USA.

À semelhança do processo anterior, no que respeita à distribuição de dividendos pela Y Denmark à Y Chipre, as autoridades fiscais dinamarquesas consideraram que a Y Chipre estaria sujeita a uma obrigação fiscal na Dinamarca e, por conseguinte, declarou que a Y Denmark devia ter procedido à retenção na fonte sobre a referida distribuição de dividendos.

No âmbito do litígio que se seguiu, foram suscitadas questões prejudiciais que incidem sobre três temas principais:

1. A possibilidade de um Estado-Membro, apesar da ausência de uma disposição nacional ou convencional anti-abuso, de recusar, com fundamento em abuso de direito, o benefício da isenção prevista na Directiva Mãe-Filhas;
2. Os elementos constitutivos de um eventual abuso de direito e as modalidades de prova correspondentes, nomeadamente saber:
  - a. Em que termos se pode considerar uma sociedade como “beneficiário efectivo”;
  - b. Se há abuso de direito quando o beneficiário efectivo é uma sociedade com sede num Estado terceiro; e
  - c. Se o Estado-Membro que não reconhece uma sociedade como beneficiário efectivo está obrigado a identificar a sociedade que considera ser o beneficiário efectivo;
3. A interpretação das disposições do TFUE relativas à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais, para determinar se a legislação dinamarquesa viola estas liberdades.

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

No que respeita ao primeiro tema, foi questionado se o combate ao abuso de direito no âmbito da Directiva Mãe-Filhas depende da prévia adopção de disposição nacional específica de transposição desta Directiva, ou se se deve referir a princípios ou a disposições anti-abuso nacionais ou convencionais.

O Tribunal de Justiça refere que, de acordo com a jurisprudência existente, existe no Direito da União um princípio geral segundo o qual os particulares não podem invocar de forma fraudulenta ou abusiva as normas do direito da União.

O Tribunal salienta ainda que este princípio, sendo um princípio geral do direito da União, é aplicável independentemente de a vantagem que é objecto de abuso ser conferida por Tratado, Regulamento ou Directiva.

Assim, o princípio é oponível a um sujeito passivo para lhe recusar o benefício que pretendia abusivamente, mesmo que não exista disposição nacional de transposição que preveja essa recusa.

Aliás, o Tribunal reforça mais ainda a sua posição, afirmando que o benefício deve, em tais circunstâncias, ser recusado mesmo que as operações em causa não prosseguissem exclusivamente o objectivo, de obtenção de vantagem fiscal, bastando que este seja um objectivo “essencial”.

É certo que o sujeito passivo não está proibido de procurar o regime fiscal que lhe seja mais vantajoso, no entanto, não pode beneficiar de um direito ou vantagem conseguido através de uma operação puramente artificial no plano económico.

Quanto ao segundo tema, relativo aos elementos constitutivos de um eventual abuso de direito e as modalidades de prova correspondentes, o Tribunal confirmou, em linha com a jurisprudência existente, que para provar a existência de um abuso de direito, devem identificar-se (i) as circunstâncias objectivas da falha no alcance do objectivo prosseguido pela legislação em causa, apesar do respeito formal pelos requisitos de aplicação, e (ii) o elemento subjectivo consubstanciado pela vontade de obter uma vantagem fiscal através da criação artificial dos requisitos de aplicação.

Neste contexto, o Tribunal aproveitou para fornecer indícios que auxiliem na apreciação do carácter artificial de montagens.

Em primeiro, o Tribunal indica que a criação de uma entidade interposta entre a sociedade que distribui dividendos e a sociedade beneficiária dos mesmos, sem justificação económica constitui um caso de montagem artificial.

Sendo ainda um indício, o facto de num determinado grupo de sociedades, os dividendos serem transferidos, na totalidade ou quase na totalidade, num prazo muito curto após serem recebidos, para entidades que não preenchem os requisitos para aplicação da isenção. Ou seja, a distribuição dos ditos dividendos à sociedade intermediária visa apenas a transferência do fluxo financeiro para a terceira entidade que não pode beneficiar da isenção, mas que é o verdadeiro beneficiário efectivo.

