

JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE
JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.º
TRIMESTRE 2012 E 1.º TRIMESTRE DE 2013)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal confirmar e apresentar uma síntese trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE” ou “Tribunal de Justiça”), 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.

A Informação Fiscal é relativa ao 4.º trimestre de 2012 e ao primeiro trimestre de 2013

Brevemente, será divulgada a Informação Fiscal referente à jurisprudência fiscal relativa ao 2.º trimestre de 2013.

TAX & BUSINESS

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

1. Número do processo: C-35/11**Nome:** Test Claimants in the FII Group Litigation**Data:** Acórdão de 13 de Novembro de 2012**Assunto:** Interpretação de acórdão – Equivalência de métodos de imputação e de isenção para atenuação da dupla tributação**FACTOS**

No acórdão do Tribunal de Justiça (“TJ”) no caso *Test Claimants in the FII Group litigation* (C-446/04), foi decidido que um Estado-Membro podia adoptar métodos distintos para a eliminação da dupla tributação, consoante estivessem em causa entidades residentes ou entidades não residentes desde que da aplicação desses métodos não resultassem níveis de tributação diferentes, o que deveria ser aferido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

O *High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division*, na sua análise sobre a equivalência dos métodos da imputação e da isenção enquanto mecanismos para atenuação da dupla tributação no caso concreto, decidiu solicitar ao Tribunal de Justiça (“TJ”) diversos esclarecimentos adicionais relativamente à relação entre o Direito da União Europeia e o regime de tributação de dividendos Inglês aplicável na altura dos factos em causa no processo principal.

Neste sentido, foram colocadas ao TJ as seguintes questões prejudiciais:

- 1) As menções a “taxas de tributação” e a “níveis de tributação diferentes”, no parágrafo 56 do referido acórdão dizem respeito às taxas nominais, às taxas efectivas, ou a algo diferente?
- 2) As respostas dadas no âmbito do Processo C-446/04 mantêm-se se o imposto estrangeiro sobre sociedades não for pago pela sociedade não residente que distribuiu dividendos à sociedade residente, que são pagos a partir de lucros que englobam dividendos distribuídos pela sua filial directa ou indirecta domiciliada num Estado-Membro e que foram pagos a partir de lucros sobre os quais incidiu o imposto pago nesse Estado? E se o pagamento do ACT não for efectuado pela sociedade residente que recebe os dividendos da sociedade não residente, mas pela sua sociedade-mãe residente, sobre a posterior distribuição de lucros da sociedade beneficiária?
- 3) Por forma a recuperar o imposto indevidamente cobrado a sociedade em causa pode propor uma acção de reembolso do imposto pago ou apenas uma acção de indemnização?
- 4) Pode a liberdade de circulação de capitais ser invocada num caso em que os dividendos são pagos por uma entidade com residência num país terceiro?
- 5) As respostas dadas no âmbito do Processo C-446/04 mantêm-se se as subsidiárias não residentes não estiverem sujeitas a imposto sobre as sociedades no Estado-Membro da sociedade mãe?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJ começa por reforçar as conclusões a que anteriormente chegou, no sentido de que existe uma restrição à liberdade de estabelecimento, nos casos em que a aplicação de métodos distintos para eliminação da dupla tributação (isenção ou imputação) gere taxas de tributação distintas para dividendos de origem nacional e de origem estrangeira.

Alicerçando-se nas conclusões a que chegou o órgão de reenvio, o TJ refere que a sua decisão anterior diz respeito, simultaneamente, às “taxa de tributação”, referindo-se à taxa de tributação nominal, e aos “níveis de tributação diferentes”, que se referem aos níveis de tributação efectivos, acabando por remeter, em seguida, para as conclusões do órgão jurisdicional de reenvio, quando determina que a aplicação dos diferentes métodos dá lugar a diferentes níveis de tributação, e não apenas em casos excepcionais.

Seguindo a sua linha de análise tradicional, o TJ considera que a restrição em causa é justificada por existir umnexo directo entre a vantagem fiscal concedida e o imposto já cobrado sobre os lucros distribuídos, acabando por concluir que a mesma não é proporcional, porquanto dá relevo ao nível de tributação efectiva sofrido pelos lucros dos quais resultam os dividendos pagos por subsidiárias estrangeiras, e que pode ser inferior à taxa nominal prevista, quando tal ponderação não é relevante no caso do método da isenção, que funciona como um crédito de imposto com referência à taxa de tributação nominal.

Ou seja, quando a taxa de tributação nominal sobre os lucros das sociedades de onde provêm os dividendos distribuídos seja mais elevada do que a taxa de tributação efectiva daqueles mesmos lucros, o método da imputação produz um resultado mais prejudicial.

Note-se, a este respeito, que o TJ conclui, também, que a legislação nacional é compatível com o Direito da União, ainda que a aplicação de métodos distintos conduza a encargos fiscais distintos, se também o método da imputação basear o cálculo do crédito de imposto na taxa nominal de imposto a que estão sujeitos os lucros de que são distribuídos os dividendos.

No que respeita à segunda questão colocada, o TJ conclui, peremptoriamente, que as respostas dadas no Processo C-446/04 se mantêm, independentemente das novas condições agora colocadas pelo tribunal de reenvio.

E isto, no primeiro caso, porque o que releva é que os lucros distribuídos tenham sido sujeitos ao imposto sobre as sociedades e, no segundo caso, porque, de outra forma, não seria levado em consideração, como o exige o Direito da União, o imposto sobre as sociedades pago no Estado-Membro de que provêm os dividendos.

No que respeita à terceira questão, o TJ conclui que o sujeito passivo pode propor uma acção de reembolso do imposto pago em excesso, porquanto o mesmo se mostra indevido nos termos anteriormente referidos. Quanto à quarta questão relativa à susceptibilidade de aplicação do artigo 63.º do TFUE, o TJ reafirma a sua jurisprudência quanto à distinção do âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento e da liberdade de

circulação de capitais. Note-se que este enquadramento é relevante, uma vez que, ao contrário do que sucede com a livre circulação de capitais, o Tratado não estende a liberdade de estabelecimento aos países terceiros.

Neste sentido, esclarece o TJ que uma legislação aplicável apenas às participações que permitam exercer uma influência decisiva sobre uma sociedade, está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º relativo à liberdade de estabelecimento. Por outro lado, se a referida legislação for, também, aplicável a participações efectuadas com um intuito de investimento, sem intenção de influenciar a gestão, a mesma deve ser examinada à luz da do direito à livre circulação de capitais.

Assim, conclui o TJ que, se a legislação do Estado Membro relativa à atenuação da dupla tributação económica de dividendos distribuídos não for exclusivamente aplicável a situações de controlo da sociedade participada, poder-se-á aplicar o artigo 63.º, relativo à livre circulação de capitais, para pôr em causa a conformidade desta legislação com o Direito da União, mesmo que a sociedade que distribui os dividendos seja residente em um Estado Terceiro.

Quanto à derradeira questão, esclarece o TJ que o direito, de acordo com o qual o montante de ACT pago pode ser imputado a filiais não residentes que sejam tributadas no Reino Unido, sobre os lucros que aí tenham realizado, não pode ser estendido às sociedades não residentes que não estão sujeitas a imposto no Reino Unido. Com efeito, tal alargamento poderia conduzir ao reembolso do excedente de imposto no Reino Unido privando este Estado do direito de cobrar um imposto adicional pelos dividendos de origem estrangeira, pagos a partir de lucros que estão sujeitos a uma taxa de tributação nominal inferior à aplicável no Reino Unido, comprometendo, desta forma, uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros.

