

## ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

### CASO HALIFAX

#### O princípio da proibição do abuso no sistema comum do IVA

#### 1. SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

##### **Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 21 de Fevereiro de 2006. Processo C – 225/02 - Halifax**

1. *As operações como as que estão em causa no processo principal constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º n.ºs 1 e 2, 5.º, n.º 1 e 6.º, n.º1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, desde que preencham os requisitos objectivos em que assentam aqueles conceitos, mesmo que tenham sido efectuadas com o único objectivo de obter um benefício fiscal, sem outro objectivo económico.*

2. *A Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática abusiva.*

*A declaração da existência de um prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, tenham por resultado a obtenção de um benefício fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido por essas*

*disposições. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de um benefício fiscal.*

- Quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva.*

## **2. ANÁLISE**

O presente acórdão incide, essencialmente, sobre duas questões, relacionadas com a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (doravante apenas designada por Sexta Directiva), relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Concretamente, a primeira questão prende-se com o facto de saber se operações realizadas com o único objectivo de obter o reembolso do imposto (IVA) a montante constituem entregas de bens, prestações de serviços ou exercício de actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta directiva.

A segunda questão, refere-se princípio da proibição do abuso e às consequências da sua aplicação.

No âmbito da presente análise, concentramo-nos apenas nesta segunda questão, a qual em nosso entender assume elevada importância prática no planeamento fiscal, designadamente em sede de IVA.

### **FACTOS**

A Halifax é uma instituição bancária que presta essencialmente serviços financeiros isentos de IVA ao abrigo do disposto no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Relativamente a outras prestações de serviço de cariz não financeiro, a Halifax aplicava o método do *pro rata*, o que lhe permitia recuperar apenas uma pequena parte do IVA pago a montante.

No âmbito do desenvolvimento da sua actividade, a Halifax necessitou de construir centros de chamadas em terrenos por ela arrendados ou de que era proprietária, situados no Reino Unido.

Tendo em conta o método de dedução do IVA adoptado, a Halifax só iria conseguir deduzir parte do imposto suportado na realização das obras nos imóveis acima enunciados, as quais iriam ser bastante onerosas.

Neste contexto, a Halifax elaborou um plano que lhe permitiu recuperar todo o imposto suportado nos trabalhos de construção dos centros de chamadas. Para tal, recorreu a outras sociedades do Grupo Halifax, designadamente a filiais que detinha a 100%.

No entanto, os “*Commissioners of Customs and Excise*” negaram as pretensões da Halifax e das suas filiais, alegando que “*independentemente do seu carácter real, uma operação efectuada unicamente com o objectivo de evasão ao IVA não constitui em si mesma uma “prestação de serviços” nem uma medida tomada no exercício de uma actividade económica para efeitos de IVA*”. A mesma entidade alega ainda que as operações “*efectuadas unicamente com o objectivo de evasão ao IVA constituem um abuso do direito, não devendo por isso ser tidas em conta para efeitos de IVA*”.

A Halifax e as suas filiais envolvidas no mencionado plano, primeiramente, impugnaram a decisão acima referida perante o *VAT and Duties Tribunal*, em Londres, que negou provimento aos recursos, e, em seguida, recorreram para a *High Court of Justice*, que revogou o acórdão e remeteu o processo novamente para o *VAT and Duties Tribunal* a fim de, entre outras questões, ser esclarecido se, ao efectuarem as operações acima descritas, as empresas envolvidas tinham como único objectivo a evasão ao IVA, o que foi respondido afirmativamente. Este tribunal submeteu então ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeia (“TJCE”) as seguintes questões:

*1.a) As operações (i) realizadas por cada participante com o único propósito de obter um benefício fiscal e (ii) sem qualquer objectivo empresarial independente, podem ser qualificadas para efeitos*

*de IVA como prestações de serviço efectuadas pelas ou às participantes no exercício da respectiva actividade económica?*

- 1.b) Nas circunstâncias relevantes, que factores devem ser tidos em conta para determinar a identidade dos destinatários dos serviços prestados pelos construtores independentes?*
- 2) O princípio do abuso do direito, conforme foi desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, implica que sejam indeferidos os pedidos das recorrentes de reembolso ou remissão do imposto a montante decorrentes da execução das operações relevantes?*

## **O ACÓRDÃO DO TJCE**

Como já referimos, no âmbito da presente análise, concentramo-nos na aplicação do princípio da proibição do abuso em sede de IVA e nas repercussões que o mesmo poderá ter ao nível do ordenamento fiscal português.

No entanto, quanto à primeira questão refira-se apenas que o TJCE considerou que, à luz da Sexta Directiva, os conceitos de entregas de bens, prestações de serviços e exercício de uma actividade económica têm carácter objectivo, pelo que as actividades devem ser consideradas em si mesmas, mesmo que tenham sido efectuadas com o único objectivo de obter uma vantagem fiscal, sem que exista outro objectivo económico.

No que concerne à questão suscitada no ponto 2., cumpre-nos antes de mais referir que, sem grande surpresa, o TJCE foi claro em afirmar que o princípio da proibição do abuso se aplica em sede fiscal e, para efeitos do caso em apreço, no domínio do IVA, ao contrário do que alegavam a Halifax e as suas filiais. Aliás, a decisão em apreço foi nesta matéria inequívoca, ao afirmar que *“a luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva”*.

O TJCE identificou dois pressupostos que deverão verificar-se na aplicação do princípio da proibição do abuso:

- As operações em causa, embora formalmente de acordo com a legislação comunitária e nacional, devem ter como objectivo um fim contrário a essas disposições;
- Deve ser objectivamente comprovável que o fim essencial e último dessas operações é a obtenção de um benefício fiscal.