O Tribunal aponta ainda como indícios de montagem artificial a inexistência de actividade económica efectiva, a qual deve ser aferida em função de um conjunto de

elementos pertinentes, nomeadamente, a gestão da sociedade, o seu balanço contabilístico, a estrutura dos seus custos, as despesas realmente efectuadas, o pessoal empregado, ou ainda as instalações e o equipamento de que dispõe.

Segundo o Tribunal, os contratos existentes entre as sociedades envolvidas nas operações financeiras em causa, em matéria de fluxos financeiros intra-grupo, de financiamento das operações, de avaliação dos fundos próprios das sociedades intermediárias, podem também ser indicadores da artificialidade da estrutura.

O Tribunal refere, neste contexto, que as sociedades e fundos de investimento em causa nos processos, não preenchem os requisitos para beneficiar da isenção por terem residência fiscal fora da União, pelo que, se os dividendos lhes tivessem sido pagos directamente pela sociedade dinamarquesa, a Dinamarca poderia ter cobrado o imposto retido na fonte.

No que concerne ao ónus da prova, o Tribunal estabelece que não cabe à autoridade fiscal, que recusa a isenção, identificar o beneficiário efectivo dos dividendos, mas apenas demonstrar que o suposto beneficiário efectivo é meramente uma sociedade interposta por intermédio da qual foi cometido um abuso de direito, já que essa identificação pode revelar-se impossível perante a complexidade das montagens financeiras.

Por fim, no âmbito do último tema, o Tribunal recordou que mediante a recusa de isenção por verificação de existência de um abuso, o sujeito passivo não pode invocar a aplicação das liberdades consagradas no Tratado da União Europeia para pôr em causa a legislação do Estado-Membro que rege a sua tributação.

## **DECISÃO**

O Tribunal concluiu então que o benefício de isenção de retenção na fonte dos lucros distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe deve ser recusado a um contribuinte pelas autoridades nacionais, perante uma prática fraudulenta ou abusiva, mesmo que não tenham sido adoptadas disposições nacionais ou convencionais que prevejam essa recusa.

No que respeita à prova de uma prática abusiva, o Tribunal conclui que devem ser analisados, por um lado, o conjunto de circunstâncias objectivas das quais resulte que o objectivo prosseguido por essa regulamentação não foi alcançado e, por outro, o elemento subjectivo que consiste na vontade de obter uma vantagem resultante da



regulamentação da União através da criação artificial dos requisitos exigidos para a sua obtenção.

Por outro lado, o Tribunal afirmou que para recusar reconhecer a uma sociedade a qualidade de beneficiário efectivo de dividendos ou para demonstrar a existência de um abuso de direito, uma autoridade nacional não é obrigada a identificar a entidade ou as entidades que considera serem os beneficiários efectivos desses dividendos.

Por fim, numa situação em que o regime de isenção da retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos por uma sociedade residente num Estado Membro a uma sociedade residente noutro Estado Membro não é aplicável devido à constatação da existência de uma fraude ou de um abuso, não pode ser invocada a aplicação das liberdades consagradas no TFUE para pôr em causa a legislação do primeiro Estado Membro que rege a tributação desses dividendos.

## **IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS**

Este Acórdão segue aquela que tem sido a tendência consolidada do TJUE em assumir uma interpretação mais lata do conceito de abuso de direito, adoptando como critério de análise, além da consideração das montagens artificiais, o princípio do objectivo principal (isto é, uma operação cujo objectivo principal seja a obtenção de um benefício fiscal, deverá ser considerada abusiva).

Por outro lado, a presente decisão contribui para indicar que concretos indícios relevam na apreciação do carácter artificial de eventuais montagens.

## 2.

**NÚMERO DO PROCESSO:** C-165/17

**NOME:** Morgan Stanley & Co International plc contra Ministre de l'Economie et des Finances

**DATA:** 29 de Janeiro de 2019

**ASSUNTO:** Dedução de IVA nas despesas suportadas pela sucursal relativamente às operações sujeitas a IVA e não sujeitas

### FACTOS

A Morgan Stanley & Co International plc (“Morgan Stanley”), sociedade estabelecida no Reino Unido, detém uma sucursal em França, aí sujeita a IVA.

A sucursal francesa da Morgan Stanley optou por estar sujeita ao IVA em França sobre as operações bancárias e financeiras que efectuava para os seus clientes locais. Esta última prestou igualmente serviços à sede de Londres, em troca dos quais recebeu transferências. No entanto, a sucursal deduziu a totalidade do IVA que incidiu sobre as despesas relativas a estas duas categorias de serviços.