DECISÃO

Tendo em conta a análise efectuada, o TJ acaba por decidir que, no caso presente, a legislação nacional viola o Direito da União na medida em que, da aplicação dos diferentes métodos, resulte um encargo fiscal mais oneroso no caso de dividendos pagos por entidades não residentes, mantendo-se as conclusões a que se chegou no Processo C-446/04, ainda que sobre as novas condições. Adicionalmente, estabelece o TJ que os contribuintes lesados poderão solicitar, judicialmente, o reembolso do imposto pago, indevidamente, em excesso, sendo ainda possível invocar a liberdade de circulação de capitais quando, estando envolvidos países terceiros, a legislação nacional não se aplique exclusivamente a situações de participações que confirmam o controlo da sociedade participada. Por último, conclui o TJ que o crédito de ACT não deverá ser concedido a subsidiárias que não estejam sujeitas a imposto no Reino Unido.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Como já se tinha verificado na decisão proferida no Processo C-446/04, este acórdão refere-se a um sistema de tributação específico que vigorava, à data dos factos, no Reino Unido, e que não tem paralelo em Portugal, pelo que, tendo em conta a extensa jurisprudência do TJ em matéria de liberdades fundamentais, qualquer extrapolação para o sistema jurídico nacional falece pela inexistência de base de comparação aplicável.

Em qualquer caso, esta jurisprudência parece deixar claro que a legislação portuguesa, nomeadamente o artigo 51.º do Código do IRC, não pode ser analisada à luz da liberdade de circulação de capitais, porquanto a norma se refere apenas a participações que confirmam algum controlo na entidade participada, como o revela a exigência de uma participação mínima de 10%.

2. Número do processo: C-207/11

Nome: 3D I Srl

Data: Acórdão de 19 de Dezembro de 2012

Assunto: Diferimento de tributação de mais-valias realizadas no momento de uma operação de entradas de activos

FACTOS

A 3D I, sociedade com sede em Itália, no âmbito de uma operação de entrada de activos, contribui com um ramo da sua actividade, para uma empresa com sede no Grão-Ducado do Luxemburgo em contrapartida de uma participação sob a forma de acções desta última sociedade. Estas participações foram inscritas no balanço da 3D I por um valor superior ao valor fiscal do ramo de actividade objecto da entrada.

Nos termos da legislação italiana, a 3D I optou pela possibilidade de pagar um imposto substitutivo sobre mais-valias, à taxa de 19%, ou, ao invés, aplicar o regime da neutralidade da entrada de activos, sob a condição de inscrever no seu balanço uma reserva específica, no montante da mais-valia apurada no quadro da referida entrada.

Tendo tomado conhecimento do acórdão do TJ X e Y (C-436/00), a 3D I requereu à Administração tributária o reembolso do montante pago, uma vez que, de acordo com o seu entendimento, o requisito de inscrição no balanço de uma reserva específica é contrária ao Direito da União.

Tendo dúvidas quanto à compatibilidade daquela norma com o Direito da União, a *Commissione tributaria regionale di Milano* decidiu suspender a instância, e remeter ao TJ a seguinte questão prejudicial:

A obrigatoriedade de inscrição de um fundo de reserva específico de valor correspondente à mais-valia decorrente da operação de entrada de activos, por forma a que seja aplicável o regime da neutralidade fiscal em relação às participações atribuídas como decorrência da operação está em contradição com a Directiva Fusões-Cisões?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Neste específico caso, refere o TJ que a directiva 90/434 prevê um regime de adiamento da tributação das mais-valias limitadas aos bens objeto da entrada, o qual, evitando que a entrada da atividade dê lugar, por si

mesma, a uma tributação, protege os interesses financeiros do Estado da sociedade contribuidora, garantindo que as mais-valias são tributadas no momento da sua realização efectiva. Com efeito, refere o TJ que a directiva não rege, a questão de saber qual o valor que a sociedade contribuidora deve atribuir aos títulos representativos do capital social da sociedade beneficiária, que recebe como contrapartida da entrada.

Conclui assim o TJ que a directiva concede aos Estados uma margem de manobra que lhes permite subordinar, ou não, a neutralidade fiscal de que beneficia a sociedade contribuidora, a condições de avaliação dos títulos recebidos como contrapartida, como a continuidade dos valores fiscais, desde que estas condições não impliquem que a atribuição destes títulos no momento da entrada de activos gere, por si própria, uma tributação das mais-valias relativas a estes.

No que diz respeito à situação em causa no processo principal, o TJ considerou que a legislação italiana permitiu à 3D I atribuir aos títulos recebidos, como contrapartida da entrada, o valor que tinha a actividade objecto da entrada, antes da operação, beneficiando, assim, do adiamento da tributação das mais-valias relativas a estes títulos, ainda que sujeitando-a a uma condição que é compatível com a referida Directiva.

DECISÃO

Tendo em conta o exposto, o TJ considerou que a Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe, a que o regime de neutralidade fiscal numa operação de entrada de activos, e em relação à tributação da sociedade contribuidora pela mais-valia resultante desta entrada, fique sujeita à condição de que a referida sociedade contribuidora inscreva, no seu balanço, uma reserva específica, no montante da mais-valia apurada no quadro da referida entrada.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

No que respeita ao regime fiscal aplicável, em Portugal, às participações adquiridas, pela sociedade contribuidora, na sociedade beneficiária, em consequência da operação de entrada de activos, o número 5 do artigo 74.º do Código do IRC prevê a não tributação de uma eventual mais-valia desde que o valor de aquisição dessas participações, na sociedade contribuidora, seja contabilizado pelo valor líquido contabilístico aceite para efeitos fiscais dos elementos do activo e do passivo transferidos.

Ou seja, embora não se imponha, como acontecia, à data dos factos, com a legislação italiana, que seja constituída uma reserva específica pelo valor dessa mais-valia, o regime fiscal português impõe, na linha da Directiva Fusões-Cisões, que o regime da neutralidade fiscal apenas se aplica, também neste caso, caso não seja efectuado o *step-up* do valor das participações, em relação ao valor dos activos e passivos transferidos.

3. Número do processo: C-371/11

Nome: Punch Graphix Prepress Belgium NV

Data: Acórdão de 18 de Outubro de 2012

Assunto: Interpretação da Directiva 90/435/CEE – Clarificação de conceito de dissolução na directiva das fusões e liquidação na directiva Mãe- filhas.

FACTOS

Na sequência de uma operação de fusão por incorporação, onde as sociedades incorporadas foram dissolvidas sem serem liquidadas, cedendo a totalidade do seu património à sociedade incorporante – que já detinha 100% das sociedades incorporadas –, a Punch graphix, na qualidade de sociedade incorporante, realizou uma mais-valia de € 10 669 985,69 que, em princípio, poderia ser deduzida ao seu lucro tributável.

Não obstante, no exercício de 2002, a base tributável da Punch Graphix foi só de € 8 206 489,70, de forma que a diferença não pôde ser deduzida no ano de 2002.

Não tendo deduzido a mais-valia excedente nesse ano, nem em 2003, apresentou, em 2007, um pedido de desagravamento oficioso por dupla tributação que foi indeferido, bem como as subseqüentes tentativas de contestar a impossibilidade de reportar estas perdas.

Por fim, concluiu o *hof van beroep te Gent* (tribunal de reenvio), que, apesar de o regime belga de dedução dos “rendimentos definitivamente tributados” violar o artigo 4.º, número 1, da Directiva 90/435, na medida em que não permite reportar para exercícios contabilísticos posteriores o montante da dedução dos “rendimentos definitivamente tributados”, o que estava em causa no processo principal era a questão de saber se o regime interno belga, que considerava a fusão em causa como uma “liquidação”, poderia ser tomado em consideração para interpretação do conceito de fusão, nos termos e para os efeitos da Directiva 90/435, uma vez que a referida Directiva não contempla uma definição desse conceito.

Nestas condições, foi suspensa a instância e submetido ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

Podem as autoridades fiscais nacionais excluir a aplicação da Directiva 90/435 com base em uma disposição do direito interno que equipara uma fusão mediante incorporação, na qual não há qualquer liquidação da sociedade afiliada, a uma fusão na qual, de facto, há realmente liquidação da sociedade afiliada?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJ esclarece que, embora a Directiva 90/435 não defina o conceito de liquidação, de acordo com a Directiva 90/434, uma “fusão” é definida como sendo uma operação pela qual *“uma sociedade transfere, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do activo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social”*.