Nestes termos, refere o TJCE, designadamente quanto ao segundo pressuposto, que cabe aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros averiguar a verificação de tais condições, devendo para o efeito considerar o carácter puramente artificial das operações, bem como as relações de natureza jurídica, económica e/ou pessoal entre os operadores envolvidos no plano de redução ou eliminação da carga fiscal.

Assim, concluiu o Acórdão que a Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática abusiva.

O Acórdão faz ainda referência expressa à sua jurisprudência assente no sentido de que os sujeitos passivos dispõem de plena liberdade no planeamento das suas operações comerciais e financeiras, a qual se reflecte obviamente também, em sede de fiscal, na possibilidade de estruturar *“a sua actividade de forma a limitar a sua dívida fiscal”*.

Finalmente, o Acórdão em análise faz referência ao princípio da neutralidade, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, salientando que a verificação de uma prática abusiva deve apenas ser sancionada com o restabelecimento da situação tal como ela existiria se não se tivesse verificado tal conduta abusiva.

## **O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO ABUSO NO ORDENAMENTO JURÍDICO-FISCAL PORTUGUÊS E AS IMPLICAÇÕES DESTE ACÓRDÃO**

Tal como sucede na maioria das jurisdições dos restantes Estados-Membros, também a nossa legislação tributária contempla um conjunto de normas anti-abuso. Salientamos, nesta sede, apenas o artigo 63.º, n.º 2, do Código do Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) e o artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (“LGT”).

A primeira das disposições acima mencionadas estipula que se consideram “*disposições anti-abuso, para efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos*”.

Já o artigo 38.º, n.º 2, da LGT estabelece que “*são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução eliminação ou deferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*”.

Sem entrar na discussão das doutrinas que subjazem às normas anti-abuso constantes da legislação tributária portuguesa, e não obstante as críticas que lhes são dirigidas, sempre será de reconhecer que estas normas reflectem a relevância no nosso ordenamento jurídico de um princípio geral da proibição do abuso com aplicação no domínio da fiscalidade.

Porém, da abordagem pragmática adoptada no Acórdão em análise parece resultar a irrelevância da existência de normas anti-abuso na legislação tributária dos diferentes Estados-Membros, uma vez que a proibição do abuso é um princípio geral de direito comunitário, operando como princípio geral de interpretação do direito comunitário, independentemente de normas explícitas anti-abuso.



Todavia, reconhecendo as dificuldades na identificação da linha divisória entre o negócio fiscalmente menos oneroso aceitável e o negócio fiscalmente menos oneroso abusivo, o TJCE veio balizar a aplicação deste princípio mediante a exigência de realização de um teste em duas fases que se traduz na verificação dos dois pressupostos acima enunciados.

Veio, deste modo, o TJCE esclarecer que o princípio da proibição do abuso não está, naturalmente, relacionado com a prática de actos ilícitos, mas sim com a prática de actos lícitos, mas atípicos ou anormais, e que apenas se justificam por razões fiscais, ou seja, pela finalidade de obtenção de uma vantagem cuja atribuição é contrária aos objectivos prosseguidos pela própria lei fiscal. Por outro lado, esclarece também o TJCE que deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal.

Compete agora à nossa Administração Tributária e aos nossos órgãos jurisdicionais testar a aplicação do princípio da proibição do abuso mediante a verificação dos mencionados pressupostos. Acresce ainda referir que esta jurisprudência do TJCE vem conferir aos sujeitos passivos instrumentos para questionar a aplicação do princípio da proibição do abuso sempre que entendam que não se verificam os pressupostos acima enunciados.

Importa ainda destacar a preocupação do TJCE em sublinhar que não existe qualquer incompatibilidade entre o princípio da proibição do abuso e a liberdade que assiste os sujeitos passivos de elaborarem um planeamento fiscal eficiente, que resulte numa menor carga tributária no exercício das suas actividades.

Nesta matéria, o TJCE é claro ao reiterar a sua jurisprudência assente de que nenhuma legislação pode obrigar um sujeito passivo a estruturar a sua actividade escolhendo, entre duas ou mais operações, aquela de que resulta o pagamento do montante de IVA mais elevado (Acórdãos BLP Group e Cantor Fitzgerald International). É, portanto, conferida liberdade aos contribuintes nas suas opções fiscais, obviamente, desde que as mesmas não se enquadrem nos pressupostos acima enunciados e resultem na prática de operações abusivas.

Finalmente, quanto às consequências da declaração da existência de uma prática abusiva, cabe, desde logo, notar que a solução adoptada no artigo 38.º, n.º 2, da LGT está em linha com a solução agora propugnada pelo TJCE no sentido da não aplicação das vantagens visadas e da redefinição da situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva, com as inerentes implicações fiscais, só assim se observando o princípio fundamental da neutralidade do IVA.

O TJCE vem ainda destacar, nesta sede, a relevância do princípio da proporcionalidade, salientando que as medidas que os Estados-Membros podem adoptar para combater práticas abusivas devem situar-se na justa medida do necessário em relação aos fins prosseguidos. Neste sentido, e considerando que as práticas abusivas não correspondem a actos ilícitos, não lhes deve corresponder uma sanção, mas antes uma obrigação de reembolso dos montantes deduzidos por cada operação em que se verifique que o direito à dedução foi exercido de forma abusiva. Daqui se retira também a consequência que não se deverá vedar o direito à dedução aos sujeitos passivos que, na ausência de uma prática abusiva, seriam beneficiários da primeira operação não constitutiva dessa prática.

