



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



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (2.º TRIMESTRE DE 2020)

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" / Band 1 Tax "RFF Leading Individual" and highlighted in "Hall of Fame", 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

Chambers & Partners – Band 1 Tax "RFF Ranked Lawyer", 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 and Band 1 "Private Wealth Law" - HNW "RFF Ranked Lawyer", 2018, 2019

International Tax Review – "Tax Controversy Leaders", 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "Indirect Tax Leaders", 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "European Best Newcomer", 2016 / "Tax Firm of the Year", "European Tax Disputes of the Year" and "European Indirect Tax Firm of the Year", (shortlisted) 2017

Best Lawyers – "Recommended Lawyers", 2015, 2016, 2017, 2018

Who's Who Legal – "RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader", 2017 "Corporate Tax: Advisory and Controversy", 2017, 2018, 2019

Legal Week – RFF was the only Portuguese in the "250 Private Client Global Elite Lawyers" 2018

STEP Private Clients Awards - RFF "Advocate of the Year 2019" (shortlisted)

IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

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

www.taxandlegalbyrff.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-661/18

NOME: *CTT – Correios de Portugal contra Autoridade Tributária e Aduaneira*

DATA: 30 de Abril de 2020

ASSUNTO: Imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Sujeito passivo misto – Dedução *pro rata* – Dedução com base na afetação – Princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica, da efetividade e da proporcionalidade

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe os *CTT – Correios de Portugal* (doravante, “CTT”) e a *Autoridade Tributária e Aduaneira* (doravante, “Administração tributária”) a propósito da regularização das deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) efetuadas pelos CTT no âmbito da sua atividade de prestação de serviços postais, nos períodos de 2013, 2014 e 2015.

Os CTT têm como objeto a prestação dos serviços postais em Portugal, assumindo, nesse domínio, obrigações de serviço público.

À luz das disposições constantes da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (doravante, Diretiva IVA), as operações dos CTT que se subsumem no serviço postal universal são isentas de IVA, logo, não conferem direito à dedução, qualificando-se, assim, os CTT, como sujeito passivo misto (atendendo a que, também, praticam operações tributadas no âmbito da sua atividade).

Neste âmbito, em 2007 a Administração tributária emitiu uma Informação Vinculativa, cuja validade terminou em 31 de dezembro de 2012, na qual determinava que os serviços de cobrança postal de títulos, prestados pelos CTT, eram, igualmente, isentos de IVA.

Ora, no seguimento do disposto pela Diretiva 2008/6/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de fevereiro, que altera a Diretiva 97/67/CE no respeitante à plena realização do mercado interno dos serviços postais da Comunidade, o mercado dos serviços postais em Portugal foi liberalizado a partir de 1 de janeiro de 2013.

Nessa sequência, em 2015, os CTT submetem novo pedido de Informação Vinculativa no qual, a Administração tributária esclarece que, desde 2013, os serviços de cobrança postal de títulos já não se encontram abrangidos pela isenção de IVA aplicável aos serviços públicos postais.

Consequentemente, em 2016, os CTT procederam à liquidação de IVA sobre as operações de cobrança postal de títulos realizadas desde 1 de janeiro de 2013, tendo promovido a liquidação retroativa de IVA com referência aos exercícios de 2013, 2014 e 2015.

No âmbito das regularizações efetuadas, e considerando a recente não aplicabilidade da isenção de IVA aos serviços de cobrança de títulos postais, os CTT procederam à alteração da metodologia de dedução, do método do *pro rata* – usado até então – para o método da afetação.

Todavia, segundo entende a Administração tributária, o método de dedução de IVA não pode ser alterado depois de realizado o ajustamento decorrente do cálculo do *pro rata* definitivo, não existindo fundamento no Código do IVA para as regularizações efetuadas segundo o método da afetação. Neste contexto, pese embora a Administração tributária tenha recusado a alteração do método de dedução de imposto referente aos exercícios de 2013, 2014 e 2105, procedeu à regularização de imposto resultante da aplicação do método *pro rata*, considerando a inaplicabilidade da isenção de IVA nos anos em análise.

Não se conformando com esta decisão, os CTT procederam à submissão de um pedido de Pronúncia Arbitral perante o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) alegando a incompatibilidade das decisões da Administração tributária, nomeadamente a interpretação do Código do IVA no sentido de precluir a possibilidade de alteração do método de dedução de IVA em momento posterior ao da receção das faturas, com os princípios da efetividade e da equivalência.

