



BAPTISTA, Sofia Raquel, Comentário ao caso Amazon, Acórdão do Tribunal Geral da UE de 12 de maio de 2021, Processos n.º T-816/17 e T-318/18¹

Resumo: Os presentes escritos cuidam, de um modo geral, da análise dos meios que têm vindo a ser empregues pela União Europeia no combate à evasão fiscal, destacando-se para o efeito, o papel desenvolvido pela jurisprudência mais recente, em matéria de auxílios de Estado. Elegeu-se como mote o caso *Amazon*, analisado pelo Tribunal Geral da UE a 12 de maio de 2021, cuja decisão, de um modo geral, deixa cair por terra os esforços de Bruxelas em limitar os acordos fiscais nacionais, em prol do princípio da plena concorrência e da tão penitenciada justiça tributária.

Sumário: 1. Enquadramento; 2. Identificação do litígio; 3. Resumo do Acórdão; 4. Posição crítica.

1. ENQUADRAMENTO

Sobejamente se assiste à utilização, por parte da Comissão Europeia, das regras de auxílios de Estado, como meio alternativo no combate à evasão fiscal e erosão das bases tributárias. Com efeito, tem-se verificado uma certa tendência na anulação, *à posteriori*, de numerosos *tax rullings* proferidos pelas autoridades fiscais nacionais dos Estados Membros, com fundamento de que as disposições tributárias nacionais violam regras de concorrência do mercado interno e, por via disso, configuram auxílios de Estado ilegais². Na verdade, lançar mão desta qualificação poderá considerar-se mais eficaz e vantajoso por dois principais aspetos: uma vez ilegal, é possível a recuperação com juros do benefício ilegalmente concedido, e ainda, essa recuperação pode retroagir até um prazo máximo de 10 anos – o que, confrontando com os prazos de extinção das obrigações tributárias previstos na maioria dos Estados Membros, é um prazo substancialmente superior.

¹ Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62017TJ0816&from=ES> [11-06-2021].

² Veja-se a título de exemplo, a Decisão (UE) 2017/502 da Comissão de 21 de outubro de 2015 (caso *Starbucks*), Decisão (UE) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015 (caso *Fiat*), Decisão (UE) 2016/C 258/03 de 15 de julho de 2016 (caso *Mc Donald's*) e a Decisão (UE) 2017/1283 da Comissão de 30 de agosto de 2016 (caso *Apple*).



Esta tendência foi despoletada, em parte, pelo escândalo financeiro *LuxLeaks*, em novembro de 2014, no qual o ICIJ - Consórcio Internacional de Jornalistas de Investigação, revelou uma compilação de documentos confidenciais relacionados com acordos fiscais nacionais atribuídos pelos Estado Luxemburguês a centenas de empresas multinacionais aí residentes, cujas operações permitiram a redução da carga fiscal e elisão ao pagamento de tributos.

Na verdade, a tributação dos grandes grupos económicos tem sido alvo de vários debates no seio da União Europeia, na medida em que estes recorrem, frequentemente, a informações vinculativas, tratados fiscais e acordos prévios de preços de transferência que potenciam desigualdades, afetam as bases tributáveis e consequentemente colidem com casos de uma verdadeira evasão fiscal. Neste sentido, a União Europeia tem reunido maior atenção e unido mais esforços no controlo dos auxílios de Estado, de modo a assegurar uma livre concorrência dentro do mercado interno, proibindo distorções concorrenciais e, em simultâneo, vetando desigualdades. Não obstante não existir, ainda, uma definição concreta de auxílio de Estado na legislação europeia, os esforços doutrinários e jurisprudenciais têm denotado um papel importante na delimitação desta definição, tendo elencado alguns importantes elementos que devem integrar o âmbito deste conceito, a saber: “ (i) a existência de uma ajuda; (ii) concedida pelo Estado ou proveniente de recursos estatais; (iii) que confira uma vantagem ao(s) seu(s) destinatário(s); (iv) favoreça certas empresas ou certas produções (seletividade material ou regional); (v) afete o mercado interno; (vi) provoque a distorção da concorrência.³”

