



SEGUNDO TRIMESTRE DE 2011

NÚMERO DO PROCESSO: C-20/09

NOME: COMISSÃO EUROPEIA/ PORTUGAL

DATA: ACÓRDÃO DE 7 DE ABRIL DE 2011

ASSUNTO: RERT I – TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA

1. ACÇÃO POR INCUMPRIMENTO

O presente Acórdão teve origem numa acção intentada pela Comissão contra o Estado Português, no âmbito da qual solicita ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE” ou “Tribunal”) que declare o incumprimento da regulamentação comunitária, por parte do Estado Português, por força do Regime Excepcional de Regularização Tributária, criado em 2005 (também denominado por “RERT I”), possibilitar a aplicação de uma taxa mais favorável para os títulos do Estado Português ou elementos patrimoniais reinvestidos em títulos do Estado Português.

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por relembrar que constituem restrições à livre circulação de capitais as medidas impostas por um Estado-Membro susceptíveis de dissuadir os seus residentes de contraírem empréstimos ou de efectuarem investimentos noutros Estados.

Neste sentido, entende o Tribunal que os sujeitos passivos detentores de dívida pública emitida pelo Estado Português podiam beneficiar de um tratamento preferencial, por força das normas previstas no RERT I, em face dos sujeitos passivos detentores de dívida pública emitida por outros Estados.

Devido a este facto, considera o TJUE que os sujeitos passivos detentores de títulos de dívida pública emitida pelo Estado Português têm um tratamento mais favorável, capaz de dissuadir os sujeitos passivos do investimento em títulos de dívida pública emitida por outros Estados-Membros, sendo clara a restrição à livre circulação de capitais.

Refere ainda o Tribunal que apenas se justificará uma restrição à liberdade de circulação de capitais, caso existam razões imperiosas de interesse geral, sendo pacífico que os objectivos de combate à fraude e à evasão fiscais são passíveis de justificar tal restrição.

No entanto, o Tribunal entende também ser necessário que a restrição à liberdade de circulação de capitais seja adequada para a realização de tais objectivos e não

“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

JURISPRUDÊNCIA FISCAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

ultrapasse o necessário para os atingir. De facto, refere o Tribunal que, mesmo partindo do pressuposto de que a regularização tributária criada pelo RERT I tenha contribuído, em termos gerais, para atingir os objectivos do combate à fraude e à evasão fiscais, o que é facto é que ao prever um tratamento diferenciado relativamente aos títulos de dívida pública emitidos pelo Estado Português, em face dos emitidos pelos restantes Estados-Membros, não garante que a limitação à liberdade de circulação de capitais seja a restrição adequada à realização destes objectivos.

Entende, ainda, o Tribunal que também os objectivos de natureza económica não podem justificar uma restrição a uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.

3. DECISÃO

Ao prever, no quadro do RERT I, um tratamento fiscal preferencial para os títulos de dívida pública emitidos unicamente pelo Estado Português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força das disposições comunitárias.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

O Estado Português deverá assegurar-se que, caso venham a ser criados regimes similares no futuro, não deverão ser incluídas quaisquer normas susceptíveis de dissuadir os sujeitos passivos de investirem em títulos de dívida pública estrangeira, as quais são incompatíveis com o princípio da livre circulação de capitais.

De referir que o RERT II, um regime excepcional similar ao RERT I e que esteve em vigor no decorrer de 2010 (cfr. Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), não incluiu já qualquer norma semelhante àquela considerada violadora da legislação comunitária pelo presente Acórdão do TJUE.

NÚMERO DO PROCESSO: C-267/09

NOME: COMISSÃO EUROPEIA/PORTUGAL

DATA: ACÓRDÃO DE 5 DE MAIO DE 2011

ASSUNTO: CONTRIBUINTES NÃO RESIDENTES – REPRESENTAÇÃO FISCAL

1. ACÇÃO POR INCUMPRIMENTO

O presente Acórdão teve origem numa acção intentada pela Comissão Europeia contra o Estado Português, no âmbito da qual solicita ao TJUE que declare o incumprimento da regulamentação comunitária, designadamente na parte que prevê o princípio da livre circulação de pessoas e capitais, por parte do Estado Português, por força da aprovação e manutenção de uma disposição legal que obriga os contribuintes não residentes em Portugal a designarem um representante fiscal.

