

O IVA e a jurisprudência comunitária – Análise de Acórdãos do TJUE

Clotilde Celorico Palma

IVA

Características principais do imposto

- Imposto geral sobre o consumo de bens e serviços
- Imposto plurifásico
- Imposto indirecto (método subtractivo indirecto)
- Imposto não cumulativo
- Imposto de matriz comunitária (Directiva 2006/112/CE)
- Imposto transitoriamente baseado no princípio de tributação no país de destino para as transacções intracomunitárias de bens

IVA

Relatório OE 2009/ Quadro IV.19.

Impostos	2008	2009	Variação
	Estimativa	Orçamento	%
IRS	9 339,4	9 380,7	0,4%
IRC	5 937,9	5 882,5	-0,9%
Outros	10,9	10,4	-4,6%
Impostos Directos	15 288,3	15 273,6	-0,1%
ISP	2 561,9	2 650,0	3,4%
IVA	13 880,0	14 355,0	3,4%
ISV	940,7	1 100,0	16,9%
IT	1 288,0	1 375,0	6,8%
IABA	196,6	220,0	11,9%
Selo	1 822,0	1 964,0	7,8%
IUC/ IC	104,9	134,8	28,5%
Outros	63,8	51,5	-19,2%
Impostos Indirectos	20 857,9	21 850,4	4,8%
TOTAL GERAL	36 146,1	37 124,0	2,7%

IVA
Relatório OE 2009/ Quadro III.2.3
(Milhões de euros)

Impostos	2008	2009	2010	Variação 2010/2009 [%]
	Real	Estimativa	Orçamento	
IRS	9.339,4	8.949,4	9.046,0	1,1%
IRC (a)	5.927,9	4.534,5	4.200,0	-7,4%
Outros (b)	10,9	-1,8	67,4	-
Impostos Directos	15.278,3	13.482,1	13.313,4	-1,3%
ISP (c)	2.561,9	2.437,0	2.470,0	1,4%
IVA	13.871,0	10.884,6	11.271,8	3,6%
ISV	940,7	693,3	710,0	2,4%
IT	1.277,0	1.141,2	1.180,0	3,4%
IABA	196,6	180,1	185,0	2,7%
Selo	1.822,0	1.654,5	1.692,9	2,3%
IUC/ IC	104,9	129,3	140,0	8,3%
Outros	63,8	50,3	62,7	24,6%
Impostos Indirectos	20.837,9	17.170,4	17.712,5	3,2%
TOTAL GERAL	36.116,1	30.652,5	31.025,8	1,2%

Legenda: (a): considerada a não eliminação do PEC e a não redução das taxas de PPC; (b): considerada a incorporação de 60 M€ de Regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior; (c) Expurgada da Contribuição de Serviço Rodoviário.

Fonte: Ministério das Finanças e da Administração Pública.

O IVA e a jurisprudência comunitária

- Fases de harmonização do IVA:
 - **Primeira fase:** Aprovação das Primeira e Segunda Directivas (n.ºs 67/227/CEE e 67/228/CEE, de 11.04.1967, JO n.º L 71, de 14.3.67 -“*primeiras directivas IVA*”)
 - **Segunda fase:** Decisão de 1.4.70 (JO n.º L 94, de 28.4.70/substituição das contribuições financeiras dos EM por recursos das Comunidades, entre os quais uma percentagem do IVA) e aprovação da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, de 17.5.77, JO n.º L 145, de 13.6.77)

O IVA e a jurisprudência comunitária

Fases de harmonização do IVA

- **Terceira fase:** Desafio do mercado interno - Aprovação do Livro branco para a realização do mercado interno em 1985 e entrada em vigor do Acto Único Europeu em 1987, com posterior aprovação da Directiva que institui um regime transitório de tributação no destino para as transacções intracomunitárias (Directiva 91/680/CEE, de 16.12.91, JO n.º L 376/1, de 31.12.91)

O IVA e a jurisprudência comunitária

- **QUE CAMINHO
SEGUIR?**

O IVA e a jurisprudência comunitária

- Programa da Comissão de 1996 (“*Um sistema comum do IVA - Programa para o mercado único*”, Bruxelas, 22.7.96, COM(96)328 final): Tributação na origem, com:
 - Local único de tributação das operações praticadas pelos sujeitos passivos na Comunidade - o EM onde se encontrasse registado para efeitos de IVA, independentemente do local da prática das transacções, com exercício do direito à dedução naquele EM
 - Repartição das receitas pelos EM com base em estatísticas macro- económicas do consumo (dados globais do consumo de cada EM)
 - Maior aproximação das taxas do IVA