O recurso à qualificação de auxílios de Estado incompatíveis com o mercado interno é, assim, o mecanismo de excelência utilizado pela Comissão Europeia no combate à evasão fiscal por parte dos grandes grupos económicos. Resta saber, porém, se esta

³ Cf. ANDRADE, Cátia Sofia Reis, “O Caso McDonald’s: Explorando os limites da proibição de auxílios de Estado na luta contra o planeamento fiscal internacional”, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito – Escola do Porto, 2018, p.19, disponível em https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28199/1/1.%20C%3%A1tia%20Andrade%20texto%20integrado%20da%20Disserta%C3%A7%C3%A3o_19.12.2018.pdf [14-06-2021].



posição tem colhido reconhecimento por parte da jurisprudência europeia, que, de resto, tem avaliado frequentemente numerosos litígios, de semelhantes contornos.

Escolheu-se como mote o caso *Amazon*, cuja decisão, de um modo geral, deixa cair por terra os esforços de Bruxelas em limitar os acordos fiscais nacionais, em prol do princípio da plena concorrência e da tão penitenciada justiça tributária.

2. IDENTIFICAÇÃO DO LITÍGIO

A estrutura societária do grupo *Amazon* foi objeto de uma reestruturação empresarial em 2006⁴.

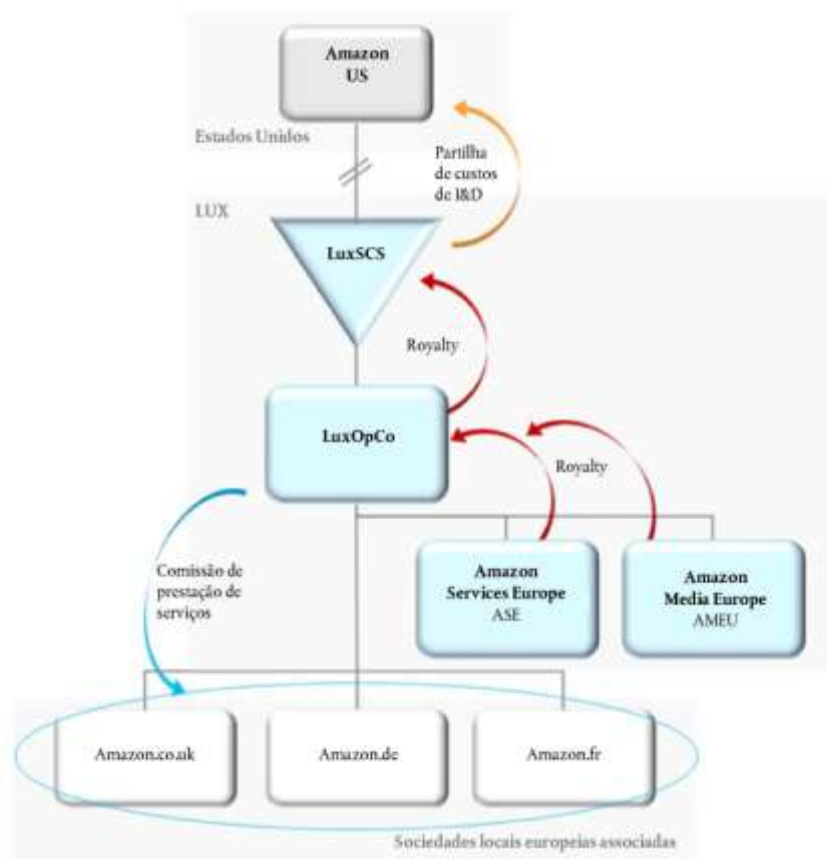


Figura 1 - Estrutura societária da Amazon no período de 2006-2014

⁴ Cf. figura 1 - esquema da estrutura societária do Grupo Amazon relevante para o estudo do caso, consultado no Anexo da Decisão (UE) 2018/859 da Comissão de 4 de outubro de 2017 relativa ao auxílio estatal SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Amazon, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018D0859> [11-06-2021].