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Embora reconheça a importância da existência de um representante fiscal, no caso de contribuintes não residentes, na medida em que este assume importantes funções de garantia e eficácia no controlo fiscal e no combate à evasão fiscal, o Tribunal entende, na esteira do que tem sido a orientação da sua jurisprudência, que o receio da evasão fiscal por si só não justifica a obrigação imposta aos referidos contribuintes.

De acordo com o entendimento veiculado pelo Tribunal, uma justificação baseada no controlo fiscal e no combate à evasão fiscal só é susceptível de justificar o desvio aos princípios comunitários se visar evitar esquemas puramente artificiais, cujo objectivo consista em “contornar” a legislação nacional, não sendo por essa razão admissíveis, enquanto justificadoras de tal desvio, as presunções gerais de fraude.

Neste sentido, ao impor a obrigação de nomeação de um representante fiscal a toda uma categoria de contribuintes, pelo facto de serem não residentes, a legislação portuguesa faz recair sobre estes uma presunção geral de fraude ou de evasão fiscal, a qual não é susceptível de justificar a frustração dos objectivos da legislação comunitária. Salienda, ainda, o Tribunal que a eficácia do controlo fiscal e o combate à evasão fiscal poderão ser assegurados por outros mecanismos, tais como os procedimentos de assistência mútua.

Assim, conclui que a obrigação de designar um representante ultrapassa o necessário para atingir o objectivo de combate à evasão fiscal e viola a liberdade de circulação de capitais. Contudo, entende também o Tribunal, tal como o Estado Português, que nos casos em que há lugar a retenção na fonte com natureza liberatória, a referida obrigação de nomeação de representante fiscal não se impõe – em virtude da existência da figura do substituto tributário –, não havendo, por isso, nestes casos, lesão de qualquer disposição do Tratado.

Entende, igualmente, o Tribunal que a obrigação de nomeação de representante fiscal não viola o princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no Acordo do Espaço Económico Europeu (“EEE”), uma vez que, neste caso, não existem procedimentos de assistência mútua entre os Estados-Membros e Estados terceiros.

Assim, nos casos em que os não residentes sejam nacionais de um Estado que não membro da União Europeia, mas sim do EEE (v.g., Noruega), a obrigação de designação de um representante fiscal não ultrapassa o exigível para garantir a eficácia e o controlo fiscais, não violando, assim, o Acordo do EEE.

3. DECISÃO

Pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa violou o princípio da liberdade de circulação de capitais.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta jurisprudência do TJUE, para além de vinculativa para as respectivas partes, é, igualmente, susceptível de ser invocada por todos os cidadãos da União Europeia. Assim, o presente Acórdão, além de impor ao Estado Português a alteração da sua legislação fiscal – no sentido de suprimir a norma que impõe a obrigação de nomeação de um representante fiscal às pessoas singulares não residentes –, poderá, a partir de agora, ser directamente invocado pelos contribuintes em acções a apresentar perante os Tribunais portugueses.

NÚMERO DO PROCESSO: C-107/10

NOME: ENEL MARITSA IZTOK 3 AD

DATA: ACÓRDÃO DE 12 DE MAIO DE 2011

ASSUNTO: IVA – REEMBOLSO

1. FACTOS

A Enel Maritsa Iztok 3 AD (“Enel”) – sociedade búlgara – apresentou, em Outubro de 2007, uma declaração fiscal da qual resultou o direito ao reembolso de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”).

De acordo com a legislação então em vigor, à data da apresentação da declaração, o prazo para efectuar o dito reembolso era de 45 dias, e do incumprimento de tal prazo resultava a obrigação de pagamento de juros de mora. A legislação nacional previa ainda a possibilidade de o montante a re-embolsar ser compensado com outras dívidas fiscais e, bem assim, a extensão do prazo para reembolso, nos casos de inspecção.

Cerca de um mês após o pedido de reembolso – em Novembro de 2007 – a Enel foi notificada de uma decisão que ordenava uma inspecção fiscal, destinada a determinar dívidas relativas a outros impostos, respeitantes a anos anteriores.

Em Dezembro de 2007, já decorridos os 45 dias, a Enel foi notificada de que havia sido ordenado o reembolso de cerca de metade do valor resultante da declaração, tendo o mesmo sido depositado na conta da sociedade, não lhe tendo sido reembolsada qualquer quantia a título de juros moratórios.

Posteriormente, e em resultado da inspecção tributária, foi emitida uma liquidação adicional, nos termos da qual, ao montante de imposto remanescente a reembolsar em resultado da declaração de IVA, foram deduzidas dívidas fiscais acrescidas de juros de mora, por via de compensação. Desta liquidação adicional a Enel recorreu administrativamente, contestando as dívidas fiscais, a compensação das dívidas com as quantias a ser reembolsadas e a recusa em conceder os juros de mora.

