



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



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.º TRIMESTRE DE 2021)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm” / Band 1 Tax “RFF Leading Individual” and highlighted in “Hall of Fame”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019
Chambers & Partners – Band 1 Tax “RFF Ranked Lawyer”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 and Band 1 “Private Wealth Law” - HNW “RFF Ranked Lawyer”, 2018, 2019
International Tax Review – “Tax Controversy Leaders”, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “Indirect Tax Leaders”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “European Best Newcomer”, 2016 / “Tax Firm of the Year”, “European Tax Disputes of the Year” and “European Indirect Tax Firm of the Year”, (shortlisted) 2017
Best Lawyers – “Recommended Lawyers”, 2015, 2016, 2017, 2018
Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader”, 2017 “Corporate Tax: Advisory and Controversy”, 2017, 2018, 2019
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the “250 Private Client Global Elite Lawyers” 2018
STEP Private Clients Awards - RFF “Advocate of the Year 2019” (shortlisted)
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

SUMÁRIO

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.



www.rfflawyers.com
www.taxandlegalbyrff.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-460/21

NOME: *Vapo Atlantic S.A. contra Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal)*

DATA: 7 de fevereiro de 2022

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – Artigo 99º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça – Impostos especiais de consumo – Diretiva 2008/118/CE – Artigo 1.º, n.º2 – Cobrança, por motivos específicos, de outros impostos indiretos – “Motivos específicos” – Conceito – Financiamento de uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional – Objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental – Finalidade puramente orçamental – Recusa de devolver o imposto que se baseia no enriquecimento sem causa – Requisitos

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em causa está um litígio que opõe a sociedade *Vapo Atlantic S.A.*, cujo objeto social é a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos, e a *Autoridade Tributária e Aduaneira Portuguesa* (doravante “Administração tributária”), a respeito do reembolso da Contribuição de serviço rodoviário (CRS).

Em 2016, com base nas declarações de introdução no consumo realizadas pela *Vapo Atlantic*, a Administração tributária emitiu atos de liquidação do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e ainda outro imposto indireto – a CRS.

No âmbito de pedido de revisão dos atos tributários de liquidação por parte da *Vapo Atlantic* – o qual foi indeferido –, a Administração tributária sustentou que a CRS era compatível com o direito da União (Diretiva 2008/118/CE) e, bem assim, que a obtenção do reembolso do referido tributo seria passível de constituir uma situação de enriquecimento sem causa, porquanto o mesmo é suportado pelo consumidor final aquando da aquisição dos combustíveis.

Não se conformando, a *Vapo Atlantic* interpôs recurso desta decisão de indeferimento para o Tribunal Arbitral tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, Portugal), alegando que a razão da criação da contribuição de serviço rodoviário era

puramente orçamental, servindo para financiar a empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional, em contradição com a Diretiva aplicável.

Nesse seguimento, a Administração tributária contestou, afirmando que a EP (Estradas de Portugal, EPE), recentemente denominada por Infraestruturas de Portugal, S.A. (IP), estaria responsável, enquanto concessionária, pela persecução dos objetivos relacionados com a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, constituindo, ambos, o motivo específico da CRS, na aceção da referida Diretiva.

Em paralelo, acrescentou, ainda, que sendo a CRS receita própria da IP, o financiamento desta empresa pública é assegurado pelos utilizados da rede rodoviária nacional e apenas subsidiariamente pelo Estado.

Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se, de facto, a CRS prossegue ou não um motivo específico exigido pelo normativo da Diretiva 2008/118/CE para que o Estado-Membro possa cobrar outro imposto indireto sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Posto isto, o Tribunal Arbitral tributário decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

- 1) *“O artigo 1º, n. 2, da Diretiva [2008/118], e designadamente a exigência de “motivos específicos”, deve ser interpretado no sentido de que a finalidade de um imposto é meramente orçamental quando a sua criação é feita com o objetivo de financiar a empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, por ocasião da renovação da sua concessão, e à qual a receita do imposto fica genericamente afetada, e a sua estrutura não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo?”*
- 2) *“O Direito da União e os princípios da legalidade e segurança jurídica permitem que o reembolso de impostos indiretos contrários à Diretiva [2008/118] seja recusado pelas autoridades nacionais com fundamento no enriquecimento sem causa do sujeito passivo quando não haja disposições legais específicas de Direito interno que o prevejam?”*
- 3) *“O Direito da União permite que, ao fundamentar a recusa do reembolso de impostos indiretos contrários à Diretiva [2008/118], as autoridades nacionais presumam a repercussão do imposto e o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, obrigando-o a demonstrar que estes não se verificam?”*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Quanto à primeira questão prejudicial colocada perante o TJUE, pretende-se densificar o conceito de “motivos específicos”, nomeadamente se se deve entender que se estão a prosseguir quando falamos de um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas à empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional, e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