O IVA e a jurisprudência comunitária

- **Programa da Comissão de 2000**
(*“Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum do IVA no âmbito do mercado interno”*, COM (2000)348 final, 07.06.2000): Parte da constatação de que, a curto prazo, seria impossível uma passagem à origem

O IVA e a jurisprudência comunitária

- **O programa da Comissão de 2000 propõe:**
 - simplificação e modernização das regras existentes
 - aplicação mais uniforme
 - nova prática de cooperação administrativa

O IVA e a jurisprudência comunitária

- **Comunicação da Comissão de 2003**
Rumo a adoptar/acções concretas:
 - simplificação administrativa
 - alteração das regras de localização de certas prestações de serviços
 - alteração das regras de localização de certas transmissões de bens

O IVA e a jurisprudência comunitária

- **Vias da harmonização fiscal:** Legislativa, jurisprudencial, política (v.g, Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas) e harmonização de facto (v.g, a levada a cabo pela concorrência fiscal).

O IVA e a jurisprudência comunitária

- Enquanto nos impostos sobre o rendimento as violações ao direito comunitário ocorrem geralmente por violação de princípios que não são especificamente tributários, como as quatro liberdades de circulação e a proibição dos auxílios de Estado, no IVA as violações decorrem, em regra, de uma ofensa directa a Directivas.

Jurisprudência do TJUE

Temas a abordar:

- Princípio da neutralidade
- Conceito de actividade económica
- Tributação das operações ilícitas
- Abuso de direito
- Relações entre sociedades e sucursais

IVA – Princípio da neutralidade

- Este princípio, decorrente do Tratado de Roma foi afirmado, logo em 1967 nos preâmbulos das duas primeiras Directivas do IVA, como razão de ser da adopção deste imposto e da rejeição do modelo dos impostos em cascata.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade: O princípio da neutralidade encontra-se vertido nas directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras comunitárias, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE.

IVA – Princípio da neutralidade

- Em conformidade com a Primeira Directiva IVA, o princípio da neutralidade, por um lado, impõe uma igualdade de tratamento de mercadorias similares e, por outro, diferentemente dos impostos cumulativos em cascata, implica que o IVA comunitário deva incidir da mesma forma em todas as operações, independentemente da extensão das cadeias de produção e de distribuição

IVA – Princípio da neutralidade

- A Sexta Directiva vem reafirmar a relevância do princípio da neutralidade do imposto, referindo-se ao objectivo essencial que consiste na realização de um verdadeiro mercado interno comunitário, para justificar a necessidade da neutralidade do IVA quanto à origem dos bens e das prestações de serviços.

IVA – Princípio da neutralidade

- O princípio da neutralidade tem um corolário importante no clássico princípio jurídico da não-discriminação.
- O princípio da neutralidade encontra a sua justificação noutros princípios que regem o IVA, tais como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações ou da ausência de tributação.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - A neutralidade do imposto verifica-se quer a nível interno quer externo, em particular quer relativamente à produção (*production neutrality*) quer ao consumo (*consumption neutrality*), como expressão da neutralidade económica.

IVA – Princípio da neutralidade

- O IVA realiza a neutralidade concorrencial dentro e fora da zona integrada, atendendo ao facto de a carga tributária se manter igual independentemente do sistema de produção e de comércio.
- O IVA permite um fácil apuramento das cargas tributárias na importação e na exportação.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - A introdução do IVA como modelo comum da tributação do consumo a nível da União Europeia, deveu-se, assim, entre outros factores, à neutralidade quer relativamente ao consumo quer à produção.
- Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - Note-se, contudo, que, como salienta Pitta e Cunha, *“Já há muito a ciência fiscal abandonou a antiga concepção de neutralidade do imposto, segundo a qual a tributação neutra seria aquela que não influi na vida económica. Toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico.”* (*“A tributação do valor acrescentado”*, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, Novembro 2008, p. 113).

IVA – Princípio da neutralidade

- Um imposto totalmente neutro parece estar fora de questão sempre se concedendo algumas **isenções**, existindo, eventualmente, **diferenciações na taxa** aplicável às diferentes transacções de bens e serviços.

IVA – Princípio da neutralidade

- A aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida deste tributo, como as regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução.
- Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo Tribunal para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - O TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, em garantir a **neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados** (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições). Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, Rec., p. 655, n.º 19, de 22 de Junho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 10, e de 6 de Abril de 1995, Caso *BPL Group*, Proc.C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 26.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - Desde logo, o TJUE procurou retirar as devidas consequências da **igualdade de tratamento em IVA de actividades similares** e da ausência do impacto da extensão das cadeias de produção e de distribuição no montante do imposto recebido pelas administrações fiscais.