Nesse âmbito, o Centro de Arbitragem Administrativa decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) as seguintes questões prejudiciais:

- 1) *Os princípios da neutralidade, da efetividade e da equivalência e da proporcionalidade opõem-se a uma interpretação do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA no*

sentido de que não se aplica a situações de alteração ou regularização de deduções já efetuadas?

- 2) *Os referidos princípios opõem-se a uma legislação como o artigo 23.º, n.os 1, alínea b), e 6, do CIVA, interpretados no sentido de que um sujeito passivo que tenha optado por um método de coeficiente e/ou chave de repartição para cálculo do direito à dedução do imposto suportado em bens e serviços de utilização mista e tenha efetuado a correção com base nos valores definitivos referentes ao ano a que se reporta a dedução, nos termos daquele n.º 6, não pode alterar retroativamente tais elementos, recalculando a dedução inicial já regularizada nos termos dessa norma, na sequência de liquidação retroativa de IVA relativamente a uma atividade que inicialmente considerara isenta?*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE opta por abordar separadamente as duas questões prejudiciais colocadas pelo Tribunal Arbitral.

Segundo o TJUE, no que diz respeito à primeira questão prejudicial, o órgão de reenvio procura, em substância, esclarecer se o artigo 173.º da Diretiva IVA, interpretado de acordo com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade, é incompatível com a proibição de alteração de método de dedução de imposto depois de determinado o *pro rata* definitivo.

Em primeiro lugar, o TJUE começa por referir que, ao abrigo do artigo 173.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar os sujeitos passivos a efetuar a dedução do IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados, quer em operações com direito à dedução, como em operações sem direito à dedução. Neste âmbito, o legislador nacional optou por autorizar os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços.

Nestes termos, os CTT, ao abrigo da legislação nacional, tinham a possibilidade de realizar as deduções de IVA ao abrigo do método *pro rata* ou, por outro lado, ao abrigo do método da afetação real.

Considerando o exposto, e relativamente ao princípio da proporcionalidade, o TJUE considera que não existe incompatibilidade entre este princípio e a recusa, por parte da Administração tributária, da possibilidade de aplicar, após a fixação do *pro rata* definitivo, o regime de dedução por afetação, na medida em que a aplicação deste regime está dependente da obtenção de uma autorização prévia que não tem efeitos retroativos.

No que diz respeito ao princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual os métodos de cálculo do imposto a deduzir devem traduzir, de forma objetiva, a parte das despesas resultantes da aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução, o TJUE não considera que exista uma incompatibilidade.

De facto, o TJUE relembra que segundo jurisprudência europeia, o método escolhido não tem, necessariamente, de ser o mais preciso, mas apenas levar a um resultado mais justo do que o que resultaria da aplicação do método *pro rata*. Nestes termos, segundo o TJUE, a procura da aplicação do método mais preciso não é suficiente para derrogar a aplicação do *pro rata* quando este já seja definitivo.

Por fim, quanto ao princípio da segurança jurídica, o TJUE, considerou, igualmente, não existir qualquer incompatibilidade, aderindo às considerações aduzidas pelo Governo Português, segundo as quais não é razoável exigir às autoridades fiscais que aceitem, em qualquer circunstância, que um sujeito passivo possa modificar unilateralmente o método de dedução utilizado para a determinação dos montantes de IVA a deduzir.

Quanto à segunda questão prejudicial, o órgão de reenvio procura esclarecer se a recusa por parte da Administração tributária de alteração do método de dedução de IVA quando o sujeito passivo, no momento em que optou pelo método *pro rata*, não tinha possibilidade de saber que operações que considerou isentas, de facto, não o eram, é compatível com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade.

Nesta questão, o TJUE relembra que a decisão dos CTT em aplicar o método de dedução de imposto *pro rata*, em 2013, 2014 e 2105 se baseou na Informação Vinculativa emitida pela Administração tributária, segundo a qual os serviços de cobrança postal de títulos eram isentos de IVA e, por isso, não conferiam direito à dedução. De facto, apenas em

2015, a Administração tributária esclarece que a liberalização do mercado dos serviços postais, ocorrida em 2013, teve como consequência o fim da isenção dos serviços de cobrança de títulos postais.