Neste âmbito, o TJUE esclarece que a Diretiva permite que os Estados-Membros estabeleçam, além do imposto especial de consumo mínimo, outras imposições indiretas que prossigam uma finalidade específica, desde que estejam preenchidos dois requisitos cumulativos: por um lado, que o imposto indireto seja cobrado por um motivo específico e, por outro, que as imposições sejam conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao IVA no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade, e ao controlo do imposto.

No que diz respeito a esta primeira questão prejudicial, apenas está em causa o cumprimento do primeiro requisito. Sobre este, o TJUE começa por referir que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um motivo específico na aceção desta disposição não é uma finalidade meramente orçamental, porquanto qualquer imposto é passível de prosseguir esse tipo de finalidades.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça aponta que só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo prossegue um motivo específico se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado.

Assim sendo, avança o TJUE que, na situação em causa, a CRS deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional, ao invés de determinar a arrecadação de receitas afetadas genericamente a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional.

Já no que diz respeito às segundas e terceiras questões colocadas perante o TJUE, examinadas em conjunto, pretende-se clarificar se o Direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam

fundamentar a sua recusa à devolução de imposto indireto contrário à Diretiva através da presunção de que o imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, que o seu reembolso constituiria em enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça começa por frisar que, caso haja violação de disposições do Direito da União, haverá o direito, por parte do sujeito passivo, de obter o reembolso dos impostos cobrados pelo Estado-Membro em causa.

Porém, nota o TJUE que esta obrigação conhece uma exceção, em específico quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desse imposto o repercutiu efetivamente em terceiros. Nessas ocasiões, deve ser o comprador a suportar o ónus do imposto e, bem assim, impossibilitar ao operador o reembolso.

Nesse sentido, entende o TJUE que incumbirá às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar o respeito pelo princípio da proibição do enriquecimento sem causa, inclusive quando nada conste a este respeito no direito nacional, porquanto aquelas entidades apenas se encontram obrigadas a reembolsar o montante não repercutido.

Nestes termos, sublinha o Tribunal que é da competência do órgão jurisdicional nacional apreciar a questão da repercussão ou não repercussão de imposto indireto, analisando livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos.

Não obstante, o TJUE veio esclarecer que é de excluir a aplicação de qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas, e que vise impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão.

DECISÃO

Tendo em conta as considerações precedentes, no que diz respeito à primeira questão, o Tribunal de Justiça entende que o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, deve ser interpretado restritivamente, no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

Quanto à segunda e terceira questões, decide o TJUE que o Direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118/CE na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Atento o teor da presente decisão, os consumidores finais – os repercutidos – terão legitimidade processual ativa para contestar as liquidações da CRS, de forma a obter a sua anulação e respetivo reembolso.

Já a legitimidade processual ativa dos próprios sujeitos passivos de CSR é discutível.

Com efeito, esclareceu o TJUE que, quando há prova que houve repercussão do imposto noutra pessoa que não o operador, não haverá direito ao reembolso do imposto indevidamente cobrado ao sujeito passivo, sob pena de enriquecimento sem causa.

Por essa razão, os consumidores finais não carecem da intervenção processual dos sujeitos passivos da CSR para terem legitimidade processual ativa para contestar as liquidações, sendo processualmente desnecessária uma ação concertada entre as operadoras sujeitas a CSR e os consumidores finais, seja em que moldes for, para que estes últimos possam fazer valer os seus interesses.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-513/20

NOME: *Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) contra Termas Sulfurosas de Alcafache SA*

DATA: 13 de janeiro de 2022

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 132.º, n.º 1, alínea b) – Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral – Isenção da hospitalização e dos tratamentos médicos – Operações estreitamente relacionadas – Tratamentos termais – Montante cobrado pela abertura da ficha individual, incluindo a ficha clínica

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a Administração tributária às Termas Sulfurosas de Alcafache SA (doravante “Termas Sulfurosas”), uma sociedade que constitui uma unidade de cuidados de saúde primários não pertencente ao Serviço Nacional de Saúde português, a respeito do direito do sujeito passivo a beneficiar ou não da isenção do IVA dos montantes cobrados a título da inscrição termal.