O IVA e a jurisprudência comunitária

- O princípio da neutralidade fiscal implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira (Acórdão de 20 de Junho de 1996, Wellcome Trust, Proc.C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 38). O mesmo sucede quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas operações (Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg, Proc. C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20).

O IVA e a jurisprudência comunitária

- Prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, não devem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., designadamente, Acórdãos de 12 de Junho de 1979, *Caso Nederlandse Spoorwegen*, Proc. 126/78, Rec., p. 2041, de 11 de Outubro de 2001, *Adam*, Proc. C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36; de 23 de Outubro de 2003, *Comissão/Alemanha*, Proc.C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20, e de 26 de Maio de 2005, *Kingscrest Associates e Montecello*, Proc. C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 41).

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - Como nota a Advogada Geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso *TNT* (Acórdão de 23 de Abril de 2009, Proc. C-357/07, Colect., p. I-5189), o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (n.º 43). Neste contexto, nota que “*O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...)*” (n.º 59).

O IVA e a jurisprudência comunitária

- Para avaliar se as prestações de serviços são semelhantes, a identidade do prestador de serviços e a forma jurídica sob a qual este exerce as suas actividades carecem, em princípio, de pertinência (v. Acórdão de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, Proc.s C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131, n.os 24 e 25).

Jurisprudência do TJUE

- **Neutralidade - Proibição de distorções de concorrência, implicando a igualdade de tratamento das pessoas no tocante ao mesmo tipo de operações.**

Neste sentido, *vide*, nomeadamente, os Acórdãos de 7 de Setembro de 1999, *Caso Gregg, cit.*, n.ºs 19 e 20, de 26 de Maio de 2005, *Caso Kingscrest Associates e Montecello, cit.*, n.º 29, e de 28 de Junho de 2007, *Caso JP Morgan Flemming Claverhouse*, Proc. C-363/05, Colect., p. I-5517, n.ºs 46 e 47, bem como o Acórdão de 3 de Maio de 2001, *Caso Comissão/França*, Proc. C-481/98, Colect., p. I-3369, n.º 22.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - Sobre o princípio da neutralidade veja-se ainda o Acórdão de 16 de Setembro de 2008, *Caso Isle of Wight and Others*, Proc. C-288/07, ainda não publicado, n.º s 42, 43 e 44, e o Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, *Caso Halifax*, Proc. C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - **Sujeição a imposto apenas das actividades económicas.**
- Veja-se, nomeadamente, o Acórdão de 1 de Abril de 1982, *Caso Hong Kong Trade Development Council*, Proc. 89/81, Colect., p. I-1277.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - **igualdade de tratamento de operações lícitas e ilícitas.**

Vide, nomeadamente, os Acórdãos de 5 de Julho de 1988, *Caso Mol*, Proc. 269/86, Rec., p. 3627, e *Caso Happy Family*, Proc. 289/86, Rec., p. 3655.

Jurisprudência do TJUE

- **Neutralidade - Interpretação restrita dos benefícios fiscais, nomeadamente das isenções.**

Jurisprudência do TJUE

- No Acórdão de 2 de Junho de 2005, *Caso Waterschap*, Proc. C-378/02, Colect., p. I-4685, a posição formulada pelo Advogado Geral Jacobs vai no sentido de aceitar sem qualquer restrição as distorções que as isenções necessariamente criam na tributação em IVA. Tratando das consequências da isenção de uma entidade pública, afirma que *“É inerente às excepções ao sistema do IVA que estas interfiram até certo ponto na aplicação dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento. [...] Nestas situações “o tratamento dos sujeitos passivos e dos excluídos do sistema do IVA tem inevitavelmente que ser diferente”* (n.º 38).

Jurisprudência do TJUE

- A relação de tensão entre o princípio da neutralidade fiscal, que implica a não distorção da concorrência entre as empresas, e a isenção, com as suas inevitáveis consequências, surgiu com extrema clareza no Acórdão de 5 de Junho de 1997, *Caso Sparekassernes Datacenter SDC*, Proc. C-2/95, Colect., p. I-3041.

Jurisprudência do TJUE

- De acordo com o entendimento do TJUE, na interpretação das expressões utilizadas para designar as isenções deve ser tido em consideração o “*princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA e no respeito do qual as isenções previstas pelo art. 13 da Sexta Directiva devem ser aplicadas*” (Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, já cit., n.ºs 19 e 20).