A Administração fiscal francesa considerou que o IVA cobrado sobre a aquisição de bens e serviços utilizados exclusivamente para operações internas com a sede em Londres não podia ser dedutível, uma vez que essas operações não estavam abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

No âmbito do litígio que se seguiu, foram suscitadas as seguintes questões prejudiciais:

1. Quando uma sucursal tiver efectuado despesas exclusivamente para a realização das operações da sua sede noutro Estado-Membro, deve a sucursal aplicar a essas despesas o pro rata de dedução da sucursal, da sua sede ou um pro rata de dedução específico que combine as regras aplicáveis dos Estados-Membros da sucursal e da sua sede?
2. Quando as despesas efectuadas pela sucursal contribuem tanto para o exercício das suas actividades no seu Estado de registo como para o funcionamento da sua sede, quais são as regras aplicáveis em matéria de IVA (em especial no que respeita ao conceito de despesas gerais e ao pro rata de dedução)?

### APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Tratando-se de uma sociedade com sede num Estado-Membro e cuja sucursal esteja registada noutro Estado-Membro, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a

sede e a sucursal constituem um só e mesmo sujeito passivo de IVA, a não ser que se constate que a sucursal exerce uma actividade económica independente, o que seria nomeadamente o caso se esta suportasse o risco económico que decorre da sua actividade.

No caso em apreço, tendo por base os elementos conhecidos, o Tribunal considera que esta sucursal e esta sede constituem um único sujeito passivo para efeitos de IVA.

Assim, importa salientar que, na falta de relação jurídica entre uma sucursal e a sua sede, que constituem, conjuntamente, um único sujeito passivo, as prestações recíprocas trocadas entre estas entidades constituem fluxos internos não tributáveis, ao contrário das operações tributáveis realizadas com terceiros.

Daqui resulta que uma sucursal registada num Estado-Membro tem o direito de deduzir, nesse Estado, o IVA que onera os bens e os serviços adquiridos que tenham uma relação directa e imediata com a realização das operações tributáveis, incluindo as da sua sede estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual esta sucursal forma um único sujeito passivo, desde que estas últimas operações dêem igualmente direito a dedução quando efectuadas no Estado de registo da referida sucursal.

Conhecido o enquadramento que subjaz às relações entre sede e sucursal, o Tribunal recorda que, quanto aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações que conferem direito a dedução como operações sem direito a dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria dessas operações, devendo, neste âmbito, ser determinado um pro rata de dedução para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

Para além das despesas de utilização mista, o sujeito passivo que adquira bens ou serviços utilizados exclusivamente para operações sujeitas a IVA, poderá deduzir integralmente o IVA que incide sobre esses bens e serviços. Pelo contrário, o IVA que incide sobre os bens e os serviços utilizados exclusivamente para os fins de eventuais operações isentas deste imposto não dão qualquer direito a dedução.

Daqui resulta que, tratando-se de despesas de utilização mista apresentadas por uma sucursal registada num Estado-Membro afectas, exclusivamente, tanto a operações tributáveis como a operações isentas de IVA efectuadas pela sede desta sucursal, estabelecida num outro Estado-Membro, deve aplicar-se um pro rata de dedução, cujo denominador é constituído pelo volume de negócios, líquido de IVA, relativo ao conjunto dessas operações, devendo o numerador integrar as operações tributáveis realizadas



pela sede que também dariam direito a dedução caso fossem efectuadas no Estado-Membro de registo da sucursal.

Com efeito, para o cálculo do pro rata de dedução aplicável às despesas de utilização mista de uma sucursal, não deverão ser tidas em conta as operações realizadas pela sua sede, com as quais estas despesas tenham uma relação directa e imediata.

Tendo em conta o que antecede, o Tribunal entende, relativamente à primeira questão que, no que respeita às despesas suportadas por uma sucursal registada num Estado-Membro que são afectas, exclusivamente, tanto a operações sujeitas ao IVA como a operações isentas deste imposto, realizadas pela sede dessa sucursal situada noutro Estado-Membro, há que aplicar um pro rata de dedução resultante de uma fracção cujo denominador é composto pelo volume de negócios, líquido de IVA, constituído apenas por estas operações, e cujo numerador é composto pelas operações tributáveis que também dariam direito a dedução se tivessem sido efectuadas no Estado-Membro de registo da referida sucursal, incluindo na hipótese de esse direito à dedução resultar do exercício de uma opção, exercida por esta última, de sujeitar ao IVA as operações realizadas nesse Estado.

