



PRIMEIRO TRIMESTRE DE 2011

Pretende-se, com a presente nota informativa, apresentar uma síntese trimestral dos Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (de ora em diante abreviadamente designado por “TJUE” ou “Tribunal”), relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

“Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano”

Chambers Europe Excellence 2009, IFLR Awards 2006 & Who’s Who legal Awards 2006, 2008, 2009, 2010

“Melhor Sociedade de Advocacia de negócios da Europa do Sul”

ACQ Finance Magazine, 2009

“Melhor Sociedade de Advogados no Serviço ao Cliente”

Clients Choice Award - International Law Office, 2008, 2010

“Melhor Departamento Fiscal do Ano”

International Tax Review - Tax Awards 2006, 2008

Prémio Mind Leaders Awards™
Human Resources Suppliers 2007

NÚMERO DO PROCESSO: C-489/09

NOME: VANDOORNE

DATA: ACÓRDÃO DE 27 DE JANEIRO DE 2011

ASSUNTO: IVA – TABACOS MANUFACTURADOS – RESTITUIÇÃO DE IVA

1. FACTOS

A Vandoorne é uma sociedade que leva a cabo a actividade de comércio por grosso de tabacos manufacturados. Nessa qualidade, intervém como intermediária na cadeia de comercialização destes produtos entre os fabricantes e/ou importadores, por um lado, e os revendedores e/ou retalhistas, por outro.

Atendendo a que intervém na qualidade de intermediária, de acordo com o regime aplicável, os tabacos fornecidos à Vandoorne têm já selos fiscais apostos pelos seus fornecedores. Em conformidade, quer nas facturas relativas aos fornecimentos efectuados à Vandoorne, quer nas facturas emitidas por esta entidade, consta a menção “IVA cobrado na fonte e não dedutível”.

Na sua declaração de IVA relativa ao primeiro trimestre de 2006, a Vandoorne requereu à Administração Fiscal a restituição do IVA relativo às entregas de tabacos manufacturados a um revendedor, na sequência da perda definitiva do crédito relativo a essas entregas após a insolvência dessa sociedade.

Tal pedido foi indeferido pela Administração Fiscal, com a justificação de que não tinha sido imputado IVA nessas entregas, tendo o IVA relativo aos produtos em causa sido pago pelo fabricante juntamente com o imposto especial de consumo, a título de cobrança única, de acordo com o regime aplicável.

Tal decisão foi confirmada judicialmente, tendo, em fase de recurso, sido suspensa a instância, tendo em vista a submissão ao TJUE da seguinte questão prejudicial:

A questão que se coloca é a de saber se os artigos 11.º C, n.º 1 e 27.º, n.º 1 e 5.º da Sexta Directiva, devem ser interpretados no sentido de que não admitem regulamentação que, ao prever a cobrança do IVA, através de selos fiscais, de uma só vez e na fonte, junto do fabricante ou do importador de tabacos, exclui o direito de os fornecedores intermédios, que intervêm na cadeia de entregas sucessivas, obterem a restituição de IVA, no caso de não pagamento do preço desses produtos pelo adquirente.

JURISPRUDÊNCIA FISCAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por esclarecer que, no âmbito do processo principal, o IVA relativo aos tabacos manufacturados é cobrado, mediante selos fiscais, apenas por uma vez e na fonte, junto do único fabricante ou importador desses produtos, sobre o preço dos produtos na fase de consumo final, sendo irrelevante, para o efeito, a contrapartida realmente recebida por cada fornecedor.

Assim, o Tribunal entende que os fornecedores intermédios, por não estarem obrigados ao pagamento do IVA sobre as entregas de tabacos manufacturados, também não poderão pedir a sua restituição, no caso de não pagamento do preço dessas entregas pelo adquirente.

Com efeito, as normas que permitem a criação de medidas nacionais de simplificação e de cobrança do IVA, devem ser objecto de interpretação restritiva, dentro dos limites necessários à prossecução do objectivo que visam atingir.

É certo que, em determinadas circunstâncias que poderão ocorrer, tais como a perda dos produtos, a sua venda com prejuízo ou a sua venda irregular a um preço diferente do preço de venda a retalho indicado nos selos fiscais, o fabricante ou o importador, pode ser obrigado a pagar um montante de IVA superior ao que teria resultado da aplicação do sistema harmonizado do direito comum de cobrança do IVA. Porém, o Tribunal entende que tais circunstâncias, a ocorrerem, influem de modo diminuto e justificado no imposto devido no estágio do consumo final.