A Termas Sulfurosas, no âmbito da exploração de estância termal faturou, entre 2010 e 2012, uma prestação denominada “inscrição termal”, não liquidando IVA, nesse âmbito.

Todavia, e na sequência uma ação de inspeção, a Administração tributária entendeu que deveria ser liquidado IVA, aquando da faturação de tais montantes, tendo sido emitidas as correspondentes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios.

De acordo com o entendimento veiculado pela Administração tributária, o pagamento da inscrição termal, que seria válida para o ano em curso, e sem a qual os tratamentos a realizar não seriam disponibilizados não deveria ser abrangida pela isenção aplicável aos correspondentes serviços.

Por não se conformar com o entendimento da Administração tributária, a Termas Sulfurosas contestou o entendimento da Administração tributária, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, o qual julgou a impugnação judicial procedente.

Por seu turno, a Administração tributária interpôs recurso junto do Supremo Tribunal Administrativo – o órgão jurisdicional de reenvio –, alegando que a isenção prevista na Diretiva IVA e transposta para o ordenamento jurídico nacional devia ser objeto de uma interpretação restritiva, já que constitui uma exceção ao princípio geral segundo o qual cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo está sujeita a IVA.

No âmbito do recurso interposto, o órgão jurisdicional de reenvio veio admitir que não resultava claro, à luz dos critérios já definidos pelo Tribunal de Justiça, que, no caso dos referidos valores cobrados a título de inscrição termal, estes estivessem efetivamente em estreita conexão com a prestação de assistência médica, na aceção do preceituado na Diretiva IVA, apesar de ser possível conduzir alguns elementos a tal conclusão, designadamente o facto do serviço de abertura de ficha individual do utente dar direito

à compra de tratamentos cujo caráter de prestação de serviços e de atividade isenta é tido como assente.

Posto isto, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE a seguinte questão prejudicial:

- 1) *“Os pagamentos efetuados como contrapartida do serviço de abertura de ficha individual de cada utente, incluindo a ficha clínica que dá direito à compra de tratamentos de “termalismo clássico”, podem subsumir-se ao conceito de “operações estreitamente relacionadas” a que se refere o artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva IVA e assim serem considerados isentos de IVA?”*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE afirmou que a questão colocada pretende esclarecer se as disposições da Diretiva IVA devem ser interpretadas no sentido de que a operação em causa – a elaboração da ficha de inscrição termal – é suscetível de ser abrangida pela isenção de IVA, enquanto operação estreitamente relacionada com a assistência médica.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça vem recordar que os termos utilizados para designar as isenções previstas na Diretiva IVA são de interpretação estrita, uma vez que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo.

Em concreto, o TJUE esclareceu que a assistência médica e hospital que beneficiam da isenção referida no artigo em causa é a que tenha por finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias da saúde e, ainda, as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas.

Neste sentido, e uma vez que a Diretiva IVA não define o conceito de “operações estreitamente relacionadas”, o Tribunal de Justiça determinou que a legislação deve ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da própria Diretiva, tendo-se especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê. Nestes termos, exige-se que a prestação de serviço em causa seja indispensável à realização das operações abrangidas pela hospitalização e assistência médica.

Assim sendo, e segundo o Tribunal de Justiça, só as prestações de serviços que se inscrevem logicamente no quadro do fornecimento de serviços de hospitalização e

tratamentos médicos que constituam uma etapa indispensável no processo de prestação desses serviços para alcançar as finalidades terapêuticas prosseguidas por estes serão suscetíveis de constituir “operações estreitamente relacionadas”.

Com efeito, para determinar essa indispensabilidade à concretização dos tratamentos médicos, há que ter em conta a finalidade com que as referidas prestações são efetuadas, bem como o conjunto dos elementos do litígio submetido ao órgão jurisdicional de reenvio. Tal tarefa, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio, o qual deverá apreciar os factos, determinar a natureza da operação e das informações contidas na ficha individual, bem como a finalidade das mesmas.