De acordo com o TJ, embora esta definição conste de uma Directiva diferente daquela que se pretende interpretar, ambas as Directivas foram apresentadas no mesmo dia, tendo objectivos comuns e complementando-se mutuamente.

Neste sentido, o TJ considera que o conceito de fusão tem, no âmbito do Direito da União, um significado próprio pelo que a utilização do direito interno para a sua interpretação, em particular neste caso, se revela inadmissível, pelo que a dissolução de uma sociedade no quadro de uma fusão por incorporação não deverá ser considerada uma “liquidação”, não se verificando por isso a excepção prevista no artigo 4.º da Directiva 90/435 devendo, por isso, ser aplicáveis os benefícios constantes da mesma.

DECISÃO

O conceito de “liquidação”, que figura no artigo 4.º, número 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que a dissolução de uma sociedade no quadro de uma fusão por incorporação não pode ser considerada como uma liquidação.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

O presente acórdão, embora não tenha, actualmente, um impacto directo na legislação portuguesa, vem esclarecer que os conceitos contidos nas Directivas Europeias têm, em princípio um sentido próprio que não é susceptível de ser alterado pela legislação de cada Estado-Membro, resultando, ainda deste acórdão, que o Direito da União deve ser visto como um todo integrante e interdependente, pelo que as normas constantes de um acto normativo podem ser interpretadas por normas constantes de outros, conquanto tal resulte do próprio contexto.

4. Número do processo: C-387/11

Nome: Comissão Europeia vs Reino da Bélgica

Data: Acórdão de 25 de Outubro de 2012

Assunto: Incumprimento de Estado – Discriminação de sociedades de investimento não residentes relativamente ao regime de tributação dos rendimentos de capitais e de valores mobiliários.

FACTOS

Considerando que as regras de tributação dos rendimentos de capitais e de rendimentos de valores mobiliários das sociedades de investimento não residentes que não disponham de um estabelecimento estável no território belga são menos favoráveis do que as relativas à tributação dos rendimentos das sociedades de investimento estabelecidas na Bélgica, por estas últimas terem a possibilidade de imputar o imposto retido na fonte no imposto sobre as sociedades, ou receber a diferença entre o montante da retenção na fonte e o imposto efectivamente devido, a Comissão enviou às autoridades belgas, em primeiro lugar, uma notificação

para cumprir com o Direito da União, e depois, um parecer fundamentado, assinalando a incompatibilidade desta legislação com os artigos 49.º TFUE, 54.º TFUE e 63.º TFUE.

Não tendo ficado satisfeita com a resposta dada pelas autoridades belgas, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

APRECIACÃO DO TRIBUNAL

A título preliminar, o TJ esclareceu que a legislação em causa é susceptível de restringir tanto a liberdade de estabelecimento, como a liberdade de circulação de capitais, pelo que apreciou as disposições nacionais à luz de ambos os preceitos.

De seguida, clarificou o TJ que é manifesta a existência de uma restrição na legislação belga, na medida em que a legislação fiscal belga institui um tratamento fiscal desfavorável dos rendimentos de capitais e de valores mobiliários recebidos pelas sociedades de investimentos não residentes que não disponham de um estabelecimento estável na Bélgica, relativamente aos recebidos pelas sociedades de investimento residentes na Bélgica ou pelas sociedades não residentes que ali disponham de um estabelecimento estável.

Por outro lado, e ao contrário do que havia sido sustentado pela Bélgica, a situação de uma sociedade de investimento residente e de uma não residente são comparáveis, uma vez que a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só as sociedades residentes mas também as sociedades não residentes, relativamente aos rendimentos que recebam de uma sociedade residente, a situação das referidas sociedades não residentes assemelha-se à das sociedades residentes, já que é o próprio Estado-Membro a criar o risco de tributação em cadeia ou de dupla tributação.

No fundo, conclui o TJ que as sociedades não residentes beneficiárias desses rendimentos no que respeita ao risco de tributação em cadeia dos rendimentos de capitais e dos rendimentos de valores mobiliários, encontram-se numa situação comparável à das sociedades residentes, pelo que as sociedades beneficiárias não residentes não podem ser tratadas de forma diferente das sociedades beneficiárias residentes.

Por outro lado, relativamente ao argumento sustentado pela Bélgica, de acordo com o qual, as sociedades de investimento residentes estão sujeitas a uma contribuição especial a que as não residentes não estão sujeitas, esclarece o TJ, que um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser considerado compatível com o direito da União pelo facto de existirem outras vantagens, mesmo admitindo que essas vantagens existam de facto.

Neste sentido, e rejeitando também o argumento de acordo com o qual a aplicação dos mecanismos de prevenção da dupla tributação convencionais permitem a neutralização da diferença de tratamento ocorrida na Bélgica, e bem assim, o argumento de acordo com o qual a Bélgica estabelece uma comparação entre as sociedades de investimento não residentes e os fundos de investimento, o TJ conclui que a diferença de

tratamento dos rendimentos, consoante os mesmos são distribuídos a sociedades de investimento residentes ou a sociedades não residentes, é susceptível de dissuadir as sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros de efectuar investimentos na Bélgica, podendo, também, constituir um obstáculo à obtenção de capitais pelas sociedades residentes junto de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros.

No que diz respeito às justificações apresentadas pela Bélgica, considerou o TJ que, os Estados-Membros não podem invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros para justificar a tributação das sociedades beneficiárias estabelecidas noutro Estado-Membro, quando tenham optado por não tributar as sociedades beneficiárias estabelecidas no seu território relativamente a determinado tipo de rendimentos. Adicionalmente, sendo pacífico que as sociedades de investimento não residentes não podem, em caso algum, beneficiar da isenção dos rendimentos de capitais e de valores mobiliários no tocante aos rendimentos que recebem de sociedades belgas nem da imputação da retenção do imposto na fonte ou do respectivo reembolso, são irrelevantes as garantias em matéria de controlo fiscal que possam apresentar.

DECISÃO

O TJ decidiu, por isso, que, ao manter regras diferentes para a tributação dos rendimentos de capitais e de valores mobiliários consoante sejam recebidos por sociedades de investimento residentes ou sociedades de investimento não residentes que não disponham na Bélgica de um estabelecimento estável, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE e, bem assim, dos artigos 31.º e 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A jurisprudência estabelecida neste acórdão torna-se particularmente relevante quanto ao facto de fortalecer a análise que é feito pelo TJ no que respeita ao teste da comparabilidade levado a cabo nas decisões baseadas na (suposta) violação das liberdades fundamentais. Na verdade, ao estabelecer que uma entidade residente e uma entidade não residente sem estabelecimento estável estão, na situação descrita no Processo, em situação comparável o TJ impõe um ónus extra sobre os Estados-Membros no sentido de garantir que a legislação nacional não cria, por via das condições impostas a nível doméstico ou convencional, diferenciações nos regimes de tributação aplicáveis a entidades de outros Estados-Membros – ou até de Estados terceiros –, quando comparados com entidades residentes.

5. Número do processo: C-603/10

Nome: Pelati d.o.o.

Data: Acórdão de 18 de Outubro de 2012

Assunto: Interpretação da Directiva – Legislação que subordina a concessão de benefícios da Directiva 90/434/CEE à obtenção de uma autorização.

FACTOS

No seguimento de uma operação de cisão, a Pelati apresentou um pedido de aplicação do regime de neutralidade fiscal por ocasião da cisão, conforme previsto na Directiva 90/434/CE. Este pedido foi indeferido com fundamento na não apresentação do pedido no prazo de 30 dias antes da realização da transformação pretendida, conforme exigido pela legislação nacional.