Jurisprudência do TJUE

- **Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível da territorialidade.**
Neste sentido, *vide*, nomeadamente, os Acórdãos de 17 de Novembro de 1993, Caso *Comissão/França*, Proc. C-68/92, Colect., p. I-5881, e de 15 de Março de 2001, Caso *Syndicat des producteurs indépendants (SPI)*, Proc. C-108/00, Colect., p. I-2361.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível da base de incidência.

Veja-se, nomeadamente, o Acórdão de 24 de Outubro de 1996, *Caso Elida Gibbs*, Proc. C-317/94, Colect., p. I-5339.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível do **direito à dedução**

O objectivo do regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., designadamente, Acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, *Caso Abbey National*, Proc. C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24, de 27 de Novembro de 2003, *Caso Zita Modes*, Proc. C-497/01, Colect., p. I-14 393, n.º 38, e de 3 de Junho de 2006, *Caso Halifax*, já cit., n.º 78).

Jurisprudência do TJUE

Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível do **direito à dedução**

- Neste sentido, *vide*, nomeadamente, os Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, já cit., de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *Inzo*, Proc. C-110/94, Colect., p. I-857, de 21 de Março de 2000, Caso *Gabalfrisa*, Procs. C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, de 15 de Janeiro de 1998, Caso *Ghent Coal Terminal*, Proc. C-37/95, Colect., p. I-1, e de 19 de Setembro de 2000, Caso *Ampafrance*, Proc. C-177/99, Colect., p. I-7013.

Jurisprudência do TJUE

- **Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível do direito à dedução.**
No Acórdão de 25 de Outubro de 2001, *Caso Comissão/Itália*, Proc. C-78/00, Colect., p. I-8195, esteve em análise uma situação algo original – o facto de na Itália se ter substituído o reembolso do IVA pela atribuição de títulos da dívida pública, realizada tardiamente, a uma categoria de sujeitos passivos com créditos de imposto para 1992. A Comissão considerava que, ao atribuir aos contribuintes títulos da dívida pública com vencimento a cinco ou dez anos após a sua data de emissão, a Itália infringiu, designadamente, o disposto no artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, no tocante ao tratamento a dar ao excedente de IVA. O reporte do excesso para os períodos fiscais posteriores ao imediatamente subsequente ao período em causa violaria o princípio estabelecido por esta disposição, privaria os sujeitos passivos em causa do exercício normal do direito à dedução e atentaria gravemente contra um princípio fundamental do sistema comum do IVA, o direito ao exercício imediato do direito a dedução.

Jurisprudência do TJUE

- **Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível do direito à dedução.**

No Caso *Comissão/Itália*, o TJUE concluiu que resulta da própria letra do artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, e, em especial, da expressão “nas condições por eles fixadas”, que os EM dispõem de uma certa liberdade de manobra para fixar as condições de reembolso do excesso de IVA. Como, porém, o reembolso do excesso de IVA é um dos elementos fundamentais para garantir a aplicação do princípio da neutralidade, as condições fixadas pelos EM não podem ser tais que atentem contra este princípio, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o peso do IVA (n.ºs 32 e 33). Nestes termos a Itália foi condenada.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com implicações ao nível das **transmissões de bens.**

Vide, nomeadamente, os Acórdãos de 27 de Junho de 1989, *Caso H. Küne*, Proc. 50/88, Colect., p. I-1925, e de 17 de Maio de 2001, *Caso Hans-Georg Fischer*, Proc. C-322/99, Colect., p. I – 4049.

Jurisprudência do TJUE

- Neutralidade - proibição da dupla tributação ou da ausência de tributação, com **implicações ao nível da facturação.**

Neste contexto, *vide*, nomeadamente, os Acórdãos de 13 de Dezembro de 1989, Caso *Genius Holding*, Proc. 342/87, Colect., p. I-4227, e de 19 de Setembro de 2000, Caso *Schmeink & Cofreth AG et Strobel*, Proc. C-454/98, Colect., p. I-6973.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- O imposto sobre o valor acrescentado procura tributar, essencialmente, as actividades económicas efectuadas por um sujeito passivo.
- O conceito de actividade económica surge-nos no artigo 9.º, n.º 1, da Directiva IVA (ex. n.º 1 do artigo 4.º da Sexta Directiva) para efeitos da delimitação do conceito de sujeito passivo.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

Por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas na mesma disposição legal, independentemente do seu fim ou resultado.