Não obstante, esclarece o TJUE que caso a contrapartida do pagamento da inscrição termal consista apenas na possibilidade de comprar tratamentos prescritos ou se o conteúdo da ficha for dispensável para prestar esses tratamentos, tal operação não deverá ser considerada como “estreitamente relacionada” com a assistência médica.

Por último, relembra o TJUE que será necessário verificar se os tratamentos médicos e as operações com eles estreitamente relacionadas nela prestadas são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público e se se trata de um centro de assistência médica e de diagnóstico ou de outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido na aceção da disposição em análise, de forma que todos os requisitos estejam preenchidos.

DECISÃO

Nestes termos, e em resposta à questão prejudicial colocada, o TJUE respondeu que o artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva IVA, relativa ao sistema comum do IVA, deve ser interpretado no sentido de que a operação que consiste em elaborar uma ficha individual – que concede o direito à compra de tratamentos médicos de termalismo clássico num estabelecimento termal – pode ser abrangida pela isenção de IVA prevista nesta disposição enquanto operação estreitamente relacionada com a assistência médica, desde que essas fichas contenham dados cuja consulta seja indispensável para a prestação dos tratamentos e para alcançar as finalidades terapêuticas pretendidas.

É igualmente necessário que os tratamentos médicos e operações com eles estreitamente relacionadas sejam assegurados em condições análogas às que vigoram

para organismos de direito público, por centros de assistência médica e de diagnóstico ou por outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o conceito de “operações estreitamente relacionadas”, no âmbito das normas que consagram isenções, em sede de IVA.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-545/19

NOME: *AllianzGI-Fonds AEVN* contra *Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal)*

DATA: 17 de março de 2022

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – Artigo 63.º TFUE – Livre circulação de capitais – Tributação dos dividendos pagos a organismos de investimento coletivo (OIC) – OIC residentes e não residentes – Diferença de tratamento – Retenção na fonte apenas dos dividendos pagos a OIC não residentes – Comparabilidade das situações – Apreciação – Tomada em consideração do regime fiscal dos detentores de participações em OIC e da sujeição dos organismos residentes a outros impostos – Inexistência

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em questão encontra-se um litígio que opõe *AllianzGI-Fonds AEVN*, um organismo de investimento coletivo (OIC) e a Administração tributária, a respeito de um pedido de anulação de atos que procederam à retenção na fonte dos dividendos pagos àquela por sociedades estabelecidas em Portugal, relativamente aos anos de 2015 e 2016.

A *AllianzGI-Fonds AEVN* configura um OIC gerido por uma entidade gestora sediada na Alemanha, não possuindo estabelecimento estável em Portugal. Nestes termos, estaria isenta do imposto sobre o rendimento das sociedades na Alemanha, nos termos da regulamentação alemã, e conseqüentemente, impedida de recuperar os impostos pagos no estrangeiro sob a forma de crédito fiscal por dupla tributação internacional, ou de formular um pedido de reembolso desses impostos.

Todavia, entre 2015 e 2016, sendo a *AllianzGI-Fonds AEVN* detentora de participações sociais em diversas sociedades residentes em Portugal, auferiu dividendos que foram sujeitos a tributação por retenção na fonte à taxa liberatória de 25%, tendo obtido

reembolso do imposto para o exercício de 2015 por força da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha, que impõe uma taxa máxima de 15% para a tributação de dividendos.

Não obstante, não se conformando com os atos de retenção na fonte oficiosamente promovidos pela Administração tributária, a *AllianzGI-Fonds AEVN* apresentou uma reclamação graciosa, solicitando a respetiva anulação daqueles atos por violação do Direito da União e, bem assim, o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal, a qual foi indeferida.

Com efeito, a *AllianzGI-Fonds AEVN* recorreu para o Tribunal Arbitral Tributário – o órgão jurisdicional de reenvio –, solicitando novamente a anulação dos atos de retenção na fonte pela quantia remanescente (34 305, 31 euros), e alegando que as OIC não residentes em Portugal são objeto de um tratamento discriminatório e, bem assim, de uma restrição à liberdade de circulação de capitais ambos proibidos nos termos do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Com efeito, ao passo que os OIC constituídos e com residência fiscal em Portugal, relativamente aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas nesse Estado, estavam isentas do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a *AllianzGI-Fonds AEVN*, sendo OIC não residente, seria tributada à taxa de 25% sobre os dividendos que lhe eram pagos por sociedades estabelecidas em Portugal.