Alegando que a caducidade que lhe é oposta enquanto sanção pela inobservância do prazo de 30 dias estabelecido na legislação nacional é contrária à Directiva 90/434/CE e, bem assim, que a observância desse prazo não depende inteiramente da sociedade tributada, dado que é a data de inscrição da modificação estatutária no registo das sociedades comerciais pela jurisdição competente que determina a data em que o referido prazo expira, a Pelati contestou judicialmente esta decisão.

Na sua análise o *Upravno sodišče Republike Slovenije* decidiu suspender a instância e submeter ao TJ a seguinte questão prejudicial:

Deve o disposto no artigo 11.º da Directiva 90/434/CE ser interpretado no sentido de que obsta a uma regulamentação nacional que subordina a concessão de um benefício fiscal a uma sociedade comercial que pretenda proceder a uma cisão à apresentação, dentro do prazo, de um pedido de emissão de uma autorização de reconhecimento dos benefícios fiscais decorrentes da cisão e nos termos da qual o sujeito passivo do imposto perde automaticamente, pelo decurso do prazo, os benefícios fiscais previstos na legislação nacional?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

No que diz respeito ao mérito da causa, o TJ optou por seguir jurisprudência assente, nos termos da qual, não havendo regulamentação da União na matéria, as modalidades processuais destinadas a salvaguardar os direitos que para os particulares decorrem do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro.

Não obstante, estas disposições processuais não poderão ser menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e não poderão tornar impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efectividade).

No que diz respeito ao princípio da equivalência, o TJ não dispunha de nenhum elemento que lhe permitisse duvidar da conformidade de uma regulamentação como a que está em causa com este princípio.

No que diz respeito ao princípio da efectividade, o TJ determinou que a legislação nacional em causa não é, à partida, susceptível de tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos que decorrem do direito da União para o sujeito passivo.

Não obstante, considerou ainda que, embora um prazo de caducidade como o que está em causa no processo principal não seja, em si, contrário ao princípio da efectividade, não se pode excluir que, nas circunstâncias específicas do processo em causa, as modalidades de aplicação desse prazo possam provocar uma violação do referido princípio, nomeadamente, pelo facto de o prazo de 30 dias não depender do sujeito passivo e não preencher, por isso, as exigências de segurança jurídica, pelo que remeteu a verificação, em concreto, dessa questão, ao tribunal de reenvio.

DECISÃO

O TJ decidiu no sentido de a Directiva 90/434/CEE do Conselho, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, cabendo ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as modalidades de aplicação desse prazo, mais concretamente a determinação do início do mesmo, são suficientemente precisas, claras e previsíveis para permitir aos sujeitos passivos conhecer os seus direitos e certificar-se de que estes são susceptíveis de beneficiar dos benefícios fiscais previstos pelas disposições da referida directiva.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Nos termos do regime português, as operações previstas naquela Directiva (cfr. artigos 73.º e seguintes do Código do IRC) não requerem, para aplicação do regime da neutralidade fiscal, qualquer autorização prévia, ou formalismo idêntico, por parte da Administração tributária.

Não obstante, quando, no âmbito de uma operação de reestruturação como aquelas previstas na referida Directiva, se pretenda a transmissão, em conjunto com os activos e passivos alvo da operação, de prejuízos fiscais, essa transmissão fica dependente de autorização a ser concedida pelo Ministro das Finanças, devendo ser seguido o procedimento previsto no artigo 75.º do Código do IRC para o efeito.

Ainda que se admita que este requisito – de autorização do Ministro das Finanças – não existe no caso de transmissão de prejuízos a outras entidades, nas outras ocasiões em que tal é permitido no âmbito do Código do IRC, assim se podendo arguir a violação do princípio da equivalência, e que sempre teria que ser fundado na existência de uma situação análoga àquelas descritas na Directiva, a verdade é que a questão particular da transmissibilidade dos prejuízos fiscais é regulada, naquela Directiva, apenas como uma faculdade que é concedida aos Estados-Membros pelo que parece ser de aceitar, à luz do Direito da União, a condição exigida pela legislação nacional a este respeito.

6. **Número do processo:** C-550/11
Nome: PIGI – Pavleta Dimova ET
Data: Acórdão de 4 de Outubro de 2012
Assunto: Interpretação de Directiva do IVA – Regularização da dedução de IVA por furto de mercadorias.

FACTOS

Na sequência de um controlo efectuado pela Administração tributária búlgara, foi proposta uma rectificação ao IVA a pagar pela sociedade PIGI, tendo por base o entendimento de acordo com o qual a referida sociedade era devedora, em relação ao período em que determinados bens foram furtados, do montante de IVA equivalente ao deduzido a montante.

Neste âmbito, a sociedade PIGI alegou que as mercadorias às quais dizia respeito a liquidação adicional de imposto tinham desaparecido na sequência de um furto nas instalações dessa sociedade, tendo sido, na sequência desse furto, apresentada queixa contra desconhecidos na esquadra da polícia.

Muito embora a Administração tributária búlgara tenha considerado que nos termos da legislação nacional em vigor, o sujeito passivo não está obrigado a regularizar o imposto deduzido a montante sobre os bens desaparecidos por força maior, considerou que, no caso em apreço, existia fundamento de regularização, uma vez que a regularização da dedução de IVA suportado a montante não é excluída em caso de furto de mercadorias.

Inconformada com esta decisão, a PIGI recorreu sucessivamente para tribunal superior, o qual decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

A directiva do IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a disposições nacionais, que exigem, quando se constate que faltam bens sujeitos a IVA, a regularização da dedução deste imposto suportado a montante no momento da compra desses bens, numa situação em que os bens foram furtados ao sujeito passivo e o autor do furto não foi identificado?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça começa por esclarecer que o direito à dedução se constitui no momento da entrega da mercadoria, sendo o critério determinante para a dedutibilidade do IVA pago a montante, a utilização que é dada aos bens ou serviços adquiridos, ou a que lhes é destinada.

Paralelamente, os mecanismos da regularização do IVA têm por objectivo aumentar a precisão das deduções de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efectuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito a dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. Uma dedução deverá ser regularizada quando não pode ser estabelecida uma relação estreita e directa entre o direito à dedução do IVA suportado a montante e a utilização dos bens e serviços objecto das operações tributadas a jusante.

No que diz respeito, em concreto, ao caso em apreço, esclarece o Tribunal de Justiça que a Directiva estabelece a regra geral, de acordo com a qual, uma vez que um bem furtado deixa de poder ser utilizado pelo

sujeito passivo para as operações tributadas a jusante, o furto constitui uma dessas alterações e implica, em princípio, a regularização da dedução do IVA suportado a montante.

Não obstante, a directiva prevê uma excepção a este princípio, no caso de “roubo devidamente comprovado”. Porém, esta excepção é facultativa, podendo, ou não, ser adoptada pelos Estados-membros.

Assim, conclui o Tribunal que os Estados-Membros têm o direito de prever a regularização da dedução do IVA suportado a montante em todos os casos de furto de bens que confirmam direito a dedução deste imposto.

No caso em apreço, o Tribunal considera que a Bulgária optou por prever (legitimamente), na sua legislação nacional, a obrigação de regularização da dedução do IVA suportado a montante, mesmo nos casos de furto.

No que diz respeito ao facto de a legislação nacional não fazer referência ao conceito de furto, esclarece o Tribunal que os Estados-membros estão habilitados a empregar os termos que considerarem mais adequados. Neste caso, o Tribunal equiparou furto à “falta” dos bens em causa, expressão utilizada na legislação nacional, considerando que não se verificava a hipótese de “desaparecimento de um bem causado por um caso de força maior”, situação em que a legislação nacional excluía a obrigação de regularização.