Adicionalmente, nos termos das disposições aplicáveis na Diretiva IVA, deve ser efetuada uma regularização de imposto quando ocorra uma alteração dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante da dedução. No caso em apreço, a revogação da isenção aplicável, até 2013, aos serviços postais de cobrança de títulos constitui uma alteração dos elementos inicialmente considerados para a escolha do método de dedução de imposto. Nestes termos, segundo o TJUE, os CTT dispunham, efetivamente, do direito a regularizar imposto ao abrigo do disposto na Diretiva IVA.

De facto, informação incorreta quanto à aplicabilidade de uma isenção, em sede de IVA, a determinada operação pode conduzir à aplicação, pelo sujeito passivo, do método *pro rata* a bens e serviços exclusivamente utilizados para actividades não isentas de IVA. Ora, nos termos do artigo 173.º da Diretiva IVA, o método *pro rata* apenas deve ser aplicado aos bens e serviços destinados a utilização mista, isto é, simultaneamente a operações isentas e a operações sujeitas a IVA.

Nos termos expostos, o TJUE esclarece que, no caso em apreço, devia ser concedido aos CTT o direito de alterar o método de dedução por forma a realizarem as deduções de IVA a que têm direito, em virtude das operações sujeitas e não isentas realizadas.

Neste âmbito, o TJUE relembra que o princípio da neutralidade fiscal exige que as modalidades de cálculo da dedução do IVA reflitam objetivamente a parte real das despesas resultantes da aquisição de bens e serviços de utilização mista, isto é, a parte que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução. Por conseguinte, segundo o TJUE, este princípio opõe-se a que um Estado-Membro recuse a correção do método de dedução do IVA numa situação como a que está em causa no processo principal, salvo se essa correção não permitir estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações que conferem direito à dedução.

Segundo a legislação nacional, o sujeito passivo dispõe de 4 anos para solicitar à Administração tributária a alteração do método de dedução. No momento em que os CTT procederam às regularizações de imposto, alterando o método de dedução, este

prazo de caducidade ainda não tinha expirado. Todavia, a aplicação desse prazo é excluída quando o *pro rata* for definitivo, tal como no caso em apreço.

Assim, no que diz respeito ao princípio da segurança jurídica, o TJUE considera que não existe incompatibilidade entre a decisão da Administração tributária e a interpretação do artigo 175.º da Diretiva IVA à luz desse princípio.

Adicionalmente, o TJUE, na esteira de jurisprudência estabelecida, considera que a recusa da Administração tributária em aceitar a correção do método de dedução que resulta, na prática, numa proibição de o sujeito passivo efetuar a dedução de imposto a que tinha direito, é violadora do princípio da proporcionalidade, face à importância do direito à dedução no âmbito do sistema do IVA, caso não se prove fraude ou prejuízo para a Fazenda Pública.

Por fim, pese embora, por um lado, o TJUE não considere que as normas nacionais violem o princípio da segurança jurídica, por outro, esclarece que o princípio da efetividade se opõe a regulamentação dos Estados-Membros que resulte na impossibilidade de um sujeito passivo de retificar as suas declarações de IVA quando o *pro rata* definitivo tiver sido fixado.

DECISÃO

Face ao exposto, o TJUE decidiu que os artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA, analisados à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que recusa a um sujeito passivo – que efetuou deduções de IVA referente à aquisição de bens ou de serviços utilizados tanto em operações com direito à dedução, como operações sem direito à dedução, segundo o método *pro rata* –, a possibilidade de, após a fixação do *pro rata* definitivo, retificar essas deduções aplicando o método da afetação, particularmente, considerando as seguintes circunstâncias do caso em apreço:

- i. ao abrigo do artigo 173.º, n.º 2, alínea c) da Diretiva IVA, o legislador nacional autoriza os sujeitos passivos a efetuar deduções de IVA com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços utilizados tanto em operações com direito à dedução como em operações sem direito à dedução;

- ii. no momento em que optou pelo método *pro rata*, o sujeito passivo ignorava de boa-fé que uma operação que considerava isenta – os serviços postais de cobrança de títulos –, na realidade, não o estava;
- iii. o prazo geral de caducidade fixado pelo direito nacional para regularizar as deduções ainda não terminou; e
- iv. a alteração do método de dedução permite estabelecer com maior precisão a parte do IVA referente a operações com direito à dedução.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar que as normas relativas aos métodos de dedução relativa a bens de utilização mista devem ser interpretadas à luz dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade, da equivalência e da proporcionalidade, designadamente no sentido de possibilitar que um sujeito passivo possa alterar o método de dedução após a fixação definitiva do *pro rata*.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-458/18