Neste âmbito, a Administração tributária veio contestar que o regime fiscal português aplicável aos OIC residentes e o regime aplicável aos OIC não residentes em Portugal não seriam, por natureza, comparáveis, porquanto o regime português não exclui a tributação dos dividendos a cargo dos organismos que abrange, seja através do imposto do selo ou do imposto específico previsto no Código de IRC, para além da tributação dos dividendos ser feita segundo modalidades diferentes.

O Tribunal Arbitral Tributário decidiu, assim, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

- 1) *“Os princípios relativos à livre circulação de capitais, ou à livre prestação de serviços, opõem-se a um regime fiscal como o que está em causa no litígio no processo principal, que prevê a retenção na fonte de imposto com carácter liberatório sobre os dividendos recebidos de sociedades portuguesas a favor de*

OIC não residentes em Portugal e estabelecidos noutros países da EU, ao mesmo tempo que os OIC constituídos ao abrigo da legislação fiscal portuguesa e residentes fiscais em Portugal podem beneficiar de uma isenção de retenção na fonte sobre tais rendimentos?”

- 2) *“Ao prever uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção de retenção na fonte, a regulamentação nacional em causa no processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes, uma vez que a estes últimos não lhes é dada qualquer possibilidade de aceder a semelhante isenção?”*
- 3) *“O enquadramento fiscal dos detentores de participações dos OIC será relevante para efeitos de apreciação do carácter discriminatório da legislação portuguesa, tendo presente que esta prevê um tratamento fiscal autónomo e distinto (i) para os OIC (residentes) e (ii) para os respetivos detentores de participações dos OIC? Ou, tendo presente que o regime fiscal dos OIC residentes não é, de todo, alterado ou afetado pela circunstância de os respetivos participantes serem residentes ou não residentes em Portugal, a apreciação da comparabilidade das situações para fins de determinar o carácter discriminatório da referida regulamentação deve ser realizada apenas por referência à fiscalidade aplicável ao nível do veículo de investimento?”*
- 4) *“Será admissível a diferença de tratamento entre OIC residentes e (OIC) não residentes em Portugal, tendo em conta que as pessoas singulares ou coletivas residentes em Portugal, que sejam detentoras de participações de OIC (residentes ou não residentes) são, em ambos os casos, igualmente sujeitas (e, em regra, não isentas), a tributação sobre os rendimentos distribuídos pelos OIC, sujeitando os detentores de participações em OIC não residentes a uma fiscalidade mais elevada?”*
- 5) *“Tendo em consideração que a discriminação em análise no presente litígio diz respeito a uma diferença na tributação do rendimento relativamente a dividendos distribuídos pelos OIC residentes aos respetivos detentores de participações nos OIC, é legítimo, para efeitos da análise da comparabilidade da tributação sobre o rendimento considerar outros impostos, taxas ou tributos incorridos no âmbito dos investimentos efetuados pelos OIC? Em particular, é legítimo e admissível, para efeitos da análise de comparabilidade, considerar o impacto associado a*

impostos sobre o património sobre despesas ou outros, que não estritamente o imposto sobre o rendimento dos OIC, incluindo eventuais tributações autónomas?”

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Em primeiro lugar, aponta o TJUE que tendo a legislação portuguesa em causa no processo principal por objeto o tratamento fiscal por dividendos recebidos pelos OIC, a situação em causa no processo principal é abrangida pelo âmbito de aplicação da livre circulação de capitais.

Assim, e no que concerne à existência de uma restrição à livre circulação de capitais, o TJUE sublinha que resulta de jurisprudência comunitária que as medidas proibidas pelo Tratado incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investir num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes de investir noutros Estados – o que, segundo o Tribunal, parece acontecer no caso em apreço.

De facto, a isenção de retenção na fonte para os dividendos pagos aos OIC residentes em território nacional, por um lado, e a retenção na fonte para dividendos colocados à disposição de OIC não residentes em Portugal, por outro, demonstra um tratamento desfavorável que poderá dissuadir os OIC não residentes a investirem em Portugal e, bem assim, os investidores residentes em território nacional em adquirirem participações sociais em OIC.