Quanto ao pro rata de dedução a aplicar às despesas gerais de uma sucursal registada num Estado-Membro, quando o sujeito passivo realize operações tanto nesse Estado como no Estado-Membro em que se situa a sua sede, devem figurar no numerador da fracção que compõe este pro rata de dedução, além das operações tributáveis efectuadas por essa sucursal, apenas as operações tributáveis realizadas por essa sede que também dariam direito a dedução se tivessem sido efectuadas no Estado de registo da referida sucursal.

## DECISÃO

No que respeita às despesas suportadas por uma sucursal registada num Estado-Membro que são afectas, exclusivamente, tanto a operações sujeitas ao IVA como a operações isentas, realizadas pela sede dessa sucursal situada noutro Estado-Membro, o Tribunal concluiu pela aplicação de um pro rata de dedução resultante de uma fracção cujo denominador é composto pelo volume de negócios, líquido de imposto sobre o valor acrescentado, constituído apenas por estas operações e cujo numerador é composto pelas operações tributáveis que também dariam direito a dedução se tivessem sido efectuadas no Estado-Membro da sucursal, incluindo na hipótese de esse direito a dedução resultar do exercício de uma opção de sujeição ao IVA.

No que respeita às despesas gerais de uma sucursal registada num Estado-Membro, que contribuem para a realização tanto das operações efectuadas por essa sucursal nesse Estado como das operações realizadas pela sua sede estabelecida noutra Estado-Membro, há que ter em conta, no denominador da fracção que compõe o pro rata de dedução, as operações realizadas tanto pela referida sucursal como por essa sede, devendo figurar no numerador da referida fracção, além das operações tributáveis efectuadas pela mesma sucursal, apenas as operações tributáveis realizadas pela referida sede que também dariam direito a dedução se tivessem sido efectuadas no Estado de registo da sucursal em causa.

### IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribui para a clarificar de que forma devem ser aplicados os métodos de dedução, e em particular o método do pro rata, na dedução de IVA incorrido por uma sucursal, tendo presente as actividades levadas a cabo com a correspondente sede.

#### 3.

**NÚMERO DOS PROCESSOS:** T-865/16

**NOME:** Fútbol Club Barcelona v Comissão

**DATA:** 26 de fevereiro de 2018

**ASSUNTO:** Auxílios de Estado – Taxa preferencial de imposto sobre o rendimento aplicada aos clubes autorizados a recorrer ao estatuto de entidade sem fins lucrativos

### FACTOS

Em 1990, em Espanha, foi introduzida uma lei que obrigou todos os clubes desportivos a converterem-se em sociedades anónimas desportivas (SAD). A lei previa uma excepção em relação aos clubes que tivessem obtido um resultado positivo nos exercícios fiscais anteriores à adopção da lei, podendo os mesmos optar por manter a forma de clube desportivo.

O Fútbol Club Barcelona, e três outros clubes de futebol profissional, integravam o âmbito de aplicação dessa excepção e escolheram continuar a operar sob a forma de clubes desportivos. Neste contexto, enquanto pessoas colectivas sem fim lucrativo, os clubes desportivos beneficiam de uma taxa de tributação específica, que tem sido, até 2016, inferior à taxa aplicável às SAD.

Em 2013, a Comissão Europeia decidiu dar início ao procedimento previsto no TFUE quanto aos auxílios de Estado, tendo concluído que o Reino de Espanha concedeu

ilegalmente um auxílio estatal sob a forma de privilégio fiscal em matéria de imposto sobre as sociedades, em benefício, nomeadamente, do Fútbol Club Barcelona.

A Comissão afirmou a incompatibilidade da medida em causa com o mercado interno, tendo assim intimado o Reino de Espanha a suprimi-lo e, bem assim, a recuperar junto dos beneficiários a diferença entre o imposto sobre as sociedades pago e o imposto sobre as sociedades a que estariam sujeitas se tivessem a forma jurídica de SAD, a contar do exercício fiscal de 2000.