NOME: *GVC Services (Bulgária) contra Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" - Sofia*

DATA: 2 de Abril de 2020

ASSUNTO: Regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e filiais de Estados-Membros diferentes – Diretiva 2011/96/EU – Conceitos de “sociedades constituídas nos termos do direito do Reino Unido” e da “*corporation tax* no Reino Unido” – Sociedades registadas em Gibraltar e sujeitas aí a imposto sobre as sociedades

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a *GVC Services, Bulgária* (doravante, “GVC”) contra o *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" - Sófia* (doravante, “Autoridade tributária búlgara”) referente à interpretação do artigo 2.º, alínea a), i) e iii), da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (doravante Diretiva Mães-Filhas), e do seu anexo I, parte A, alínea ab), e parte B, último travessão.

O litígio no processo principal versava sobre um aviso de liquidação por uma dívida de imposto sobre os dividendos distribuídos e pagos pela GVC à sua sociedade-mãe PGB Limited – Gibraltar, estabelecida em Gibraltar, emitido pela Autoridade tributária búlgara relativamente ao período entre 13 de julho de 2011 e 21 de Abril de 2016.

Ora, a Diretiva Mães-Filhas pretende, precisamente, isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mãe, bem como eliminar a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe.

De facto, a Diretiva Mães-Filhas tem como objetivo garantir o bom funcionamento do mercado interno através da eliminação de restrições e desvantagens passíveis de gerar distorções na concorrência, nomeadamente no que diz respeito às disposições fiscais dos Estados-Membros e, assim, potenciar a concretização do mercado único.

Em conformidade, no âmbito do Direito búlgaro, são isentos de retenção na fonte os dividendos e o produto de liquidações distribuídos por entidades búlgaras a entidades residentes fiscais em outros Estados-Membro.

Neste âmbito, a GVC, entre 13 de julho de 2011 e 21 de abril de 2016, distribuiu dividendos à sua sociedade-mãe, a PGB Limited – Gibraltar, sem proceder a retenção na fonte nem ao pagamento do imposto sobre esses dividendos na Bulgária, por entender que a referida sociedade-mãe era considerada uma pessoa coletiva estrangeira com domicílio fiscal em outro Estado-Membro da União Europeia, à luz da legislação búlgara.

Todavia, a Autoridade tributária búlgara não perfilha o mesmo entendimento, considerando que o Anexo I da Diretiva Mães-Filhas estabelece uma lista exaustiva quer das sociedades, quer dos impostos, abrangidos pelo seu âmbito de aplicação, o qual não pode ser alargado mediante interpretação extensiva, tendo, em consequência, emitido um aviso de liquidação de imposto.

Segundo a GVC, a sua sociedade-mãe, domiciliada em Gibraltar, preenche os requisitos estabelecidos pela Diretiva Mães-Filhas, na medida em que Gibraltar, enquanto território europeu cujas relações externas são asseguradas por um Estado-Membro (Reino Unido), se enquadra na definição de Estado-Membro estatuída no artigo 355.º, ponto 3 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Por outro lado, na aceção da GVC,

o imposto sobre as sociedades ao qual a sociedade-mãe é sujeita em Gibraltar, deve ser equiparado ao “*corporation tax*” do Reino Unido, elencado no Anexo I, parte B da Diretiva Mães-Filhas.

Nestes termos, não se conformando com o aviso de liquidação emitida pela Autoridade tributária búlgara, a GVC impugnou este aviso, interpondo recurso administrativo para o Diretor da Autoridade tributária búlgara, que confirmou o referido aviso. Nessa sequência, a GVC interpôs no órgão jurisdicional de reenvio um recurso de anulação do referido aviso.