Não obstante o exposto, o Tratado prevê uma derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, na medida em que permite que os Estados-Membros continuem a ter o direito de aplicar as disposições do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação, relativamente ao lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.

Com efeito, o TJUE relembra aquela derrogação deve ser objeto de uma interpretação estrita, na medida em que é necessário, em conformidade com a legislação do Tratado, que a diferença de tratamento diga respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou que seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

A respeito da existência de situações objetivamente comparáveis, recorde-se que, o Tribunal Arbitral Tributário – o órgão jurisdicional de reenvio – havia questionado, por

um lado, sobre se a situação dos detentores de participações devia ser tida em conta do mesmo modo que a dos OIC e, por outro, sobre a eventual pertinência da existência de certos impostos aos quais apenas estão sujeitos os OIC residentes.

Nesta medida, o TJUE avançou que, sob reserva de verificação por parte do órgão jurisdicional de reenvio, a legislação portuguesa em causa não se limita a prever diferentes modalidades de cobrança de imposto em função do local de residência do OIC beneficiário de dividendos de origem nacional, prevendo antes uma tributação sistemática desses dividendos que onera apenas os organismos não residentes.

Por outro lado, no que diz respeito à pertinência ou não da existência de certos impostos aos quais estão apenas sujeitos os OIC residentes – em particular, o imposto do selo e o imposto específico previsto no Código do IRC – esclarece o Tribunal de Justiça que, em primeiro lugar, sendo o imposto do selo um imposto sobre o património, não pode ser equiparado a um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Ademais, a legislação fiscal portuguesa distingue, no caso dos OIC residentes, entre o rendimento do capital acumulado e o que é imediatamente redistribuído, apenas sendo o primeiro englobado na matéria coletável do imposto do selo.

Daqui resulta, como explica o TJUE, que mesmo se considerássemos este imposto do selo equiparável a um imposto sobre os dividendos, um OIC residente poderá escapar à tributação dos dividendos procedendo à sua distribuição imediata, ao passo que esta possibilidade não está aberta a um OIC não residente.

Em segundo lugar, quanto ao imposto específico previsto no código de IRC, aponta o TJUE que este incide apenas sobre os dividendos de origem nacional recebidos por um OIC residente em casos limitados, pelo que o imposto em análise não pode, de acordo com a interpretação do TJUE, ser equiparado ao imposto geral de que são objeto os dividendos de origem nacional recebidos pelos OIC não residentes.

Neste âmbito, respondendo à dúvida colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, conclui o TJUE que a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos ao imposto do selo e ao imposto específico previsto no Código de IRC não os coloca, ao contrário do que sustenta Portugal, numa situação diferente em relação aos OIC residentes, no que diz respeito à tributação dos dividendos de origem portuguesa.

Adicionalmente, o TJUE salientou que, no domínio da livre prestação de serviços, os operadores económicos têm a liberdade de escolher os meios adequados para exercer as suas atividades num Estado-Membro diferente do da sua residência, independentemente de se estabelecerem ou não de modo permanente nesse Estado, pelo que esta liberdade não deverá ser limitada por disposições fiscais discriminatórias.

Por outro lado, relativamente à questão de saber se a situação dos detentores de participações deve ou não ser tida em conta do mesmo modo que a dos OIC, esclarece o Tribunal que a comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna do Estado-Membro em causa deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais controvertidas.

Nestes termos, no que diz respeito ao objeto e conteúdo do regime português em matéria de tributação dos dividendos – seja ao nível dos próprios OIC ou dos seus detentores de participações sociais – o Tribunal sublinha que o mesmo foi concebido numa lógica de “tributação à saída”, isto é, os OIC que são constituídos e operam de acordo com a legislação portuguesa estão isentos do imposto sobre o rendimento, sendo o encargo que este último representa transferidos para os detentores de participações sociais que têm a qualidade de residentes, estando os detentores de participações sociais não residentes dele isentos.

Particularmente quanto à determinação do objetivo prosseguido pela legislação portuguesa nesta matéria, o Tribunal entende que tal tarefa caberá ao órgão jurisdicional de reenvio.