Em resposta à decisão da Comissão, o Fútbol Club Barcelona interpôs, em Dezembro de 2017, o recurso, aqui analisado, perante o Tribunal Geral, pedindo a título principal a anulação total da decisão impugnada e a título subsidiário a anulação parcial, invocando cinco fundamentos:

1. a violação da obrigação de ter em conta, nos procedimentos relativos a auxílios de Estado, as infracções às demais disposições do Tratado, tendo ignorado a circunstância especial de que a Lei objecto da decisão impugnada, é contrária à liberdade de estabelecimento;
2. o erro de apreciação da Comissão quanto à existência de uma vantagem e, por outro, da violação do princípio da boa administração, no exame da existência dessa vantagem;
3. a violação dos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica;
4. a violação do princípio de proibição dos auxílios de Estado, dado que a medida em causa é justificada pela lógica interna do sistema fiscal; e
5. a violação pela Comissão do procedimento previsto para o exame dos auxílios existentes.

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Em primeiro, o Fútbol Club Barcelona alega que a Comissão ignorou a contrariedade da lei espanhola em causa com o princípio que determina a liberdade de estabelecimento, uma vez que impõe indevidamente aos clubes desportivos profissionais uma forma jurídica (restringindo, por esta via, a referida liberdade de estabelecimento). Assim, argumentou que a Comissão tinha violado a sua obrigação de ter em conta no procedimento em causa a oposição da lei nacional em causa com o Direito da União Europeia.

Sobre este ponto, o Tribunal começa por salientar que a Comissão dispõe de um poder discricionário na escolha de intentar uma acção de incumprimento, excluindo o direito

de os particulares exigirem que a Comissão tome posição num determinado sentido, não cabendo ao Tribunal a fiscalização das opções feitas pela Comissão.

Ainda assim, o Tribunal nota que, apesar do poder discricionário da Comissão, o procedimento relativo a auxílios de Estado nunca deve atingir um resultado contrário às disposições específicas do Tratado e produzir um efeito negativo sobre o mercado interno. O Tribunal salienta, no entanto, que a obrigação de conversão em SAD dos clubes desportivos profissionais estabelecidos em Espanha, mesmo sendo, se for caso disso, contrária a disposições do direito da União Europeia, não permite excluir da qualificação de «auxílio de Estado».

Pelo que, o primeiro fundamento avançado pelo Fútbol Club Barcelona foi julgado improcedente.

Em segundo, o Fútbol Club Barcelona alega, ainda, que houve um erro de apreciação da Comissão, tendo apenas procedido a uma comparação formal das taxas de tributação aplicáveis em função da forma jurídica, sem que tenha analisado o alcance das deduções fiscais a que têm direito.

A este respeito, o Tribunal aproveita para recordar que são considerados como auxílios de Estado quaisquer intervenções que, independentemente da sua forma, sejam susceptíveis de favorecer directa ou indirectamente empresas, ou que devam ser consideradas uma vantagem económica que a empresa beneficiária não teria obtido em condições normais de mercado.

Assim, a qualificação de um tratamento fiscal vantajoso pressupõe a sua capacidade para colocar os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos restantes contribuintes.

Neste contexto, o Tribunal salienta que a Comissão tem a obrigação de considerar globalmente as medidas estatais, que assumindo formas diversas, devem ser analisadas em função dos respectivos efeitos. A Comissão deve ter em conta o efeito cumulativo das consequências, favoráveis e desfavoráveis, da medida analisada, para o beneficiário, por forma a determinar se esta confere uma vantagem económica não aplicável em condições normais.

Assim, o Tribunal recorda, ainda, que a Comissão deve conduzir o procedimento de investigação de forma diligente e imparcial, para fundamentar a sua decisão de incompatibilidade ou ilegalidade de auxílios com elementos completos e fiáveis. Sendo certo que, a legalidade de uma decisão da Comissão em matéria de auxílios de Estado é

apreciada em função dos elementos de informação de que a mesma podia dispor no momento em que a tomou.

O Tribunal reafirmou também que recaía sobre a Comissão o ónus da prova da existência de uma vantagem decorrente do regime fiscal das entidades sem fim lucrativo, em comparação com o das SAD, para comprovar a ilegalidade do auxílio atribuído ao Fútbol Club Barcelona.