Tendo dúvidas quanto à aplicação do disposto na Diretiva Mães-Filhas à sociedade-mãe da GVC, domiciliada em Gibraltar, o Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- i. *Deve o artigo 2.º, alínea a) i), conjugado com o anexo I, [p]arte A, alínea ab), da Diretiva [2011/96], ser interpretado no sentido de que o conceito “[a]s sociedades constituídas nos termos do direito do Reino Unido” também inclui as sociedades constituídas em Gibraltar?*
- ii. *Deve o artigo 2.º, alínea a), iii), conjugado com o anexo I, parte B, [último travessão,] da Diretiva [2011/96], ser interpretado no sentido de que o conceito “*corporation tax, no Reino Unido*” também inclui o imposto sobre as pessoas coletivas que é pago em Gibraltar?*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE opta por uma apreciação conjunta das duas questões prejudiciais colocadas pelo órgão judicial de reenvio que se concretizam, na prática, em determinar se e o artigo 2.º, alínea a), i) e iii), da Diretiva Mães-Filhas, bem como o Anexo I, parte A, alínea ab), e parte B, último travessão, desta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que os conceitos de “*sociedades constituídas nos termos do direito do Reino Unido*” e de “*corporation tax no Reino Unido*”, que figuram nessas disposições, visam as sociedades constituídas em Gibraltar e que estão aí sujeitas a imposto sobre as sociedades.

Antes de proceder à análise do caso em apreço, o TJUE relembra que durante o período relativamente ao qual se refere o aviso de liquidação em discussão no processo principal,

Gibraltar era um território europeu cujas relações externas eram asseguradas por um Estado-Membro, o Reino Unido, sendo, como tal, aplicável o direito da União.

Com vista a esclarecer as questões prejudiciais colocadas, o TJUE começa por analisar os preceitos da Diretiva Mães-Filhas que circunscrevem o seu âmbito de aplicação material, nomeadamente os requisitos cumulativos previstos no artigo 2.º, alínea a), da Diretiva 2011/96, lido em conjugação com o seu anexo I, parte A, alínea ab), e parte B, último travessão, nomeadamente que:

- i. a sociedade-mãe revista uma das formas elencadas na Parte I do Anexo A;
- ii. de acordo com a legislação fiscal de um Estado-Membro seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal; e
- iii. esteja sujeita a um dos impostos enumerados na Parte B do Anexo I.

Adicionalmente, segundo jurisprudência do próprio TJUE, a Diretiva Mães-Filhas não tem por objetivo instituir um regime comum para todas as sociedades dos Estados-Membros, nem para todos os tipos de participações.

Nos termos expostos, segundo o TJUE, por razões de segurança jurídica, está excluída qualquer possibilidade de alargar, por analogia, o âmbito de aplicação da Diretiva mães e filhas a outros tipos de sociedades além das enumeradas no anexo I, parte A, sendo o âmbito de aplicação material da referida Diretiva definido através de uma lista exaustiva de sociedades.

Nesse sentido, o TJUE esclarece que o artigo 2.º, alínea a) da Diretiva Mães-Filhas se aplica exclusivamente às *“sociedades constituídas nos termos do direito do Reino Unido”* e sujeitas a *“corporation tax no Reino Unido”*.

Ora, conseqüentemente, não podendo a sociedade-mãe ser considerada como constituída segundo o direito do Reino Unido, nem estando sujeita a *“corporation tax”* no Reino Unido, uma vez que é tributada em Gibraltar pelo imposto aí devido, a Diretiva Mães-Filhas não lhe é aplicável.

DECISÃO

Tendo em consideração o conjunto das considerações que precedem, o TJUE decide que o artigo 2.º, alínea a), i) e iii), da Diretiva Mães-Filhas, conjuntamente com o Anexo I, parte

A, alínea ab), e parte B, último travessão, desta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que os conceitos de “*sociedades constituídas nos termos do direito do Reino Unido*” e de “*corporation tax no Reino Unido*”, que figuram nessas disposições, não visam as sociedades constituídas em Gibraltar e que estão aí sujeitas a impostos sobre as sociedades.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribui para clarificar o âmbito de aplicação da Diretiva Mães-Filhas, nomeadamente no que diz respeito à sua não aplicabilidade a territórios cujas relações externas são asseguradas por Estados-Membros da União mas, ainda assim, não constituem parte desses territórios, não sendo, por isso aplicável o direito e a tributação dos respetivos Estados-Membros, tal como enunciado na Diretiva.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-43/19

NOME: *Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S.A. contra Autoridade Tributária e Aduaneira*

DATA: 11 de junho de 2020

ASSUNTO: Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Indemnização paga pelos clientes no caso de incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a *Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S.A.* (doravante “VODAFONE”) contra a *Autoridade Tributária e Aduaneira* (doravante “Administração tributária”), a respeito da autoliquidação de IVA relativo ao mês de novembro de 2016 contestada pela Vodafone.

A VODAFONE é uma sociedade com sede em Lisboa (Portugal) que tem por objeto social a prestação de serviços no domínio das comunicações eletrónicas, dos telefones fixos e do acesso à internet sem fios.