Daí que, de acordo com o entendimento veiculado pelo Tribunal, um regime como o que está em causa no processo principal não desrespeita os critérios definidos na Sexta Directiva e, pelas mesmas razões, não excede o necessário para simplificar a cobrança do IVA e lutar contra a fraude ou a evasão fiscal.

3. DECISÃO

O normativo comunitário não se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que, ao prever – a fim de simplificar a cobrança do IVA e de lutar contra a fraude ou a evasão fiscal no que se refere aos tabacos manufacturados –, a cobrança deste imposto, mediante selos fiscais, de uma só vez e na fonte, ao fabricante ou ao importador desses produtos, exclui o direito de os fornecedores intermédios que intervêm posteriormente na cadeia de entregas sucessivas obterem a restituição do IVA no caso de não pagamento do preço dos referidos produtos pelo adquirente.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

As normas que permitem a criação de medidas nacionais de simplificação e de cobrança do IVA devem ser objecto de interpretação restritiva, dentro dos limites necessários à prossecução do objectivo que visam atingir.

NÚMERO DO PROCESSO: C-41/09

NOME: COMISSÃO EUROPEIA/PAÍSES BAIXOS

DATA: ACÓRDÃO DE 3 DE MARÇO DE 2011

ASSUNTO: IVA - APLICAÇÃO DE TAXA REDUZIDA

1. ACÇÃO POR INCUMPRIMENTO

O presente Acórdão teve origem numa acção intentada pela Comissão contra o Reino dos Países Baixos, no âmbito da qual se solicita ao Tribunal que declare o incumprimento da regulamentação comunitária, por parte do Reino dos Países Baixos, por força da aplicação de taxas reduzidas de IVA às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de determinados animais vivos, designadamente cavalos, normalmente não destinados à preparação de alimentos para consumo humano ou animal.

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Entende o Tribunal que as entregas de animais vivos só podem ser objecto de uma taxa reduzida de IVA quando esses animais sejam normalmente destinados à preparação de alimentos. Com efeito, o normativo comunitário que ora se analisa só autoriza a aplicação de uma taxa reduzida do IVA relativamente a animais vivos normalmente destinados à preparação de alimentos, sendo certo que a finalidade desta disposição é facilitar a compra desses alimentos pelo consumidor final.

Tendo em conta a situação particular dos cavalos – que, não sendo normalmente destinados à preparação de alimentos, podem contudo, nalguns casos, ser entregues para consumo –, o normativo comunitário deve ser interpretado no sentido de que só a entrega de cavalos para abate com vista à sua utilização na preparação de alimentos pode ser objecto de uma taxa reduzida do IVA.

De acordo com a jurisprudência assente, as disposições que derogam um princípio, tal como é o caso das disposições que determinam a aplicação de taxas reduzidas, devem ser interpretadas restritivamente.

Atento o exposto, entendeu o Tribunal que a acção intentada pela Comissão deve ser julgada procedente.

3. DECISÃO

Ao aplicar uma taxa reduzida do IVA à totalidade das entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos, independentemente de não se destinarem ao consumo, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que decorrem da legislação comunitária.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

As disposições que determinam a aplicação de taxas reduzidas devem ser interpretadas restritivamente.

NÚMERO DO PROCESSO: PROCESSOS APENSOS C-497/09, C-499/09, C-501/09 E C-502/09

NOME: BOG

DATA: ACÓRDÃO DE 10 DE MARÇO DE 2011

ASSUNTO: IVA – FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES

1. QUESTÕES SUSCITADAS NOS PROCESSOS APENSOS

O presente Acórdão é composto por questões relativas a quatro processos que o Tribunal Federal Alemão submeteu, através do mecanismo do reenvio prejudicial, à apreciação do TJUE. O tribunal de reenvio interroga o Tribunal, no essencial, quanto à questão de saber se as actividades de fornecimento de pratos ou de refeições preparadas, prontas para consumo imediato, constituem entregas de bens ou prestações de serviços e, bem assim, quanto à relevância que os elementos complementares de prestação de serviços podem ter a esse respeito.

Por outro lado, pergunta-se em dois dos processos envolvidos, se o conceito de ‘produtos alimentares’ constante do anexo H, categoria 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que só abrange os produtos alimentares “prontos a levar”, como são tipicamente vendidos no comércio de produtos alimentares, ou abrange também os alimentos ou refeições que – tendo sido cozidos, fritos, assados ou cozinhados por qualquer outro processo – são confeccionados para consumo imediato.

É, ainda, perguntado se o conceito de “produtos alimentares”, constante da Sexta Directiva, abrange igualmente alimentos ou refeições confeccionados para consumo imediato, ou deve ser interpretado no sentido de que se aplica ao fornecimento de alimentos ou refeições acabadas de confeccionar que o cliente, utilizando equipamentos para o seu consumo, como, por exemplo, prateleiras, mesas altas ou outros semelhantes, consome no local e não leva consigo.