As actividades económicas em causa são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas, incluindo-se ainda a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

A análise desta matéria à luz da jurisprudência mais significativa do TJCE permite-nos concluir que estamos perante um **conceito amplo de actividade económica, nele se incluindo, designadamente, os denominados actos preparatórios e as actividades ilícitas, excluindo-se, nomeadamente, a detenção de simples participações sociais.**

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

Este conceito tem uma natureza objectiva, sendo irrelevante o fim ou o resultado das actividades desenvolvidas. Acresce que a actividade económica deve ser exercida de forma habitual e a título oneroso, incumbindo às autoridades nacionais apurar casuisticamente se estamos perante uma actividade económica.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Tal como o TJUE tem vindo a salientar, o conceito de “actividades económicas” engloba “todas” as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços.

Veja-se, designadamente, Acórdãos de 4 de Dezembro de 1990, Caso *Van Tiem*, Proc. C-186/89, Colect., p. i-4363, n.º 17, Caso *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Proc. C-305/01, Colect., p. I-6729, n.º 42, e de 21 de Fevereiro de 2006, Caso *Halifax*, já cit., n.º 54.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

A natureza ampla deste conceito foi desde logo evidenciada no *Caso Rompelman*, que concluiu, essencialmente, pela inclusão dos actos preparatórios neste conceito, orientação esta que veio a inspirar a jurisprudência posterior.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- No Caso *Rompelman* analisava-se o facto de o casal Rompelman ter prometido adquirir, em regime de compropriedade, um direito de crédito relativamente a duas fracções num imóvel. De acordo com o projecto do imóvel, as duas fracções eram indicadas como salas de exposição e o casal tinha a intenção de os alugar.
- Solicitaram o reembolso do imposto, tendo tal pedido sido indeferido pela Administração Fiscal com fundamento no facto de a exploração das referidas fracções por parte do casal ainda não ter iniciado.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Caso *Rompelman*/TJUE conclui que:

“LES ACTIVITES ECONOMIQUES VISEES PAR L ' ARTICLE 4 , PARAGRAPHE 1 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE (...), PEUVENT CONSISTER EN PLUSIEURS ACTES CONSECUTIFS . PARMIS CES ACTES , LES ACTIVITES PREPARATOIRES , COMME L ' ACQUISITION DES MOYENS D ' EXPLOITATION ET , PARTANT , L ' ACHAT D ' UN BIEN IMMEUBLE , DOIVENT DEJA ETRE IMPUTEES AUX ACTIVITES ECONOMIQUES .

DES LORS , L ' ACQUISITION D ' UN DROIT DE CREANCE CONCERNANT LE TRANSFERT FUTUR DU DROIT DE PROPRIETE SUR UNE PARTIE D ' UN IMMEUBLE ENCORE A CONSTRUIRE AVEC L ' INTENTION DE LA DONNER EN LOCATION AU MOMENT OPPORTUN PEUT ETRE CONSIDEREE COMME ACTIVITE ECONOMIQUE AU SENS DE L ' ARTICLE 4 , PARAGRAPHE 1 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE ETANT ENTENDU QUE CETTE DISPOSITION NE S ' OPPOSE PAS A CE QUE L ' ADMINISTRATION FISCALE EXIGE QUE L ' INTENTION DECLAREE SOIT CONFIRMEE PAR DES ELEMENTS OBJECTIFS TELS QUE L ' APTITUDE SPECIFIQUE DES LOCAUX PROJETES A UNE EXPLOITATION COMMERCIALE .”

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Nomeadamente nos Casos *Lennartz* (Acórdão de 11 de Julho de 1991, Proc. C-97/90, Colect, p. I-03795) *Inzo* (Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Proc. C-110/94, Colect., p. I-857), e *Gabalfrisa* (Acórdão de 21 de Março de 2000, Proc.s apensos C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577), suscitaram-se questões análogas às do Caso *Rompelman*, designadamente o âmbito de aplicação do conceito de actividade económica e a inclusão dos actos preparatórios neste conceito, tendo mais tarde o Tribunal confirmado esta jurisprudência.
- Nomeadamente, no Caso *Inzo* estava em causa o facto de a sociedade Inzo ter encomendado um estudo de rentabilidade de uma actividade.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Na jurisprudência recente do TJUE relativa a novas realidades económicas e às novas formas de actuação da administração pública, nos Casos *T-Mobile* e *Hutchison*, uma das questões suscitadas foi a de saber, no primeiro Caso, se uma actividade desenvolvida por um EM, ao atribuir direitos de utilização de frequências para sistemas de telecomunicações móveis a empresas de telecomunicações móveis, determinando primeiro, através de um processo de leilão, a melhor oferta para a taxa de utilização de frequências e atribuindo, subsequentemente, as frequências ao proponente que apresente a melhor oferta para tal operação, era uma “actividade económica”, no sentido das regras comunitárias, devendo, portanto, o EM ser considerado sujeito passivo relativamente a esta actividade.