No âmbito da sua atividade, a VODAFONE celebra com os seus clientes contratos de prestação de serviços, alguns dos quais contêm cláusulas promocionais especiais sujeitas a condições de fidelização desses clientes por um período mínimo

predeterminado. Ao abrigo destas cláusulas, em troca de condições promocionais particulares, tais como a isenção dos custos de instalação ou preços mais vantajosos pela prestação dos serviços, os clientes comprometem-se a manter uma relação contratual com a VODAFONE por um período determinado de tempo, isto é, um período de fidelização.

Ora, o incumprimento, por parte dos clientes, do período de fidelização por causas que lhes são imputáveis implica o pagamento, pelos referidos clientes, dos montantes previstos nos contratos.

No caso em apreço, a VODAFONE procedeu à autoliquidação de IVA, por referência ao mês de novembro de 2016, resultante dos montantes recebidos a título de compensação pelo incumprimento do período de fidelização por alguns dos seus clientes. Em seguida, a VODAFONE apresentou Reclamação Graciosa contra a autoliquidação de IVA efetuada, considerando que os montantes pagos não correspondiam a qualquer prestação de serviços e, por isso, não deviam ser sujeitos a IVA.

Na sequência do indeferimento, pela Administração tributária, da Reclamação Graciosa apresentada, a VODAFONE apresentou um pedido de pronúncia arbitral perante o Centro de Arbitragem Administrativa.

O órgão de reenvio começa por assinalar que a resolução antecipada dos contratos representa um prejuízo económico para a Vodafone e, nesses termos, o incumprimento do período de fidelização constitui um dano para o prestador de serviços, o qual é ressarcido através do pagamento dos valores contratualmente devidos pelo incumprimento do período de fidelização.

Assim, os pagamentos relativamente aos quais foi efetuada a liquidação de IVA em análise no processo principal, segundo o entendimento do Centro de Arbitragem Administrativa, constitui o ressarcimento desse dano.

Não obstante no Acórdão de 22 de novembro de 2018 – MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia –, o TJUE se ter pronunciado sobre uma questão semelhante, o órgão de reenvio considerou que a diferença na forma de cálculo utilizada pela VODAFONE, dos valores devidos pelo incumprimento do período de fidelização,

justificaria uma qualificação diferente dos respetivos rendimentos e, por conseguinte, nova apreciação em sede de reenvio prejudicial.

De facto, o cálculo do montante devido pelos clientes da VODAFONE que incumpram o período de fidelização é realizado com respeito pelo preceituado na Lei n.º 5/2004 de 10 de fevereiro, não excedendo os custos incorridos pelo prestador de serviços no âmbito da sua prestação, sendo proporcionais às vantagens atribuídas ao cliente e que, como tal, foram identificadas e quantificadas no contrato celebrado.

Nesse sentido, o Centro de Arbitragem Administrativa decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) as seguintes questões prejudiciais:

- i. *Os artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 9.º, 24.º, 72.º e 73.º da [Diretiva IVA] devem ser interpretados com o sentido de haver uma prestação de serviços sujeita a IVA nos casos em que uma operadora de comunicações eletrónicas cobra aos seus antigos clientes (a quem concedeu vantagens promocionais que podem corresponder à oferta dos custos de instalação, ativação do serviço, portabilidade, equipamentos ou condições especiais de tarifários, com a contrapartida de cumprimento por estes de um período de fidelização, que não cumpriram por causa que lhes é imputável)[...] um montante que, por imposição legal, não pode ultrapassar os custos que o fornecedor teve com a instalação da operação e deve ser proporcional à vantagem que é conferida ao cliente e como tal identificada e quantificada no contrato celebrado, não podendo em consequência corresponder automaticamente à soma do valor das prestações vincendas à data da cessação?*
- ii. *À face das normas indicadas, obsta à qualificação dos referidos montantes como contrapartida de uma prestação de serviços o facto de a sua exigência ser posterior à cessação dos contratos, quando a operadora já não lhes presta serviços, e não haver um ato de consumo concreto posterior à resolução dos contratos?*
- iii. *À face das normas referidas, é de afastar a qualificação do montante referido como contrapartida de prestação de serviços pelo facto de a operadora e os seus antigos clientes, por imperativo legal, terem antecipadamente definido, no âmbito de um contrato de adesão, a fórmula de cálculo do montante que seria devido pelos antigos clientes, caso estes incumprissem o período de fidelização estipulado no contrato de prestação de serviços?*