Por fim, questiona-se se a confecção dos alimentos ou das refeições deve ser considerada como um elemento da prestação de serviços, ou se deverá ser qualificada como uma entrega de produtos alimentares que beneficiam da taxa reduzida de IVA.

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal entende que, no conjunto dos casos há um elemento comum, que se consubstancia na existência de uma única operação para efeitos de IVA, mas que combina a entrega de um ou mais bens e diversos elementos da prestação de serviços.

No que diz respeito à qualificação da operação como entrega de bens, a jurisprudência do TJUE tem entendido a este propósito que o conceito inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte, conferindo à outra parte o poder de dispor desse bem, como se fosse seu proprietário. Já no que diz respeito ao conceito de prestação de serviços, entende o TJUE que, o disposto na Sexta Directiva, abrange qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens.

Sustenta ainda o Tribunal que, uma vez que as operações em causa, se consubstanciam em prestações complexas únicas, devendo ser encontrados todos os elementos característicos e identificando-se os elementos predominantes, mediante uma ponderação feita do ponto de vista do consumidor médio. Salienta o Tribunal quanto a este ponto, que, todas as operações de “entrega de bens” são, regra geral, acompanhadas de uma prestação de serviços mínima.

Assim, no caso, o TJUE considera que, as actividades relativas a vendas, em veículos de restauração de produtos prontos a ser imediatamente consumidos quentes, na medida em que apenas exige uma actividade sumária e estandardizada, não ocorrendo em regra por encomenda do consumidor, não deverá ser qualificada como uma prestação de serviços. Por outro lado, entende

JURISPRUDÊNCIA FISCAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

ainda o Tribunal, que não existindo outros elementos característicos da prestação de serviços de restauração, como o seja, o atendimento a clientes, a casa de banho e a loiça, sendo os únicos elementos relevantes a existência de instalações rudimentares, faz com que seja de considerar a actividade como entrega de bens e não como prestação de serviços.

No que diz respeito às actividades de catering, e ao contrário dos pratos entregues nos estabelecimentos, veículos de restauração e cinemas, tais actividades não são resultado de uma simples preparação estandardizada, contendo uma dimensão de prestação de serviços maior, exigindo um trabalho técnico mais exigente. Nestes casos, a qualidade técnica dos pratos, a criatividade e a apresentação assumem uma grande importância na perspectiva do cliente, sendo certo que, os clientes encomendam, em regra, pratos para datas e locais específicos, podendo abranger também o fornecimento de loiças, talheres ou mobiliário.

Assim, entende o TJUE que, exceptuados os casos em que se verifique a entrega de pratos estandardizados, sem outro serviço suplementar, ou quando outras circunstâncias particulares demonstrem que a entrega dos pratos representa o elemento preponderante de uma operação, as actividades de catering deverão ser qualificadas como prestações de serviços.

Por último, já no que se refere ao conceito de “produtos alimentares” referido no anexo H, categoria 1 da Sexta Directiva, este abrange os produtos para consumo imediato. Entende, no entanto, o TJUE que, na falta de uma definição do conceito de produtos alimentares na Sexta Directiva, o mesmo deverá ser interpretado à luz do espírito de toda a Directiva.

Assim, resulta da Sexta Directiva, que a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas é uma possibilidade reconhecida aos Estados-Membros, podendo as taxas reduzidas ser apenas aplicadas unicamente às entregas de bens e às prestações de serviços referidas no anexo H dessa Directiva, resultando ainda da jurisprudência que as disposições com carácter de derrogação de um princípio devem ser interpretadas de forma estrita. Entende, pois, o Tribunal que a referida disposição deve ser interpretada como abrangendo os pratos cozidos, assados, fritos ou preparados de outro modo para consumo imediato.

3. DECISÃO

O fornecimento de pratos ou de alimentos acabados de preparar, prontos para consumo imediato em estabelecimentos ou veículos de restauração, ou nos bares dos cinemas, constitui uma entrega de bens, na acepção dos normativos comunitários, sempre que, da análise qualitativa do conjunto da operação, revele que os elementos de prestação de serviços que precedem e acompanham a entrega dos alimentos não são preponderantes.

Nos casos de meras entregas ao domicílio de pratos estandardizados, sem outro elemento de serviço suplementar, ou em que outras circunstâncias particulares demonstrem que a entrega dos pratos representa o elemento predominante de uma operação, as actividades de catering ao domicílio deverão ser qualificadas como prestações de serviços.