A partir dessa data, manteve atividades comerciais na Europa por intermédio de duas sociedades sedeadas no Luxemburgo, a Amazon Europe Holding Technologies SCS, doravante «LuxSCS», qualificada como uma sociedade luxemburguesa em comandita simples, e a Amazon EU Sàrl, doravante «LuxOpCo», filial da LuxSCS.

Durante um período de 8 anos, a LuxSCS assumiu a forma jurídica de *holding* dos ativos incorpóreos relacionados com a atividade do grupo *Amazon* na Europa. Para o efeito, celebrou, em concreto, com a LuxOpCo, um acordo de licença, no qual a mesma se comprometia a pagar royalties à LuxSCS em contrapartida da utilização dos ativos incorpóreos. Este acordo foi objeto de um pedido de *tax rulling* às autoridades luxemburguesas, de forma a se inteirarem sobre as suas responsabilidades fiscais em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Impõem os princípios *At Arm's Length*⁵ e o da plena concorrência que os preços destas transações sejam praticados sem qualquer influência entre as partes⁶, de acordo com as regras comuns de mercado. Assim, resultou do pedido de *tax rulling* apresentado que, por um lado, a LuxSCS, por se afigurar como uma sociedade em comandita simples não se encontrava sujeita a imposto sobre as sociedades no Luxemburgo, e, por outro, que o montante anual dos royalties devidos pela LuxOpCo à LuxSCS fosse calculado segundo o método da margem líquida da operação, em conformidade com as regras gerais de preços de transferência. Não obstante, em 2014, a Comissão Europeia decide dar início a uma investigação formal sobre este procedimento, analisando para o efeito, a compatibilidade do auxílio de Estado concedido com o mercado interno, à luz do art.º 108 n.º 2 do TFUE. A 4 de outubro de 2017 concluiu, em substância, pela existência de uma vantagem fiscal indevida a favor da LuxOpCo, consubstanciada num auxílio de Estado

⁵ Este princípio é comumente aplicado em matéria de preços de transferência. É um método recomendado pela OCDE, desde 1979, e procura ajustar os lucros de empresas que mantenham entre si, relações especiais, às condições que seriam normalmente acordadas entre empresas independentes em operações e circunstâncias comparáveis.

⁶ O exercício desta influência é prática comum entre empresas interdependentes, como é o caso das multinacionais. Por terem relações especiais entre si, a possibilidade de provocarem distorções artificiais dos preços das suas operações “pode conduzir à atrofia dos lucros tributáveis num dos Estados em presença e à correlativa hipertrofia dos lucros tributáveis noutro” - cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 432.



incompatível com o mercado interno, de acordo com a aceção do art.º 107.º do TFUE, pelo facto do método de cálculo aprovado, determinar que os **royalties devidos eram demasiado elevados, de forma a que a base tributável da LuxOpCo fosse artificialmente mais reduzida**. A este respeito, a decisão da Comissão alicerçou-se em quatro importantes fundamentos: (i) existência de um erro quanto à escolha da «parte a testar» para efeitos da aplicação do método escolhido; (ii) erro na escolha do próprio método; (iii) erro na escolha do indicador do nível do lucro como critério pertinente para a aplicação do método; (iv) erro na aplicação do mecanismo de limite máximo no contexto do cálculo do método⁷. Nestes termos, a Comissão ordenou ao Estado Luxemburguês a recuperação, junto da LuxOpCo, de um montante total de cerca de 250 milhões de euros, correspondente ao auxílio ilegalmente concedido, de acordo com a aceção do art.º 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589, que estabelece as regras de execução do art.º 108.º do TFUE.