DECISÃO

Concluiu assim o Tribunal, que a Directiva do IVA não se opõe a disposições fiscais nacionais, que exigem – quando se constate que faltam bens sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado –, a regularização da dedução deste imposto suportado a montante no momento da compra desses bens numa situação em que os bens foram furtados ao sujeito passivo e o autor do furto não foi identificado, uma vez que esta é uma faculdade prevista na própria directiva.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Este Acórdão clarifica que os Estados-Membros têm o direito de obrigar os sujeitos passivos a procederem à regularização de IVA deduzido com respeito a bens furtados, ou, ao invés, não permitirem a referida regularização.

7. **Número do Processo:** C-224/11
Data: 17 de Janeiro de 2013
Nome: BGŻ Leasing sp. Zo.o. contra Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Assunto: IVA – Locação financeira

FACTOS

No âmbito do exercício da sua actividade – locação financeira – a BGŻ Leasing sp. Zo.o (doravante, BGŻ Leasing) exige ao locatário, para além da renda, o pagamento de outras despesas e encargos relacionados com o objecto de locação. Em concreto, a BGŻ Leasing oferece a possibilidade aos seus clientes de segurar o bem objecto da locação, subscrevendo um seguro que é, posteriormente, facturado aos clientes.

A Direcção de Serviço de Finanças (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) considerou que a prestação de cobertura de seguro constituía uma prestação de serviços acessória ao serviço de locação financeira e, como tal, deveria ser, também, sujeita a IVA.

A BGŻ Leasing interpôs recurso desta decisão para o Tribunal Administrativo competente, o qual considerou, com base na Directiva do IVA, que estaria em causa somente uma única prestação, a qual não deveria ser artificialmente decomposta, sob pena de se alterar a funcionalidade do sistema deste imposto.

A BGŻ Leasing recorreu desta decisão para o Supremo Tribunal Administrativo, o qual, por sua vez, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais.

A primeira questão colocada pelo Tribunal de reenvio prende-se com a necessidade de saber se as operações de locação financeira e de seguro devem ser consideradas como uma única prestação de serviços para efeitos de IVA.

A segunda questão, parte da hipótese de que as prestações de serviços aqui em causa são distintas, procurando determinar-se se a operação de refacturação do custo do seguro está abrangida pela isenção de IVA.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Primeira Questão

Com base em jurisprudência já proferida, o Tribunal começa por recordar que as prestações de serviços devem ser entendidas como distintas e independentes.

Neste âmbito, para determinar se estamos perante uma prestação única ou várias prestações distintas para efeitos de IVA, o Tribunal salienta que não existe uma regra absoluta e que, sobretudo, devem ser tidos em conta os elementos característicos da operação em causa.

O Tribunal de Justiça refere ainda que, no âmbito da cooperação instituída pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia, é da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se o sujeito passivo, no caso concreto, fornece uma prestação única. Contudo, caberá, também, ao Tribunal fornecer, aos órgãos jurisdicionais de cada país, todos os elementos interpretativos do Direito da União Europeia que possam ser úteis para a decisão do processo em causa.

No caso ora em apreço, o Tribunal caracteriza a operação da seguinte forma:

- Uma prestação de locação financeira, convencionada entre as partes; e
- Uma prestação de seguro do bem objecto da locação, em que o locador subscreve esse seguro, junto de um segurador e, que o custo advém de tal operação é refacturado ao locatário, por um montante que se mantém inalterado.

Para se determinar se estes elementos constituem uma operação única para efeitos de IVA, há que ter em conta se esses elementos são susceptíveis de serem fornecidos conjuntamente, sendo que neste caso concreto, existe um nexo entre a prestação de serviço e o seguro do bem subjacente à mesma.

Não obstante, o Tribunal revela que esse nexo não deverá bastar para determinar a existência de uma operação única em termos de IVA, dado que a prestação de seguro apresenta sempre um nexo com o bem que visa cobrir, tendo em consideração a sua natureza. Nestas circunstâncias, se todas as prestações de seguro tivessem sujeitas a IVA, poderia ser colocada em causa a própria Directiva Comunitária, quanto á isenção das operações de seguro.

O Tribunal de Justiça recorda, ainda, em que termos é que uma prestação deverá ser considerada acessória relativamente a uma prestação principal, colocando o tónico na necessidade de aquela não constituir um fim em si mesma, mas sim um meio de beneficiar, nas melhores condições, o serviço principal do prestador.

Por outro lado, o Tribunal alerta para a possibilidade de as modalidades de facturação e de preços praticados pelas prestadoras de serviços poderem revelar indícios quanto à unicidade da prestação.

No caso em análise, o Tribunal entendeu que apesar da faculdade conferida ao locador de poder resolver o contrato de locação, por virtude do incumprimento do locatário e com isso, visar também os prémios de seguro relativos ao bem em causa, tal circunstância não determina objectivamente que as operações distintas aqui em causa se possam configurar numa prestação única.

Desta forma, a prestação de seguro que se define por ser uma prestação independente e um fim em si para o locatário não poderá ser qualificada como despesa acessória a uma locação financeira e, com isso, ser tida em conta para o cálculo do valor tributável desta última. Assim, as despesas com o seguro revelar-se-ão a contrapartida do seguro relativamente ao bem da locação, ao invés de serem a contrapartida da própria locação financeira.

O Tribunal de Justiça conclui, assim, que as prestações de serviços de locação financeira e a prestação de serviço de seguro relativamente ao bem em causa devem, em princípio, ser consideradas operações distintas e independentes para efeitos de IVA. Acrescenta, ainda, que cabe ao Tribunal de reenvio, com base nas circunstâncias específicas do processo principal, determinar se as operações em causa deverão ser consideradas operações distintas, ou operações únicas.

Segunda Questão

No que respeita ao alcance da isenção aplicável aos seguros, o Tribunal entende que a interpretação neste domínio deverá ser feita em sentido estrito, dado que as isenções previstas na Directiva do IVA constituem um desvio ao princípio da neutralidade.

O Tribunal de Justiça acrescenta, ainda, que a Directiva do IVA não determina o que são “operações de seguro”, sendo determinado pela própria jurisprudência a abrangência do conceito. Neste sentido, o Tribunal considera que mesmo as situações de concessão de seguro por um sujeito passivo que não seja segurador, mas que num âmbito colectivo, fornece aos seus clientes essa cobertura, por intermédio de uma seguradora, poderão incluir-se no disposto da Directiva com referência à isenção em matéria de IVA,

Nestes termos, o Tribunal salienta que a prestação de seguro em causa no processo principal não poderá ser sujeita a IVA pelo simples facto de ser refacturada aos seus clientes, uma vez que a prestação se mantém inalterada, sendo a quantia refacturada a contrapartida do referido seguro. Todavia, o Tribunal não deixa de sublinhar a necessidade de essa refacturação ter que ser feita na medida exacta do custo do seguro realizado pelo locador ao locatário.

DECISÃO

A prestação de serviço de locação financeira e de uma prestação de serviço de seguro relativamente ao objecto da locação deverão ser consideradas prestações distintas e independentes para efeitos de IVA. Caberá contudo, ao Tribunal de reenvio, tendo em conta as circunstâncias específicas do processo principal, ponderar se as operações estarão ligadas entre si, considerando-as como uma prestação única, ou como prestações independentes.

Quando o próprio locador segura o bem objecto da locação e, posteriormente, refactura esse custo, na sua medida exacta, ao locatário, esta operação constitui uma operação isenta nos termos da Directiva Comunitária de IVA.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribuiu para clarificar quais os critérios que devem ser utilizados para qualificar operações relacionadas como independentes ou únicas e, bem assim, para clarificar o âmbito de aplicação da isenção aplicável às operações de seguro.

- 8. Número do Processo:** C-301/11
Data: 31 de Janeiro de 2013
Nome: Comissão Europeia contra os Países Baixos
Assunto: Exit taxes e tributação de mais-valias não realizadas

FACTOS

De acordo com a legislação dos Países Baixos, uma empresa que transfira a sua residência para outro Estado-Membro fica imediatamente sujeita a imposto sobre as mais-valias, ainda que não realizadas, no momento e por ocasião dessa transferência.