No caso de entrega de bens, o conceito de “produtos alimentares” deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente os pratos e refeições que tenham sido cozidos, assados, fritos ou preparados de outro modo para consumo imediato.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

São clarificados os conceitos de entrega de bens e prestações de serviços, no que diz respeito ao fornecimento de refeições, o que contribui para a clarificação do conceito de “produtos alimentares”, para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA.

NÚMERO DO PROCESSO: C-540/09

NOME: SKANDINAVISKA ENSKILDA BANKEN

DATA: ACÓRDÃO DE 10 DE MARÇO DE 2011

ASSUNTO: IVA – ISENÇÕES – OPERAÇÕES RELATIVAS A TÍTULOS

1. FACTOS

A SEB é uma instituição de crédito sueca que presta, entre outros, serviços de financiamento relacionados com a emissão de instrumentos financeiros.

Em 2002, a SEB (juntamente com outra sociedade membro do grupo) prestou a outra sociedade garantias de subscrição, nos termos das quais os membros desse grupo se comprometiam a adquirir as acções dessa sociedade que não tivessem sido subscritas no fim do período de subscrição. Pela emissão dessa garantia, os membros do grupo cobravam uma comissão. Entendeu a SEB que a prestação de garantias de subscrição beneficiava da isenção de IVA, não tendo liquidado qualquer valor a título de IVA.

No âmbito de um acção de inspecção, a Administração tributária veio considerar que a emissão de garantias de subscrição não constituía uma operação isenta de IVA, tendo procedido à emissão de uma liquidação adicional de IVA.

A SEB contestou judicialmente a referida liquidação de IVA, tendo o tribunal (de primeira instância) indeferido a sua pretensão. Subsequentemente, foi interposto recurso dessa decisão de indeferimento. O recurso teve por base o entendimento de acordo com o qual as garantias de subscrição ora em apreço podem ser comparada a outros serviços prestados no sector financeiro, tais como operações relativas a títulos, os seguros, as concessões de crédito, as garantias, ou as opções de venda, no âmbito das quais não é liquidado IVA.

Neste contexto, o tribunal de segunda instância decidiu suspender a instância e colocar ao TJUE a questão se saber se a Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que as isenções de imposto nele indicadas também abrangem serviços (underwriting) que envolvam a concessão, por uma instituição de crédito, a título oneroso, de uma garantia a uma sociedade que se prepara para emitir acções, se a garantia implicar que a instituição de crédito se obriga a adquirir as acções que não venham, eventualmente, a ser subscritas dentro do prazo de subscrição.

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

A garantia de subscrição em causa pode ser considerada, em si mesma, uma prestação que pode ser fornecida de forma autónoma, e não como prestação acessória dos outros serviços prestados durante uma operação de emissão de acções.

No que se refere ao alcance da isenção baseada na Sexta Directiva, o TJUE tem vindo a entender que as operações que envolvem acções e outros títulos são operações realizadas no mercado dos valores mobiliários e que o comércio de títulos inclui actos que alteram a situação jurídica e financeira entre as partes. Por outro lado, o Tribunal também tem vindo a entender que as operações relativas a títulos, na acepção da Sexta Directiva são operações passíveis de criar, modificar ou ampliar os direitos e as obrigações das partes sobre os títulos.

À luz do referido critério, ou seja, o da modificação, mesmo potencial, da situação jurídica e financeira entre as partes em causa, o Tribunal entendeu no caso ora em apreço que a denominada garantia de subscrição preenche as condições estabelecidas por essa jurisprudência. Com efeito, ainda que a emissão de acções seja posteriormente inteiramente subscrita no mercado, tornando desnecessária a aquisição das acções remanescentes pelo garante, a celebração de um contrato de garantia de subscrição, como o que está em causa no processo principal, pode, em si mesmo, criar, modificar ou ampliar direitos sobre a titularidade das acções, sendo essa possibilidade, por si só, suficiente para qualificar essa garantia de subscrição de operação relativa a valores mobiliários, na acepção da referida jurisprudência.

3. DECISÃO

A Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que a isenção de IVA nela prevista inclui os serviços prestados por uma instituição de crédito sob a forma de garantia de subscrição, concedida a título oneroso, a uma sociedade que pretende emitir acções, e nos termos da qual essa instituição se compromete a adquirir as acções não subscritas no fim do período de subscrição.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Contribui para a clarificação do conceito de isenção e conceito referentes operações relativas a títulos.

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Maria José Sousa Leite
Maria Ataíde Cordeiro

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 devendo 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 arfis@plmj.pt

Lisboa, Junho de 2011