(Acórdãos de 26 de Junho de 2007, Proc. C-284/04 e Proc. C-369/04, Colect., p., I-5189 e I-5247).

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Nos Casos *T-Mobile* e *Hutchison*, o TJUE começou por precisar que, embora o artigo 4.º da Sexta Directiva atribua um campo de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por esta disposição as actividades que tenham carácter económico.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Nos Casos *T-Mobile e Hutchison*, o TJUE, salientando que o exercício daquela actividade escapa, por natureza, aos operadores económicos, entendeu que, ao conceder a autorização de exploração dos direitos, a autoridade nacional competente não participa na exploração do bem constituído pelos direitos de utilização do espectro de radiofrequências com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, concluindo que, através desse processo de concessão, apenas exerce uma actividade de controlo e de regulamentação da utilização do espectro electromagnético que lhe é expressamente atribuída.
- Nestes termos, conclui que não constitui uma actividade económica na acepção das regras comunitárias, não sendo abrangida pelo respectivo âmbito de aplicação.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Nas suas conclusões apresentadas em 7 de Setembro de 2006 dos Casos *T-Mobile e Hutchison*, a orientação da Advogada Geral Kokott foi no sentido contrário, tendo entendido que as operações em apreço se configuravam como uma exploração de um bem incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência e, por conseguinte, como uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva, tendo exultado o carácter objectivo da noção de actividade económica para efeitos deste imposto.

Jurisprudência do TJUE

Conceito de actividade económica:

- Saliente-se que a natureza ampla e objectiva deste conceito de actividade económica deverá ser delimitada, no entendimento sensato do TJUE, pelo facto de estarmos perante um imposto sobre o consumo, devendo, como tal, existir um acto de consumo, como se notou, nomeadamente, no Caso *Mohr* (Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Proc. C-215/94, Colect., p. I-959).

Jurisprudência do TJUE

Tributação de actividade ilícitas:

- A primeira vez que o Tribunal analisou a questão da tributação das actividades ilícitas foi em sede de direitos aduaneiros foi no Caso *Horvarh* (Acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, Proc. 50/80, Rec., p. 385).
- Pretendia-se neste Caso determinar o valor aduaneiro de heroína introduzida fraudulentamente no território aduaneiro da Comunidade, descoberta na fronteira entre os Países Baixos e a República Federal da Alemanha e posteriormente confiscada e destruída. O TJUE fundamentou a sua decisão com base no facto de a comercialização e importação de estupefacientes, ao serem proibidas em todos os EM, não poderem originar qualquer obrigação aduaneira, pois não podiam ser comercializadas nem integradas na economia da Comunidade.

Jurisprudência do TJUE

Tributação de actividade ilícitas:

- O TJUE, no *Caso Horvarh*, concluiu que não podiam ser aplicados direitos aduaneiros às importações de estupefacientes proibidos que tivessem sido apreendidos e destruídos, só o podendo ser em relação às importações que fossem feitas através dos circuitos económicos estritamente controlados pelas autoridades competentes, para uso de fins médicos e científicos.

Jurisprudência do TJUE

Tributação de actividade ilícitas:

- A primeira vez que o TJUE se pronunciou sobre esta matéria no contexto da Sexta Directiva, foi no Caso *Einberger II* (Acórdão de 28 de Fevereiro de 1984, *Proc.* 294/82, *Rec.*, p. 1177).
- De acordo com o entendimento do TJUE, em conformidade com o princípio da neutralidade, o âmbito de aplicação do imposto não poderá estar dependente de uma diferenciação generalizada no tratamento fiscal relativamente às operações lícitas e ilícitas, sob pena de estas serem beneficiadas relativamente àquelas.