O Luxemburgo e o grupo *Amazon* interpuseram recursos de anulação desta decisão junto do Tribunal Geral da UE, impugnando todos os fundamentos invocados a respeito da existência de uma vantagem⁸.

3. RESUMO DO ACÓRDÃO

Por Acórdão proferido a 12 de maio de 2021, o Tribunal Geral da UE julgou totalmente procedentes os recursos de anulação da decisão da Comissão, invocando para o efeito a seguinte fundamentação: (i) insuficiência de prova de que a vantagem fiscal, baseada nos eventuais erros metodológicos que afetaram os cálculos dos preços de transferência, se desvirtuava de um resultado de plena concorrência; (ii) se no caso hipotético de ter sido escolhida, como «parte a testar» no método utilizado, a LuxSCS, a Comissão continuou a não conseguiu demonstrar a existência da vantagem; (iii) o

⁷ Cf. Decisão (UE) 2018/859 da Comissão de 4 de outubro de 2017 relativa ao auxílio estatal SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Amazon, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018D0859> [11-06-2021].

⁸ Cf. Recurso interposto em 22 de maio de 2018 – Amazon EU e Amazon.com/Comissão, Processo T-318/18, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=204705&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13074024> [11-06-2021].



argumento invocado pela Comissão, de equiparação das funções associadas à manutenção da propriedade sobre os ativos incorpóreos da LuxSCS, configurarem uma prestação de serviços de baixo valor acrescentado, não foi considerado adequado; (iv) não demonstração de que a carga fiscal da LuxOpCo tinha sido artificialmente diminuída devido a uma sobreavaliação dos royalties.

4. POSIÇÃO CRÍTICA

Aqui chegados, afigura-se necessário efetuar uma singela avaliação desta decisão, assumindo agora uma posição crítica sobre algumas das questões suscitadas pelo Tribunal Geral.

Primeiramente, cumpre-nos esclarecer que este caso, à semelhança dos casos *Starbucks*⁹ e *Apple*¹⁰, desbravou um certo caminho nunca seguido em matéria de auxílios de Estado. O facto de se equacionar a possibilidade de certos *tax rulings*, preencherem, por si só, o requisito da seletividade para atribuição de auxílios de Estado, e nesse sentido, constituírem um veículo indireto para a incompatibilidade destes com o mercado interno, é algo, no mínimo, perigoso. Assume-se imperioso, neste sentido, que se **legisle** a delimitação dos requisitos mínimos necessários para se estar perante um auxílio de Estado. Desde logo, porque uma vez determinada a incompatibilidade da vantagem seletiva com o mercado interno, é possível a recuperação do auxílio até um prazo retroativo de 10 anos, prazo substancialmente superior ao da prescrição da obrigação tributária, previsto na maioria das legislações nacionais. Por outro lado, a permissão da anulação de certos *tax rulings* é bastante sugestiva no combate às disparidades das legislações fiscais nacionais entre os Estados Membros e parece-nos, até à data, ser a conduta que mais tem produzido efeitos na prossecução do objetivo da harmonização fiscal europeia, promovida pela OCDE. No entanto, corre-se o risco de o auxílio de Estado se tornar a válvula de escape para anulação de todas as vantagens seletivas atribuídas por

⁹ Cf. Acórdão do Tribunal Geral de 24 de setembro de 2019, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=218101&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13143731> [11-06-2021].

¹⁰ Cf. Acórdão do Tribunal Geral de 15 de julho de 2020, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13143731> [11-06-2021].



tax rullings, tal como sucedeu, a título de exemplo, no caso *McDonald's*¹¹. O recurso a tal expediente, quando demasiado amplo no domínio do conceito da seletividade, é passível de afetar ainda a repartição das competências entre os Estados-Membros e a União, na aceção dos arts.º 2.º a 6.º do TFUE¹².