De acordo com a decisão decorrente do recurso administrativo interposto, foram concedidos juros de mora sobre parte do montante relativo ao reembolso, tendo sido negado provimento ao recurso, quanto às restantes questões.

A Enel interpôs recurso da referida decisão, tendo, nesse âmbito, sido suspensa a instância, com vista à submissão, ao Tribunal, de diversas questões prejudiciais. Por um lado, pretende-se aferir a possibilidade de a legislação nacional impor um prazo para efectuar o reembolso do IVA pago em excesso, normalmente fixado em 45 dias e que, simultaneamente, determine que este prazo é prorrogado quando é iniciado um procedimento de inspecção fiscal, o que implica que o pagamento de juros de mora só será devido a partir da data em que esse procedimento esteja concluído. Por fim, pretendeu-se também que o Tribunal se pronuncie sobre a compatibilidade da legislação comunitária com a possibilidade de efectivação do reembolso por via de compensação.

JURISPRUDÊNCIA FISCAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por esclarecer que o direito dos sujeitos passivos a deduzir, ao IVA de que são devedores, o IVA que já incidiu sobre o montante dos bens adquiridos e dos serviços que lhe foram prestados, constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA instituído pela legislação da União Europeia.

A respeito da primeira questão, o Tribunal entende que a prorrogação estabelecida, nos casos em que é iniciado um procedimento de inspecção fiscal, é contrária ao princípio da neutralidade, na medida em que priva o sujeito passivo do direito aos juros normalmente devidos, além de conferir às autoridades fiscais a possibilidade de iniciarem uma inspecção fiscal a qualquer momento.

Assim, considera o Tribunal que o sujeito passivo está exposto a desvantagens pecuniárias e, ainda, a uma impossibilidade de prever a data a partir da qual pode dispor dos fundos correspondentes ao IVA, afectando assim a neutralidade do imposto.

Por fim, o Tribunal refere que os Estados-Membros dispõem de uma certa discricionariedade no que respeita às modalidades de reembolso do IVA pago em excesso, desde que o mesmo seja feito num prazo razoável e que o sujeito passivo não corra nenhum risco financeiro. Assim, atendendo a estes critérios, entende que a compensação é uma via adequada, uma vez que leva à liquidação imediata do crédito sem que o sujeito passivo se exponha ao risco financeiro.

3. DECISÃO

É desconforme com a legislação comunitária, à luz do princípio da neutralidade fiscal, o entendimento segundo o qual o prazo normal para efectuar o reembolso do IVA pago em excesso, no termo do qual são devidos juros de mora sobre o montante que deve ser reembolsado, é prorrogado no caso de ser iniciado um procedimento de inspecção fiscal, prorrogação esta que tem como consequência que esses juros só serão devidos a partir da data em que o procedimento estiver concluído.

O reembolso do IVA pago em excesso pode ser efectuado por via da compensação.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A eventual consagração de disposições que determinem a prorrogação do prazo de reembolso e o conseqüente adiamento da obrigação de pagamento de juros de mora, nos casos em que seja iniciada uma inspecção fiscal, seria incompatível com as disposições comunitárias.

NÚMERO DO PROCESSO: C-285/10

NOME: CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO

DATA: ACÓRDÃO DE 9 DE JUNHO DE 2011

ASSUNTO: IVA – DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

1. FACTOS

Em 1993, a Campsa Estaciones de Servicio S.A. (“Campsa”) cedeu à Repsol Combustibles Petrolíferos S.A. várias estações de serviços localizadas em Espanha, tendo-se tratado de uma operação realizada entre entidades ligadas entre si e, nos termos da qual foi acordado um preço manifestamente inferior ao de mercado.

De acordo com a legislação espanhola, o valor tributável referente a transacções entre entidades ligadas entre si deverá ser calculado em conformidade com as regras especiais previstas nas normas comunitárias para os casos de afectação de bens e de prestações de serviços ao uso privado do sujeito passivo (ao invés da aplicação das regras gerais). De notar que a introdução de medidas especiais derrogatórias da Sexta Directiva, depende, entre outros, de notificação à Comissão e autorização do Conselho, conforme dispõe o artigo 27.º do normativo comunitário em apreço. Entendeu, por isso, a Campsa que a Sexta Directiva, antes de alteração introduzida pela Directiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho, não permitia aos Estados-Membros adoptarem – contrariamente ao sucedido no ordenamento jurídico espanhol –, uma regra de determinação da matéria colectável diferente da regra geral da Sexta Directiva, sem terem obtido a autorização exigida pela mesma Directiva para adoptar essa medida derrogatórias.