Jurisprudência do TJUE

Tributação de actividade ilícitas:

Posteriormente, foram vários os casos apreciados pelo TJUE sobre a tributação de actividades ilícitas em IVA, nomeadamente, os Acórdãos de 5 de Julho de 1988, *Caso Happy Family*, Proc. 289/86, Rec., p. 3655, de 6 de Dezembro de 1990, *Caso Witzemann*, Proc. C-343/89, Colect., p. I-4477, de 2 de Agosto de 1993, *Caso Lange*, Proc. C-111/92, Colect., p. I-4677, de 28 de Maio de 1998, *Caso Goodwin e Unstead*, Proc. C-3197, Colect., p. I-3257, de 11 de Junho de 1998, *Caso Fischer* Proc. C-283/95, Colect. p. I-3369, de 25 de Fevereiro de 1999, *Caso CPP*, Proc. C-349/96, Colect., p. I-973, de 29 de Junho de 1999, *Caso Coffeeshop “Siberië”*, Proc. C-158/98, Colect., p. I- 3988, de 29 de Junho de 2000, *Caso Tulihailitus*, Proc. C-455/98, Colect., p. I-4993.

Jurisprudência do TJUE

Tributação de actividade ilícitas:

- Resenha do tratamento em IVA das operações ilícitas/ Conclusões apresentadas pelo Advogado Geral Miguel Poiares Maduro apresentadas a 7 de Abril de 2005 no Caso *Halifax*, n.º 45: Segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma diferenciação generalizada entre actividades lícitas e ilícitas. Em princípio, mesmo as operações ilícitas estão abrangidas no âmbito de aplicação da Directiva IVA e estão sujeitas ao imposto. A única excepção diz respeito apenas ao comércio de bens ou serviços que estão sujeitos a uma proibição total na Comunidade e que, por força da sua própria natureza e devido às suas características particulares, não podem ser integralmente comercializados ou introduzidos no circuito económico. Por exemplo, o fornecimento de estupefacientes ou de moeda falsa não se inserem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

Jurisprudência do TJUE

Abuso de Direito:

- *Caso Halifax*: esteve em análise o enquadramento do abuso de direito em IVA, tendo por objectivo impedir o exercício do direito à dedução do imposto no âmbito da montagem de operações imobiliárias. Estávamos perante uma entidade impossibilitada de recuperar o imposto quase na sua totalidade, tratando-se de uma instituição bancária que efectuava mais de 95% de operações isentas sem direito à dedução. De forma a recuperar totalmente ou quase o imposto dedutível, foi montada uma estrutura, mediante a interposição de entidades relacionadas com direito à dedução do IVA, através da celebração de diversos contratos com “manipulação” dos preços de construção e locação dos imóveis.

Jurisprudência do TJUE

- *Caso Halifax* - TJUE: mesmo que as operações como as que estavam em causa tenham sido efectuadas com o único objectivo de obter uma vantagem fiscal, sem outro objectivo económico, constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma actividade económica na acepção das regras da Directiva IVA, desde que preencham os requisitos objectivos em que assentam aqueles conceitos.

Jurisprudência do TJUE

- *Caso Halifax*: o Advogado Geral Miguel Poiares Maduro sustentou a aplicabilidade da doutrina do abuso de direito em IVA, salientando serem transponíveis para a interpretação das respectivas regras os dois critérios indicados pelo Tribunal no *Caso Emsland-Stärk*, isto é, a existência de circunstâncias objectivas que permitam concluir que o objectivo pretendido pela legislação não foi alcançado e de um requisito subjectivo, consubstanciado na intenção finalística de obter um benefício resultante da legislação comunitária, criando-se, para o efeito, os pressupostos necessários. O TJUE sufragou inteiramente o entendimento do Advogado Geral.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *Kittel* (Acórdão de 6 de Julho de 2006, Proc.s apensos C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161):
- A sociedade anónima Computime comprou e revendeu componentes informáticos e, segundo o relatório da Administração Fiscal, tinha participado conscientemente numa fraude ao IVA de tipo «carrossel», cujo objectivo era recuperar uma ou mais vezes montantes de IVA facturados pelos fornecedores relativamente a uma única e mesma mercadoria, e as entregas efectuadas à Computime eram fictícias. A Administração Fiscal recusou à Computime o direito a deduzir o IVA pago sobre as referidas entregas.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *Kittel*/ TJUE: o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, Acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43).

Jurisprudência do TJUE

- Caso *Kittel*/TJUE:O regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24, e de 21 de Abril de 2005, *HE*, C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 70).

Jurisprudência do TJUE

- Caso *Kittel*/ TJUE : Os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma fraude, quer se trate da fraude ao IVA quer de outras fraudes, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perder o seu direito a deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, Acórdão de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, Colect., p. I-4191, n.º 33).

Jurisprudência do TJUE

- Caso *Kittel*/TJUE: quando uma entrega é efectuada a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato pelo facto de este ser contrário à ordem pública por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do IVA pago pelo sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude ao IVA ou de outras fraudes (n.º 52).