Na sequência da jurisprudência constante do TJUE, a Comissão intentou uma acção de incumprimento tendo em vista a condenação dos Países Baixos por violação da liberdade de estabelecimento.

APRECIACÃO DO TRIBUNAL

A Comissão Europeia não contesta o direito de os Estados-Membros tributarem as mais-valias geradas no seu território.

No entanto, na sequência do acórdão proferido no caso National Grid Indus (C-371/10), a Comissão recorda o artigo 49.º do TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro que aplique um imposto sobre as mais-valias não realizadas, quando a empresa, em razão da sua transferência para outro Estado-Membro, deixe de ser tributada no primeiro Estado-Membro.

Todavia, o artigo em causa já se opõe à legislação que exige a tributação imediata das mais-valias não realizadas, no momento da transferência da residência de uma sociedade para outro Estado-Membro.

Tendo em conta que os Países Baixos não contestaram, na sequência do acórdão proferido no caso C-371/10, as alegações da Comissão, comprometendo-se a rectificar a legislação nacional em causa, o Tribunal reconhece que a argumentação da Comissão deve ser acolhida.

DECISÃO

O TJ decidiu que o artigo 49.º TFUE se opõe a uma legislação nacional que impõe um imposto imediato sobre as mais-valias não realizadas, no momento em que uma sociedade transfira a sua residência fiscal para outro Estado-Membro.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão é proferida, sem surpresas, na sequência da decisão no processo de incumprimento C-38/10, que opôs a Comissão a Portugal, relativamente aos actuais artigos 83.º a 85.º do Código do IRC.

Também nesse caso as normas portuguesas foram consideradas contrárias ao Direito da União por imporem uma tributação imediata à saída, das mais-valias não realizadas.

Curiosamente, e ao contrário do que sucedeu no caso C-38/10, o Tribunal não faz, agora, qualquer menção à possibilidade de os Estados-Membros imporem, no caso de deferimento da tributação, a necessidade de prestação de garantias ou do pagamento de juros.

Nesta medida, e tendo em conta que estas possibilidades estão previstas na autorização legislativa concedida ao Governo para adaptar os referidos artigos em conformidade com a decisão proferida no processo C-38/10, sempre importará perceber se a projectada alteração poderá, ou não, trazer problemas adicionais de compatibilidade da legislação portuguesa com o Direito da União.

9. Número do Processo: C-642/11

Data: 31 de Janeiro de 2013

Nome: Stroy trans EOOD

Assunto: IVA – Direito a dedução – Menção do IVA na factura – Existência de uma operação tributável

FACTOS

A Stroy trans EOOD (doravante, Stroy) é uma empresa especializada na prestação de serviços mecanizados que, em 2009, deduziu o IVA pago a montante resultante de várias facturas ao fornecimento de combustível, emitidas pela Hadzhi 98 EOOD e por Dieseltrans-73 EOOD.

Após o controlo feito pela Administração Fiscal, junto dessa sociedade e dos seus fornecedores, foi por esta considerado que os documentos apresentados não revelavam o percurso dos bens transaccionados e que não tinha existido a efectiva entrega dos mesmos, não estando reunidas as condições necessárias para a dedução do IVA a montante por parte da Stroy trans.

A Stroy trans contestou a liquidação que resultou de tal entendimento, alegando que a existência da entrega efectiva dos bens é demonstrada pelo aviso rectificativo de tributação dirigido ao fornecedor Dieseltrans-73 EOOD, dado que a Administração Fiscal não rectificou, nesse aviso, o IVA a montante declarado por esse fornecedor.

O Tribunal de reenvio, dada a factualidade subjacente, submeteu duas questões prejudiciais ao TJ.

A primeira questão levantada procura saber se o IVA mencionado numa factura, por uma pessoa, é por ela devido, independentemente da existência dessa operação tributável.

Quanto à segunda questão, o tribunal de reenvio pretende saber se os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da confiança legítima deverão ser interpretados no sentido de que se opõem ao facto de que seja negado, ao destinatário de uma factura, a possibilidade de deduzir o IVA a montante, quando haja aviso rectificativo dirigido ao emitente da factura em que o IVA foi corrigido.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Primeira questão

O TJ conclui, neste âmbito, que atentas as disposições que determinam que o IVA liquidado é sempre devido, não existe obrigação por parte da Administração Fiscal de verificar se o IVA facturado e declarado corresponde a operações tributáveis efectivamente realizadas. Em sentido idêntico, não se poderá entender que, por não ter sido corrigido o IVA declarado pelo emitente da factura, a Administração reconheça, dessa forma, que as facturas correspondem a operações tributáveis.

Segunda Questão

Relativamente à segunda questão, o TJ começa por reconhecer que o princípio da neutralidade fiscal é assegurado, tendo em conta a faculdade de os Estados-Membros poderem corrigir o imposto devidamente documentado, através da demonstração da boa-fé do emitente da factura, ou quando, em tempo útil, tiver sido eliminado o risco de perdas fiscais.

Desta forma, o princípio da neutralidade fiscal não se opõe à recusa de dedução, como no caso em análise, sendo que a mesma tem por fundamento o combate à fraude, à evasão fiscal e a eventuais abusos, onde caberá aos tribunais nacionais recusar o direito à dedução, se no caso concreto, face aos elementos objectivos ao seu dispor, esse direito é invocado de forma fraudulenta ou abusiva.

Não obstante, o TJ reconhece ainda que não será compatível com o direito de dedução sancionar um sujeito passivo, negando esse direito, se não sabia, ou não podia prever, que a operação em causa partia de uma acção fraudulenta do fornecedor ou de outro sujeito na cadeia de fornecimento. Além disso, a Administração fiscal não pode exigir que, o destinatário da factura, proceda ele mesmo a verificações junto do seu fornecedor, cabendo antes ao Tribunal de reenvio verificar.

No que concerne aos princípios da proporcionalidade e da confiança legítima, o TJ acaba por afirmar que não existe, neste caso concreto, nenhum indício que permita presumir que os mesmos obstam à recusa do direito de dedução.

DECISÃO

O TJ acabou por decidir no sentido de que o IVA mencionado numa factura por uma pessoa é por ela devido, independentemente da existência de uma operação tributável. Não obstante, pese embora a Administração Fiscal não tenha corrigido o imposto declarado pelo emitente da factura, tal facto não indica que a Administração Fiscal reconhece que a referida factura corresponde a uma operação tributável.

Quanto aos princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade, os mesmos devem ser interpretados no sentido de que não se opõem ao facto de que seja negado, ao destinatário de uma factura, a possibilidade de deduzir o IVA a montante, quando haja aviso rectificativo dirigido ao emitente da factura em que o IVA foi corrigido.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribuiu para clarificar o alcance da norma constante no artigo 2º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA.

* * *

10. Número do Processo: C-123/11

Data: 21 de Fevereiro de 2013

Nome: A Oy

Assunto: Fusão e dedutibilidade dos prejuízos da filial

FACTOS

A A é uma empresa finlandesa que possuía uma sucursal sueca. Tendo em conta o desenvolvimento da sua actividade comercial e o facto de a sucursal sueca ter vindo a registar prejuízos, a A decidiu encerrar a sua sucursal procedendo, de seguida, à sua fusão com a A.

Na sequência desta operação foi solicitado o reconhecimento, na Finlândia, dos prejuízos fiscais verificados pela sucursal na Suécia.