No caso em apreço, o acordo prévio de preços de transferência estabelecido por meio de um *tax rulling* pelo Estado Luxemburguês à *Amazon*, era efetivamente, sugestivo de equacionar a hipótese de se afigurar uma vantagem incompatível com o mercado interno. Não obstante, o procedimento de investigação deste auxílio culminou com uma decisão enfermada de vícios de sustentação probatória e de fundamentação jurídica pouco rigorosa. Com efeito, a decisão do Tribunal Geral veio dar provimento ao recurso para anulação da decisão, e bem, desde logo porque:

- i. Regra geral, as disposições em matéria de acordos prévios de preços de transferência revestem uma natureza complexa e caráter indeterminado, suscetível de numerosas interpretações. Assim, é imperioso a correta fundamentação e apresentação de prova idónea de cada posição, sob pena da sua posterior anulação;
- ii. Por se revelarem complexos e indeterminados, é que, via regra, são procuradas pelas multinacionais informações prévias vinculativas, de forma a que se cumpra o basilar princípio da segurança jurídica.¹³ Assim, e uma vez mais, há que tecer nova consideração acerca da perigosidade de associar estes *tax rullings* a veículos indiretos de auxílios de Estado. Deverá sempre ser tida em conta a *ratio* deste pedido, sendo o princípio da segurança jurídica um fundamento potencialmente legítimo para o motivar¹⁴;

¹¹ Cf. Decisão (UE) 2019/1252 da Comissão de 19 de setembro de 2018, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019D1252> [14-06-2021].

¹² Cf. Conclusões de 16 de abril de 2015 sobre o caso *Finanzamt Linz*, proc. C-66/14, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=163707&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=669259> [14-06-2021].

¹³ Cf. RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia*, 2ª ed., Almedina, Braga, 2021, p. 148.

¹⁴ Note-se que os acordos prévios de transferência são, *ab initio*, um importante elemento de segurança jurídica para ambas as partes, prevenindo posteriores litígios decorrentes da sensível interpretação dos métodos a adotar, mormente pelo seu caráter ambíguo e complexo. Cf. XAVIER, Alberto, *Direito tributário Internacional*, op. cit., p.442.



- iii. Por outro lado, estes *tax rullings* são reveladores da soberania fiscal dos Estados Membros, pelo que a sua derrogação deve ser precedida de razões imperiosas de interesse geral, que se revelem proporcionais, necessárias e adequadas (sujeitas ao princípio da proporcionalidade)¹⁵;
- iv. Ora, no caso em análise, tal derrogação não se colocou em hipótese desde logo porque a fundamentação não se afigurou idónea.
- v. A argumentação, por parte da Comissão, de que a vantagem fiscal teria sido concedida ao abrigo de um cálculo e métodos erróneos para determinação dos preços de transferência, implicava necessariamente, e por contraposição, a demonstração do eventual cálculo e método adequado. O que não se verificou.
- vi. A este propósito, há que tecer alguns elogios ao Tribunal Geral, pelos avanços que tem desenvolvido nas decisões proferidas em casos de semelhantes contornos.
- vii. Nomeadamente, há que efetuar a devida ressalva quanto às decisões proferidas no âmbito do caso *Starbucks*¹⁶ e no da *Apple*¹⁷, no qual a jurisprudência europeia tem revelado grandes progressos quanto à delimitação do âmbito do requisito objetivo da seletividade na atribuição de auxílios, e, de certo modo, é possível absorver três ideias gerais comuns a todos os casos:
 - a. O Tribunal Geral reconhece inequivocamente os poderes da Comissão em utilizar o princípio da plena concorrência para além do estabelecido pela OCDE;
 - b. Não refuta nenhum dos requisitos ou modelo de avaliação dos critérios exigidos para demonstração de auxílio de Estado indevido;

¹⁵ V., neste sentido, o n.º 51 do Ac. *Marks & Spencer*, Proc. C-446/03 e o n.º 69 do Ac. *SGL*, Proc. C-311/08.