Jurisprudência do TJUE

- *Caso Kittel/TJUE*: Em contrapartida, os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e de actividade económica não são satisfeitos em caso de fraude fiscal cometida pelo próprio sujeito passivo (v. Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Caso Halifax, já cit., n.º 59).
- Com efeito, como o Tribunal já lembrou, a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva (v. Acórdão de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76). Os particulares não podem fraudulenta ou abusivamente aproveitar-se das normas comunitárias (v., nomeadamente, Acórdãos de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o., C-367/96, Colect., p. I-2843, n.º 20; de 23 de Março de 2000, Diamantis, C-373/97, Colect., p. I-1705, n.º 33; e de 3 de Março de 2005, Fini H, C-32/03, Colect., p. I-1599, n.º 32).

Jurisprudência do TJUE

Relações entre sociedades e sucursais:

- Caso *FCE Bank* - o âmbito das questões prejudiciais colocadas pelo Tribunal italiano ao TJUE implicava, em traços gerais, a necessidade de este se pronunciar, nomeadamente, sobre se as sucursais de uma sociedade com sede noutra país, localizadas num EM que reúnam as características para ser tidas como um estabelecimento estável dessa sociedade, poderiam ser consideradas um sujeito passivo autónomo do IVA.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* -O TJUE concluiu, no mesmo sentido que o Advogado Geral, que os artigos 2.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, devem ser interpretados no sentido de que um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutra EM e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados, não sendo tais operações tributadas em sede deste imposto.
- Essencial para este raciocínio foi a conclusão de que a sucursal não era independente da sociedade.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* – Entre nós, através do Of.Circulado n.º: 30114, de 25.11.2009, a AF veio reformular o entendimento adoptado até então.
- Para o efeito considera o seguinte:
 - O conceito de independência, que condiciona a qualidade de sujeito passivo, implica que, *quando exista uma relação de subordinação comparável à criada por um contrato de trabalho entre a entidade empregadora e o trabalhador, este não age na qualidade de sujeito passivo nas prestações de serviços que efectua.*

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* – O Of. Circulado n.º: 30114 considera o seguinte:
 - Coloca-se a questão de saber se, no interior da mesma entidade jurídica, um estabelecimento estável pode *dispor de suficiente autonomia para agir por conta própria, sob a sua responsabilidade e suportando sozinho os riscos económicos da sua actividade*, assumindo assim a qualidade de sujeito passivo para efeitos de IVA.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* – O Of.Circulado n.º: 30114 considera o seguinte:
 - O CIVA, tal como a Directiva IVA, não contempla uma definição harmonizada de estabelecimento estável para efeitos de IVA. No entanto, ao longo da vigência deste imposto, o TJUE tem vindo a emitir jurisprudência sobre este conceito.
 - Nesse sentido, deve considerar-se que uma entidade tem um estabelecimento estável quando disponha de uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, e de uma instalação, ambos com uma permanência suficiente para a realização de operações tributáveis.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* – O Of.Circulado n.º: 30114 considera o seguinte:
 - Os estabelecimentos estáveis, seja na forma de sucursais, agências, delegações, escritórios de representação ou outras, constituem normalmente realidades patrimoniais ou centros de interesse autónomos, susceptíveis de *per si* ser objecto de relações jurídicas tributárias.
 - Nesse pressuposto, esses estabelecimentos estáveis, situados em diferentes EM, podem constituir sujeitos passivos do IVA diferenciados e dotados de personalidade tributária própria e distinta, no exercício das respectivas actividades.

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* – O Of.Circulado n.º: 30114 considera o seguinte:
 - Para aferir da existência de uma relação jurídica entre uma sociedade não residente e o estabelecimento estável, a fim de sujeitar a IVA as prestações de serviços fornecidas, há que verificar se o estabelecimento estável realiza uma actividade económica independente, designadamente se pode ser considerado autónomo *por suportar o risco que decorre da sua actividade.*
 - Deve, ainda, considerar-se que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações específicas. Nesse sentido, *um estabelecimento estável, que não seja uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutra EM e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo pelos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações.*

Jurisprudência do TJUE

- Caso *FCE Bank* – O Of.Circulado n.º: 30114 considera o seguinte:
 - Não são sujeitos a IVA os serviços prestados entre uma sociedade sedeadada num EM e um seu estabelecimento estável situado noutra EM quando este não tenha personalidade jurídica própria (v.g. sucursal).