Tendo esse pedido sido indeferido, foi a questão submetida ao Supremo Tribunal Administrativo que, tendo dúvidas sobre a interpretação a dar à lei finlandesa à luz do Direito da União, submeteu ao TJUE as seguintes questões:

- 1) É conforme à liberdade de estabelecimento uma legislação nacional segundo a qual um Estado-membro proíba a dedução, pela sociedade mãe residente, dos prejuízos sofridos pela sua filial, estabelecida noutro Estado-Membro, mesmo que essa possibilidade seja concedida quando estejam em causa sociedades residentes no mesmo Estado-Membro.
- 2) No caso de a resposta à pergunta anterior ser negativa, pretende-se também saber se os prejuízos deverão ser determinados em conformidade com o direito do Estado-Membro da sede da sociedade mãe, ou se em correspondência com o direito do Estado membro onde se encontra sedeadada a filial.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Referindo-se à primeira questão, o TJUE começa por realçar que as medidas anti-abuso postas em prática pelos Estados-Membros são, nos termos da jurisprudência constante do TJUE, compatíveis com as liberdades fundamentais.

Prosseguindo com a análise o TJUE considera que, neste caso, uma entidade residente com uma subsidiária estrangeira está em situação comparável com uma sociedade residente com uma filial residente, pelo que estaremos perante uma situação discriminatória.

Na análise da justificação da discriminação, o TJUE conclui, na senda do decidido no acórdão Marks & Spencer, que a mesma é admissível tendo em conta a necessidade de salvaguardar a justa repartição dos poderes tributários, a existência de risco de dupla utilização dos prejuízos e, bem assim, de risco de evasão fiscal.

Por último, o TJUE conclui que a medida em causa é proporcional, não sendo, por isso, contrária ao Direito da União, excepto nos casos em que fique demonstrado que se tornou impossível deduzir os prejuízos existentes no estado da filial, o que sempre terá que ser aferido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Tendo em conta a resposta à primeira questão, o TJUE responde à segunda questão no sentido de que o Direito da União não implica, por princípio, a aplicação de uma determinada legislação para aferir o montante dos prejuízos fiscais dedutíveis, mas apenas que o montante de prejuízos a definir, quando admitido, não seja inferior àquele que seria determinado nos termos da legislação do Estado-Membro da sociedade mãe.

DECISÃO

O Tribunal acaba por decidir que os artigos 49.º e 54.º do TFUE não se opõem a uma legislação nacional que proíba a possibilidade de a sociedade-mãe, residente, deduzir os prejuízos da sua filial, não residente, quando a mesma legislação, ao invés, conceda essa possibilidade a uma sociedade-mãe e a uma filial, ambas residentes, mas apenas no caso de oferecer a possibilidade de se demonstrar que a filial esgotou todas as possibilidades de dedução dos prejuízos no Estado-Membro da sua sede.

Quanto às regras de cálculo dos prejuízos da filial não residente, as mesmas não deverão resultar numa desigualdade de tratamento relativamente àquelas que são aplicáveis às situações em que a sociedade-mãe e a filial são ambas residentes.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Nos termos da legislação portuguesa, a problemática da dedução de prejuízos fiscais no caso de fusões encontra-se prevista no artigo 75.º do Código do IRC que não parece fazer qualquer distinção entre prejuízos verificados por uma filial em Portugal ou por uma filial em outro Estado-Membro, pelo que qualquer questão que se levantasse seria, antes de mais, uma questão de compatibilidade com a referida norma nacional.

Em qualquer caso, e em cumprimento da jurisprudência do TJUE, é expectável que a Administração tributária portuguesa exija, para permitir a dedução, em Portugal, de prejuízos fiscais verificados em outro Estado-Membro no âmbito de uma operação de fusão, a demonstração de que esses prejuízos não podem mais ser deduzidos no Estado-Membro da filial e, bem assim, que a operação em causa não tem um propósito abusivo.

11. Número do Processo:C-425/11**Data:** 28 de Fevereiro de 2013**Nome:** Katja Ettwein**Assunto:** Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, sobre a livre circulação de pessoas – Trabalhadores fronteiriços independentes – Rendimentos profissionais auferidos nesse Estado-Membro – Recusa de um benefício fiscal no referido Estado-Membro devido à mudança da residência.**FACTOS**

O casal Ettwein, residente até 1 de Agosto de 2007 na Alemanha, transferiu a sua residência para a Suíça, continuando, contudo, a exercer a sua actividade profissional e a obter a quase totalidade dos seus rendimentos naquele primeiro país. Quanto à tributação dos seus rendimentos, o casal Ettwein requereu a tributação conjunta, com aplicação do método do splitting.

O requerimento veio a ser deferido pela Finanzamt Konstanz que, posteriormente, viria a anulá-lo, alegando que a residência actual do casal não estaria localizada num dos Estados-Membros da União, nem em nenhum dos Estados constantes no Acordo EEE.

O casal Ettwein interpôs recurso para o Tribunal Fiscal de Baden-Württemberg, o qual, tendo dúvidas sobre a correcta interpretação da legislação nacional à luz do Direito da União – o Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça – decidiu submeter ao TJUE uma questão prejudicial que se prende com a necessidade de saber se os artigos 1.º, 2.º, 11.º, 16.º e 21.º do referido Acordo, assim como os artigos 9.º, 13.º e 15.º do seu anexo I, devem ser interpretados no sentido de não permitirem que seja recusada a tributação conjunta através da aplicação do método splitting a cônjuges que estejam sujeitos a uma tributação conjunta na Alemanha, mas que tenham fixado residência na Suíça.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal, primeiramente, sustenta que é possível os nacionais do seu próprio país invocarem direitos decorrentes do Acordo, em determinadas circunstâncias e em concordância com as disposições que lhes sejam aplicáveis.

Tendo em conta que os cônjuges do casal Ettwein são “trabalhadores fronteiriços independentes”, o Tribunal entende que o princípio da igualdade de tratamento, resultante do disposto do artigo 15.º, n.º 1, do Anexo I, do Acordo deve ser igualmente aplicável, pelo que os benefícios fiscais que emanam do artigo 9º, do Anexo I, do mesmo acordo, serão, assim aplicáveis.

O Tribunal de Justiça acaba, então, por elucidar que a capacidade contributiva de um contribuinte é mais facilmente apreciada no país de residência, uma vez que é esse o local onde normalmente se concentram os rendimentos auferidos. Contudo, esta aceção é alterada quando o Estado de residência e o Estado onde estão centralizados os rendimentos do contribuinte não são os mesmos, sendo que, o Estado onde é mais facilmente

apreciado o rendimento e, conseqüentemente, o imposto, será este último, porquanto a quase totalidade dos rendimentos do casal Ettwein é ali auferida.

DECISÃO

O Tribunal entende que o referido Acordo deverá ser interpretado no sentido de que se opõe a que seja rejeitado um benefício fiscal na tributação do rendimento de determinado contribuinte, como é o caso do método splitting, previsto para os nacionais e residentes desse Estado e que concentrem aí os seus rendimentos, unicamente com base no critério da residência.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão vincula, nos termos gerais, as autoridades portuguesas no que respeita à aplicação do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça sobre a livre circulação de pessoas e reforça a jurisprudência vertida no acórdão proferido no Processo C-279/93, nos termos da qual uma pessoa, ainda que seja não residente, que aufera a quase totalidade dos seus rendimentos num Estado-Membro, deve ser para efeitos fiscais, equiparada aos residentes, beneficiando dos regimes mais favoráveis que lhes sejam aplicados e que respeitem à situação pessoal do sujeito passivo.

Note-se, para efeitos de aplicação da legislação nacional, que esta decisão vai no sentido inverso àquela proferida no Processo C-336/96 em que estavam em causa factos idênticos, excepto, e com relevo para a análise aqui efectuada, no que respeita à circunstância de estar em causa, naquele Processo, a liberdade de estabelecimento e, neste Processo, a liberdade de circulação de pessoas.

Quer isto dizer que, também na análise de um caso semelhante à luz da legislação nacional, importará, em primeiro lugar, determinada qual das liberdades fundamentais está, em concreto, em causa e, bem assim, a medida do seu exercício. E isto porque, mantendo-se a jurisprudência referida, desta análise dependerá a solução a dar, à luz da legislação portuguesa, ao caso concreto.