Neste contexto, a Comissão não se podia ter limitado a salientar a existência de uma diferença entre as taxas de tributações aplicáveis às entidades sem fim lucrativo e as mesmas aplicáveis as SAD, mesmo sendo favoráveis as dos clubes desportivos. Com efeito, devia também ter tido em conta as demais componentes do regime fiscal das entidades sem fim lucrativo, sendo, neste caso, a dedução fiscal para reinvestimento de lucros excepcionais mais elevada para as SAD.

Pelo que, a análise de uma vantagem fiscal, no âmbito dos auxílios de Estado, deve considerar o conjunto das componentes do regime fiscal aplicável, sem dissociar as taxas dos restantes elementos, que num todo podem ter um resultado comparativo diferente.

Sendo assim, o Tribunal concluiu que a Comissão tinha cometido um erro na apreciação dos factos.

Por outro lado, o Tribunal analisou, ainda, o princípio da boa administração, no exame da existência de vantagem fiscal. Sobre este ponto, o Tribunal afirma que os dados que consubstanciam a análise feita pela Comissão, devem ser analisados tendo em conta os elementos de facto, nomeadamente a especificidade do sector em causa (por exemplo, as deduções fiscais podem ser muito significativas no sector em causa, devido, em especial, à prática das transferências de jogadores).

Pelo que, tendo a Comissão sustentado a sua decisão apenas nos dados fornecidos pelo Reino de Espanha, sem considerar as especificidades do sector, o Tribunal concluiu que a mesma não cumpriu, de forma bastante, o ónus de provar que a medida controvertida conferia uma vantagem aos seus beneficiários.

Nesta sequência, o Tribunal considerou não ser necessário examinar os restantes argumentos e fundamentos avançados pelo Fútbol Club Barcelona.

## DECISÃO

O Tribunal Geral julgou procedente o Recurso apresentado pelo Fútbol Club Barcelona, tendo anulado a decisão da Comissão que qualificou de auxílio de Estado o regime fiscal que lhe era aplicado.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A interpretação veiculada pelo Tribunal Geral permite clarificar e estabelecer linhas condutoras no que respeita à apreciação que se deve entender por auxílios de Estado, nomeadamente quanto às obrigações que incumbem à Comissão, em matéria de prova.

### 4.

**NÚMERO DOS PROCESSOS:** C- 531/17

**NOME:** Vetsch Int. Transporte GmbH

**DATA:** 14 de fevereiro de 2019

**ASSUNTO:** Isenções do IVA na importação – Importação seguida de uma transferência intracomunitária

## FACTOS

A *Vetsch* é uma sociedade austríaca de responsabilidade limitada que tem como actividade a prestação de serviços de transporte.

No âmbito da sua actividade e no período compreendido entre 10 de Dezembro de 2010 e 5 de Julho de 2011, a *Vetsch*, na qualidade de representante de duas sociedades estabelecidas na Bulgária, apresentou no serviço aduaneiro austríaco declarações de introdução em livre prática e de introdução no consumo de mercadorias provenientes da Suíça.

Aquando da entrega das declarações aduaneiras (enquanto representante) referentes às mercadorias de cada uma das sociedades Búlgaras, a *Vetsch* solicitou o reconhecimento de uma isenção de IVA, ao abrigo da legislação austríaca, que isenta as importações de bens provenientes de países terceiros e que se destinem a uma subsequente transmissão intracomunitária.

A isenção de IVA peticionada foi deferida, tendo, nessa sequência as mercadorias sido introduzidas no mercado ao abrigo da referida isenção de IVA na importação e, subsequentemente transmitidas para a Bulgária.



Após a introdução das mercadorias em livre prática, por decisão datada de 6 de Setembro de 2011, a estância aduaneira austríaca liquidou à *Vestch* o IVA correspondente às mercadorias por si declaradas por considerar que os fundamentos constantes das mesmas não se encontravam preenchidos.

No âmbito do litígio que se seguiu, foram suscitadas as seguintes questões prejudiciais:

1. Deve ser recusada a isenção fiscal prevista para as aquisições intracomunitárias de bens [artigo 138.º] na Directiva IVA para uma transferência intracomunitária a partir de um Estado-Membro, se o sujeito passivo que realiza essa transferência tiver declarado a aquisição intracomunitária, mas numa operação posterior sujeita a imposto relativa aos mesmos bens, realizada noutro Estado-Membro, cometer uma fraude fiscal materializada na declaração indevida de uma entrega comunitária isenta a partir desse outro Estado-Membro?
2. Para a resposta a dar à supramencionada questão é relevante que o sujeito passivo, no momento da transferência intracomunitária, já tivesse a intenção de praticar uma fraude fiscal com os mesmos bens numa operação posterior?