Com efeito, o TJUE mencionou que caso aquele conclua que o regime em discussão visa evitar a dupla tributação dos dividendos pagos por sociedades residentes, atendendo à qualidade de intermediário dos OIC face aos seus detentores de participações sociais, importa relembrar que o próprio Tribunal de Justiça já declarou que, relativamente a medidas que visem prosseguir esse objetivo, as sociedades beneficiárias residentes não se encontram necessariamente numa situação comparável à das sociedades beneficiárias não residentes.

Neste caso, o Tribunal esclareceu que um OIC não residente pode ter detentores de participações sociais que tenham residência fiscal em Portugal e sobre cujos rendimentos este Estado-Membro exerce o seu poder de tributação. Assim, nesta

perspetiva, um OIC não residente encontra-se também numa situação objetivamente comparável à de um OIC residente em Portugal.

Adicionalmente, no que respeita à análise dos critérios de distinção pertinentes estabelecidos pela legislação em causa, de forma a apreciar se a diferença de tratamento resultante dessa legislação reflete uma diferença de situação objetiva, o Tribunal de Justiça observou que o único critério de distinção estabelecido se baseia no lugar de residência dos OIC, sujeitando apenas os organismos não residentes a uma retenção na fonte dos dividendos que recebem.

Neste contexto, conforme salienta o Tribunal, a situação de um OIC residente que beneficia de uma distribuição de dividendos é comparável à de um OIC beneficiário não residente, uma vez que em ambos os casos os lucros realizados podem ser objeto de dupla tributação económica ou de tributação em cadeia.

Dessa forma, o critério de distinção que tem por objeto unicamente o lugar de residência dos OIC e que está em causa no processo principal não permite concluir pela existência de uma diferença objetiva de situações entre os organismos residentes e os organismos não residentes.

Por fim, no que toca à análise de existência de razão imperiosa de interesse geral – razão esta que permite a restrição à livre circulação de capitais – clarifica o Tribunal de Justiça que a mesma será admissível caso seja adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue e caso não vá além do que é necessário para alcançar esse mesmo objetivo.

Em concreto, e segundo o Governo português, estariam em causa duas razões imperiosas de interesse geral: por um lado, a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional e, por outro, a de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os dois Estados-Membros em causa.

Não obstante, o Tribunal desconsiderou as razões apresentadas por Portugal, porquanto a isenção da retenção na fonte dos dividendos em benefício dos OIC residentes não está sujeita à condição de os dividendos recebidos pelos organismos serem redistribuídos por estes e de a sua tributação na esfera dos detentores de participações sociais permitir compensar a isenção da retenção na fonte. Assim sendo, segundo o TJUE, não estamos perante uma relação direta entre o benefício fiscal – a

isenção de retenção na fonte – e a tributação dos dividendos enquanto rendimentos dos detentores de participações sociais num OIC residente.

Por outro lado, e por respeito à segunda razão invocada - preservar uma repartição equilibrada do poder de tributar entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha -, o Tribunal afirma que esta justificação apenas pode ser admitida quando o regime em causa visa prevenir comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território.

Todavia, como o TJUE foi reiterando, quando um Estado-Membro tenha optado por não tributar os OIC residentes beneficiários de dividendos de origem nacional (como é o caso), não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OIC não residentes beneficiários desses rendimentos.

Em face do exposto, concluiu o Tribunal que a justificação baseada na preservação de uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os dois Estados-Membros em questão não pode, igualmente, ser acolhida.

DECISÃO

Tendo em conta todas as considerações precedentes, o Tribunal decidiu que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um OIC não residentes são objeto de retenção na fonte, enquanto os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Em conformidade com a interpretação do TJUE no presente caso, e de acordo com o princípio do primado do Direito da União Europeia inscrito no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, deverá entender-se que a disparidade do regime de tributação dos dividendos auferidos por OIC residentes e não residentes, consagrado no ordenamento jurídico português, encontra-se desconforme ao Direito da União.



Em face do exposto, a presente decisão contribui para uma harmonização das regras de tributação nacionais com as regras comunitárias a respeito dos OIC, possibilitando a recuperação do imposto retido, em idênticas situações.

Lisboa, 22 de agosto de 2022

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Miriam Campos Dionísio
João de Freitas Jacob

(Advisory Tax Team)

www.rffadvogados.pt