12. Número do Processo: C-168/11

Data: 28 de Fevereiro de 2013

Nome: Manfred Beker e Christa Beker

Assunto: Livre circulação de capitais – Dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas em outros Estados-Membros – Não consideração das despesas pessoais e das despesas ligadas ao estilo de vida

FACTOS

Um casal alemão obteve rendimentos de capital provenientes de algumas participações que detêm em sociedades sediadas noutros Estados-Membros, e em Estados terceiros.

Nos termos da legislação alemã, o crédito de imposto por dupla tributação internacional atribuído a pessoas singulares residentes na Alemanha em relação a rendimentos obtidos no estrangeiro, tem como limite o imposto devido na Alemanha sobre esses rendimentos, sem possibilidade de dedução das despesas especiais e encargos extraordinários na proporção dos rendimentos de fonte estrangeira.

Tendo sido liquidado imposto de acordo com essa regra, o casal impugnou a liquidação de imposto por não ter tido em conta as despesas incorridas, tendo o Bundesfinanzhof suspenso a instância, por ter dúvidas quanto à compatibilidade do método de cálculo com o Direito da União.

Neste sentido o Tribunal de reenvio pretende saber se o artigo 63.º do TFUE relativo à liberdade de circulação de capitais deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação que realize a imputação do imposto estrangeiro no montante do imposto sobre o rendimento, sem que para tal leve em conta as despesas especiais e os encargos extraordinários, como serão as despesas relacionadas com o estilo de vida e as resultantes de circunstâncias da situação pessoal e familiar, na proporção do rendimento de fonte estrangeira.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE começa por reforçar, no seguimento da sua jurisprudência constante, que estamos perante uma questão relativa à liberdade de circulação de capitais, e não à liberdade de estabelecimento, uma vez que a legislação nacional em causa não se destina a participações que tenham por efeito conferir aos seus titulares uma influência na entidade participada, como é o caso da legislação nacional em causa.

Na sua análise, o TJUE considera que existe uma discriminação no caso em apreço na medida em que aos rendimentos de fonte estrangeira não são imputadas as despesas pessoais que são reconhecidas em relação aos rendimentos de fonte nacional, de onde decorre que a medida em causa tem por efeito tornar menos atractivo o investimento em outros Estados-Membros.

Nesta medida, um contribuinte residente que receba rendimentos de capital, na totalidade, de fonte nacional fica numa posição mais favorável no que respeita à eliminação da dupla tributação internacional do que um outro contribuinte residente que aufera parte dos seus rendimentos de capital em outros Estados-Membros.

Por último, o TJUE pronuncia-se ainda quanto à justificação dada para a restrição à livre circulação, invocada pelo Governo Alemão, considerando que essa restrição se prende com a preservação da repartição do poder fiscal entre os Estados-Membros.

O TJUE, apesar de reconhecer que essa pode ser uma razão imperiosa de interesse geral que permite fundamentar uma restrição à liberdade de livre circulação de capitais na União, a mesma não poderá ser invocada relativamente no processo principal, uma vez que o benefício das deduções de tipo pessoal e familiar não comprometerá o direito de a Alemanha exercer a sua competência fiscal, dado que os rendimentos de origem estrangeira recebidos pelos recorrentes no processo principal não são menos tributados do que no caso de serem os únicos rendimentos recebidos pelos cônjuges ou de no caso de não terem auferido nenhum rendimento estrangeiro.

DECISÃO

O TJ declarou, assim, que o artigo 63º do TFUE deverá ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação que vise limitar a o crédito de imposto por dupla tributação internacional, por não consideração de despesas pessoais na proporção dos rendimentos de fonte estrangeira, quando essa limitação não se verifica no que respeita a rendimentos de fonte interna.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

No caso português, considerando que o crédito de imposto por dupla tributação internacional se baseia, nos termos do artigo 81.º do Código do IRS e do artigo 91.º do Código do IRC, na menor das importâncias de entre o imposto efectivamente pago no estrangeiro ou do imposto que seria pago em Portugal em relação ao rendimento de fonte estrangeira, não parece existir qualquer discriminação negativa dos rendimentos de fonte estrangeira que serão sempre deduzidos à colecta de imposto nacional de forma integral, ou, pelo menos, em montante idêntico ao que seria dedutível caso o rendimento tivesse sido originado em Portugal, caso em que a diferença de tributação corresponderia a uma mera disparidade de taxas não proibida pelo Direito da União no actual estado de integração europeia.

13. Número do Processo: C-275/11

Data: 7 de Março de 2013

Nome: GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH contra Finanzamt Bayreuth

Assunto: Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Directiva 77/388/CEE – Isenção dos fundos comuns de investimento – Âmbito

FACTOS

O processo principal tem por base um contrato celebrado entre a GfBk e a SGFI, em que a GfBk se comprometeu a aconselhar a SGFI na gestão dos seus activos e emitir recomendações quanto à comercialização de activos, com base nas suas análises, dispondo a SGFI de poder de decisão, sendo desta a responsabilidade final.

A GfBk requereu que os serviços de consultoria na gestão de fundos comuns de investimento ficassem isentos de IVA, tendo tal pedido sido indeferido pela Administração Fiscal, que entendeu que os serviços em causa não se enquadravam na isenção constante da Directiva do IVA e, como tal, não constituíam a gestão de fundos comuns de investimento.

A GfBk impugnou a decisão, sendo que o Tribunal competente suspendeu a instância e procurou clarificar, por via da questão prejudicial suscitada, qual o alcance do conceito de 'gestão de fundos comuns de investimento' na aceção do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Directiva do IVA.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por esclarecer que o conceito de “gestão dos fundos de investimento”, enunciado no artigo 13.º, B, alínea d), n.º6, da Sexta Directiva, não é definido em função do sujeito que presta o serviço ou que lhe seja destinatário, mas sim, em função da natureza do serviço prestado.

Não obstante, para que um serviço de gestão de fundos seja considerado uma operação isenta, o mesmo, prestado por um terceiro, deverá ser distinto e ter por efeito o preenchimento de funções específicas e essências da “gestão de fundos de investimento”.

O TJ considera, neste âmbito, que para se determinar se um serviço de consultoria de investimento, em valores mobiliários, que tenha sido prestado por um terceiro, como é o caso da GfBk à SGFI, se enquadra no preceituado da Directiva do IVA, terá que haver um nexo intrínseco entre esse serviço e a actividade específica da SGFI.

Entende, ainda, o Tribunal que não obsta à inclusão no conceito de “gestão de fundo comum de investimento”, na acepção do regime da Directiva do IVA, o facto de o serviço de consultoria e informação prestado por um terceiro não implicar uma alteração jurídica ou financeira do fundo em questão.

O preceituado da Directiva do IVA também não impede que esta decomposição em diversos serviços distintos em relação à “gestão de fundos comuns de investimento”, seja isenta de IVA, mesmo quando estamos perante a prestação de tais serviços por parte de um terceiro.

O TJ faz observar, ainda, que esta abrangência do conceito de serviços específicos, acarreados pela “gestão do fundo comum de investimento”, não é susceptível de por em causa o princípio da neutralidade fiscal, pela simples razão de que as pessoas que investem directamente em títulos estarão sujeitas a IVA.

DECISÃO

O artigo 13.º, B, alínea d), n.º6, da então Sexta Directiva deverá ser interpretado no sentido de que os serviços de consultoria e informação no âmbito da “gestão de fundos de investimento”, prestado por um terceiro, mesmo que à margem do âmbito de um mandato, serão abrangidos pelo conceito de “gestão de fundos de investimento” e, bem assim, abrangidos pela isenção prevista nesta matéria.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribuiu para clarificar o alcance da isenção de IVA aplicável à gestão de fundos de investimento.

The logo consists of the letters 'RFF' in a bold, white, sans-serif font. The 'R' is slightly larger and positioned to the left of the two 'F's.

SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

07 de Maio de 2013

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
José Calejo Guerra
José Mègre Pires