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Quanto à primeira questão prejudicial importa saber se, em substância, a disposição da Directiva IVA que prevê a isenção de IVA na importação de bens [o artigo 143.º, alínea d)], deve ser interpretada no sentido de que tal benefício deve ser recusado ao importador designado ou reconhecido como devedor desse imposto, quando o destinatário da transferência intracomunitária consecutiva comete uma fraude relacionada com uma operação que é posterior a essa transferência e não está relacionada com ela.

Ora, nos termos da Directiva IVA, a isenção de IVA está subordinada à realização subsequente, pelo importador, de uma entrega intracomunitária também ela isenta dependendo, por conseguinte, do cumprimento dos requisitos materiais fixados para as transmissões intracomunitárias de bens. O mesmo acontece quando, como no caso em apreço, a entrega de bens consiste numa transferência desses bens com destino a outro Estado-Membro.

Nos termos do disposto na Directiva IVA [artigo 138.º, n.º 1], os Estados-Membros isentam, as entregas de bens expedidos ou transportados para fora dos seus respectivos territórios, mas dentro da União, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja

sujeito passivo agindo como tal, num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou transporte dos bens.

Ora, no caso em apreço, e atendendo ao disposto na Directiva, entende o TJUE que se deve considerar que a transferência intracomunitária, ou seja a que se materializa na transmissão dos bens entre a Áustria e a Bulgária preenche os requisitos de que depende a isenção prevista para as transmissões intracomunitárias de bens, para a qual remete a norma que estipula a isenção a aplicar às importações de bens de um país terceiro para um Estado-Membro da União e que se destinam a ser entregues num outro Estado-Membro.

Com efeito, entende o TJUE, em linha com o que foi salientado pela Comissão e pela Advogada-Geral, que a transmissão mediante a qual foi operada a fraude deve ser considerada como uma operação separada das operações que integram as operações cujos requisitos devem ser observados para que se possa aplicar a isenção prevista para as importações de bens.

Pelo que, no que se refere a esta operação, entende o TJUE que a mesma pode beneficiar da isenção prevista atendendo a que, de acordo com a factualidade descrita, se encontram reunidos os requisitos previstos na Directiva IVA.

Por seu turno, no que se refere à operação que deu origem à fraude fiscal, relembra o TJUE que tendo tal fraude sido cometida na Bulgária, no âmbito de uma entrega intracomunitária com partida nesse Estado-Membro, é às autoridades búlgaras que comete recusar o benefício de isenção do IVA relativo a essa entrega.

No tocante à segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional não consegue descortinar qual poderia ser o impacto na resposta quanto à aplicabilidade da isenção prevista para as importações de bens da possível intenção de fraude, numa outra operação separada e subsequente. Sendo que, ainda que existisse um eventual impacto de tal intenção, resulta com clareza da decisão de reenvio que tal intenção não ficou demonstrada nos autos.

## DECISÃO

O TJUE decide assim no sentido de que a isenção de IVA na impostação prevista na Directiva IVA [artigo 143.º, alínea d)], deve ser interpretada no sentido de que o benefício da isenção de IVA na importação, não deve ser recusado ao importador designado ou reconhecido como devedor desse imposto, numa situação como a que está em causa, em que, por um lado, o destinatário da transferência intracomunitária consecutiva a essa



importação comete uma fraude relacionada com uma operação que é posterior a essa transferência e não está relacionada com ela, e por outro lado, nenhum elemento permite considerar que o importador sabia ou deveria saber que essa operação subsequente estava implicada numa fraude cometida pelo destinatário.

## **IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS**

Esta decisão contribui para clarificar o âmbito de aplicação da isenção de IVA aplicável às importações de bens provenientes de países terceiros e que se destinem a uma subsequente transmissão intracomunitária.

Lisboa, 15 de Maio de 2019

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Marta Machado de Almeida  
Soraia João Silva  
Margot Lopes Martins