No âmbito de uma acção de inspecção, a Administração tributária, aplicando o disposto na referida norma espanhola, emitiu uma liquidação de IVA relativa ao ano de 1993, a qual veio a ser judicialmente contestada pela Campsa, tendo o tribunal (de primeira instância) indeferido a sua pretensão.

Numa fase posterior, foi interposto recurso para o Tribunal Supremo que se deparou com a questão de saber se a regra geral de determinação da matéria colectável prevista na Sexta Directiva teria de ser obrigatoriamente aplicada às operações ocorridas nas circunstâncias do caso concreto, uma vez que a Directiva não contém nenhuma regra especial para determinação da matéria colectável nestes casos.

Neste contexto, o Tribunal Supremo decidiu suspender a instância e colocar ao TJUE a seguinte questão prejudicial: a Sexta Directiva permite que um Estado-Membro – nas operações entre entidades ligadas entre si que tenham acordado um preço manifestamente inferior ao preço de mercado –, aplique uma regra de determinação da matéria colectável diferente da regra geral, aplicando a essas operações as regras de determinação da matéria colectável relativas à afectação ou utilização de bens e prestações de serviços ao uso privado do sujeito passivo, quando esse Estado-Membro não seguiu o procedimento previsto na Sexta Directiva (artigo 27.º)?

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

De acordo com o entendimento veiculado pela Tribunal, a presente operação, nos termos da qual foi acordado entre as partes um preço manifestamente inferior ao preço normal de mercado, não deixa de ter carácter oneroso, na medida em que foi paga uma contrapartida efectiva que pode constituir matéria colectável.

Por seu turno, as regras especiais de determinação da matéria colectável, aplicáveis aos casos de afectação de bens e de prestações de serviços afectos ao uso privado do sujeito passivo, reportam-se a operações efectuadas a título gratuito, mas equiparadas a operações de carácter oneroso, uma vez que o sujeito passivo não recebe uma compartida real nessas operações.

No que ao caso concreto respeita, cumpre sublinhar que, não se tratando de situação análoga aos casos de afectação de bens e de prestações de serviços afectos ao uso privado do sujeito passivo, não lhe podem ser aplicáveis directamente as regras especiais de determinação da matéria colectável, e, exactamente por não serem operações comparáveis, não cabe invocar, nesta sede, a alegada violação do princípio da igualdade de tratamento.

Neste sentido, o TJUE considera, que quando exista a negociação e uma efectiva contrapartida paga ao sujeito passivo do bem que entregou ou do serviço que prestou, então deve ser aplicada a regra geral de determinação da matéria colectável.

Acresce referir que, constituindo a medida contida na lei espanhola uma medida derogatória para os efeitos previstos na Sexta Directiva, só se afigura compatível com a legislação comunitária, se se contiver dentro dos objectivos visados pela Sexta Directiva e se tiver sido objecto de notificação à Comissão e autorização pelo Conselho, expressa ou tácita, obtida nos termos previstos pelo referido artigo.

3. DECISÃO

À venda de estações de serviços entre entidades ligadas entre si, nos termos da qual tenha sido acordado um preço manifestamente inferior ao preço normal do mercado, é aplicável a regra geral de determinação da matéria colectável (então) consagrada na Sexta Directiva, sendo que a introdução de uma medida derogatória da mesma, – como seja a aplicação das regras de determinação da matéria colectável relativas à afectação ou utilização de bens e de prestações de serviços ao uso privado do sujeito passivo estabelecidas naquele normativo comunitário – a aplicar ao caso concreto exige o cumprimento do procedimento previsto no artigo 27.º da Sexta Directiva por forma a obter a autorização de adoptar essa medida derogatória da referida regra geral.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

As normas aplicáveis à determinação do valor tributável constantes na Sexta Directiva sofreram alterações aquando da entrada em vigor da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro. Encontra-se expressamente consagrada, na Directiva actualmente vigente, a possibilidade de os Estados-Membros tomarem medidas para que – relativamente às entregas de bens e prestações de serviços entre entidades ligadas entre si, nos casos em que a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA –, o valor tributável seja o valor normal.

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 e/ou rogerio.fernandesferreira@plmj.pt.

Lisboa, Setembro de 2011