- iv. *À face das normas referidas[.] é de afastar a qualificação do montante referido como contrapartida de prestação de serviços nos casos em que o montante em causa não corresponde ao montante que o operador teria recebido no resto do referido período de fidelização, se essa resolução do contrato não se tivesse verificado?*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE opta por abordar conjuntamente as questões prejudiciais colocadas pelo Centro de Arbitragem Administrativa, na medida em que as várias questões colocadas se reportam à mesma contenda essencial: determinar se, à luz do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006 (Diretiva IVA), os montantes recebidos por uma operadora de serviços de telecomunicações em resultado do incumprimento do período de fidelização contratual pelos seus clientes, deve ser considerado como constituindo a remuneração de uma prestação de serviços e, por isso, sujeita a IVA ou, pelo contrário, não deve ser tributada.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer o conceito de prestação de serviços no âmbito das telecomunicações, particularmente no que diz respeito aos montantes pagos pelos clientes em resultado do incumprimento do período de fidelização contratualmente acordado.

Ora, à luz da jurisprudência do TJUE, nomeadamente, tal como definido no já mencionado Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, uma prestação de serviços é efetuada a título oneroso, para efeitos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, designadamente um contrato de prestação de serviços.

Adicionalmente, no âmbito do Acórdão mencionado, o TJUE considerou que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, deve

considerar-se a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita ao IVA.

No caso em análise, todavia, o montante previsto no caso de incumprimento do período de fidelização não corresponde ao valor das prestações ainda não vencidas à data da resolução do contrato, nem aos montantes que o prestador teria recebido durante o resto do período de fidelização.

Não obstante, a diferença no cálculo dos valores devidos pelos clientes em caso de incumprimento do período de fidelização nos dois casos, o TJUE observou que, quer os serviços prestados, as mensalidades ou o valor devido em caso de incumprimento do período de fidelização são acordados contratualmente, constituindo contrapartidas mútuas.

De facto, os custos incorridos pelo prestador de serviços que os valores pagos pelo incumprimento do período de fidelização pretendem ressarcir seriam, de outra forma, incluídos nas mensalidades, cumprindo então uma função análoga a estas.

Adicionalmente, o Tribunal observa que, do ponto de vista da realidade económica, a qual constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA, o montante devido por ocasião da resolução antecipada do contrato se destina a garantir à operadora uma remuneração contratual mínima da prestação efetuada.

Em face dos argumentos expostos, o Tribunal determinou que os montantes em causa no caso em apreço devem ser considerados como parte integrante da remuneração recebida pela Vodafone pelos serviços prestados.

De facto, o Tribunal considerou irrelevante o facto de, diversamente do caso apreciado no Acórdão de 22 de novembro, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, os montantes em causa no processo principal não permitirem à VODAFONE obter os mesmos rendimentos que teria obtido se o cliente não tivesse resolvido o contrato prematuramente.

Por fim, o Tribunal reforça, ainda, a sua posição ao esclarecer que os montantes pagos pelos clientes no caso de incumprimento do período de fidelização, sendo

contratualmente acordados, além de serem determináveis e quantificáveis, resultam de uma obrigação contratual.

Nestes termos não podem ser considerados decorrentes de uma imposição legal, não constituindo, por isso, uma indemnização. A este respeito, a lei nacional é clara ao não permitir que os operadores de telecomunicações cobrem indemnizações aos seus clientes pelo incumprimento do período de fidelização.

DECISÃO

À luz do exposto, o TJUE decide que, o montante devido em caso de resolução antecipada deve ser considerado parte integrante do preço que o cliente se comprometeu a pagar pelo cumprimento, por parte do prestador, das suas obrigações contratuais. Nesses termos, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os montantes recebidos por um operador económico em caso de resolução antecipada, por causa imputável ao próprio cliente, de um contrato de prestação de serviços que preveja o cumprimento de um período de fidelização, em contrapartida da atribuição a esse cliente de condições comerciais vantajosas, devem ser considerados como constituindo a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, e, portanto, ser sujeitos a IVA.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribui para clarificar e densificar o conceito de prestação de serviços efetuada a título oneroso, designadamente no caso de montantes recebidos pelas operadoras de telecomunicações pelo incumprimento do período de fidelização pelos seus clientes.

Lisboa, 14 de julho de 2020,

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Soraia João Silva
Inês Tomé Carvalho