¹⁶ Cf. Acórdão do Tribunal Geral de 24 de setembro de 2019, Proc. T-60/15 E T-636/16, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=C7AE52984EC832CBD0C142E4B313E4C0?text=&docid=218101&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=545142> [15-06-2021].

¹⁷ Cf. Acórdão do Tribunal Geral de 15 de julho de 2020, Processos T-778/16 e T-892/16, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=233179&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=PT&cid=14109622> [15-06-2021].



- c. No entanto, estabelece uma baliza essencial¹⁸ contendente com os meios de prova da vantagem indevida, sendo que, resulta da análise desta decisão, que quanto maior a complexidade da estrutura societária do grupo económico, bem como das transações envolvidas, mais difícil se torna apresentar prova idónea.
- viii. A insuficiência de prova foi, de resto, o fator decisório, para a fundamentação de anulação pelo Tribunal Geral da Decisão (UE) 2017/502 da Comissão, de 21 de outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) concedido pela Holanda à Starbucks, e ainda da Decisão (UE) 2017/1283 da Comissão, de 30 de agosto de 2016, relativa ao auxílio estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedido pela Irlanda à Apple.

Assim, em matéria de preços de transferência, quando a mesma seja precedida de *tax rulings*, tem-se verificado, por parte da Comissão, um certo excesso em utilizar o expediente do auxílio de Estado indevido como arma eficaz no combate à evasão fiscal. É certo que tal qualificação se poderá afigurar bastante útil. Não obstante, não é possível preterir a sua correta fundamentação, sem a certeza de que estão preenchidos todos os requisitos ditados pela jurisprudência na atribuição da vantagem indevida.

Existem, na verdade, outros meios alternativos, porventura mais eficientes, quando exista certa dificuldade em preencher e provar tais requisitos, devido à complexidade da estrutura societária e operações desenvolvidas. Destaca-se, para o efeito, a introdução da Diretiva (UE) 2016/1164, que veio estabelecer regras contra a prática da elisão fiscal com incidência direta no funcionamento do mercado interno, e a Diretiva 2011/16/UE, que estabelece regras quanto à troca automática de informações relevantes no domínio da fiscalidade. Todas elas contribuem para alcançar o propósito da luta contra a evasão fiscal, articulada com uma melhor promoção da harmonização fiscal no seio da União Europeia.

Todavia, ao contrário do esperado, os esforços de Bruxelas em introduzir, consecutivamente, novas Diretivas, não tem colhido grandes efeitos. Tal se deve, em

¹⁸ Afigura-se essencial, desde logo, porquanto a Comissão se tem excedido no uso deste expediente, pelo que a sua contenção deverá passar por um escrutínio rigoroso dos meios de prova apresentados.



parte, pela sua natureza. A Diretiva, por não ser diretamente aplicável a todos os Estados-Membros, carece de ser transposta para os ordenamentos jurídicos nacionais. Ora, no momento da transposição para a ordem jurídica interna, é inevitável que se gere algum conflito de interpretações, exacerbado pelos conceitos ambíguos e indeterminados deixados, não escassas as vezes, pelo legislador europeu.

As consequências diretas da elisão fiscal constituem um grave problema que afeta a realidade de todos os Estados-Membros. Até ao momento, parece-nos que os esforços de Bruxelas se têm revelado infrutíferos. Assiste-se, atualmente, a uma tendência de perpetuação da evasão pelas multinacionais, situação que se afigura uma afronta ao basilar princípio da igualdade fiscal. A Justiça Tributária já esteve mais perto de se encontrar consolidada. A concentração dos esforços da OCDE cinge-se, sobretudo, à introdução de Diretivas, enquanto fonte de Direito derivado da União Europeia. Talvez a solução passe por privilegiar atos típicos de Direito primário, sujeitos ao princípio do Primado do Direito Europeu, com disposições precisas, claras e incondicionais.