



MARTINS, Miquelina Maria, Direito da UE e combate à evasão e à fraude fiscais

ÍNDICE: 1. O Direito da União e o combate à fraude e evasão fiscal. 1.1. A tributação direta. 1.2. A tributação indireta: o caso do IVA. 2. O Direito e a jurisprudência Comunitária face às normas internas de combate à fraude e evasão fiscais. 2.1. A interpretação jurisprudencial de normas relativas à tributação direta a) Caso *Leur-Bloem*. b) Acórdão *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*. c) Caso *Centros*. d) Caso *Inspire Art*. e) Caso *de Lasteyrie du Saillant*. f) Caso *Lankhorst-Hohorst*. g) Caso *X e Y*. h) Caso *Thin Capitalization Group Litigation*. i) Caso *Kofoed*. 2.2. A jurisprudência comunitária ao nível do IVA. a) Caso *Halifax*. b) Caso *KITTEL*. c) Caso *Teleos e outros*. d) Caso R. Conclusão

Resumo: Resulta da legislação comunitária e da sua jurisprudência que o combate à evasão e fraude fiscais, com “custos estimados para os orçamentos públicos de milhares de milhões de euros por ano”¹, é uma tarefa da competência dos Estados-Membros (EM), a eles cabendo estabelecer as medidas mais adequadas à prossecução dos objetivos propostos. O Direito interno dos estados, em virtude da aplicação do princípio da hierarquia normativa, aparece condicionado pelo Direito da União Europeia que, ao nível da evasão e fraude fiscais, influi sobre ele, nomeadamente, através de duas vias: em primeiro lugar, uma via direta que se concretiza na transposição das cláusulas contidas nas Diretivas Comunitárias. Além disso, esta influência direta ocorrerá também através da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), resultante da interpretação de conceitos jurídicos indeterminados presentes nas normas anti-elisivas internas. Em segundo lugar, a influência do Direito da União Europeia (DUE) processar-se-á de forma indireta, através da imposição de limites que decorrem de princípios comunitários com destaque para os princípios da neutralidade, da livre circulação e liberdade de estabelecimento, da proporcionalidade, da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da não discriminação.

1. O Direito da União e o combate à fraude e evasão fiscal

1.1. A tributação direta

Não estando prevista, pelos tratados, a harmonização da tributação direta, a sua regulação é uma competência própria dos Estados membros, muito embora o TJUE tenha, reiteradamente, referido que estes deverão respeitar as liberdades e princípios do Direito da União. Assim, a estratégia não tem passado pela coordenação, mas sim pela

¹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais de 18.3.2015, COM(2015) 136 final, p. 7



concorrência fiscal entre os Estados, a qual levou, ela própria, a um processo de aproximação em matéria de impostos sobre as sociedades e à aprovação de diretivas algumas das quais com verdadeiras normas anti-abuso.

Por exemplo, a diretiva 2003/49/CEE de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes e a diretiva 2011/96/UE de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, muito embora não incluam cláusulas específicas relativas ao combate à fraude e evasão, o certo é que autorizam a adoção de medidas internas ou convencionais para lutar contra as práticas abusivas, a evasão fiscal e a fraude fiscal². Além disso, a diretiva 2003/49/CEE prevê, no seu art.º 5.º, nº 2, a possibilidade de os Estados membros recusarem a aplicação da diretiva quando as operações tenham como motivo principal, ou entre os seus motivos principais, a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas.

Por sua vez, a Directiva 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990, determina que as operações de permuta de participações sociais, entradas de ativos, de cisão ou de fusão entre empresas estabelecidas na União Europeia, bem como as deslocações de sede no seio da União Europeia, estejam subordinadas ao regime da neutralidade fiscal. No entanto, nos termos do seu artigo 11.º, sempre que tais operações tenham como objetivo principal ou um dos objetivos principais a evasão ou a fraude fiscais, os Estados-membros têm a faculdade de recusarem a aplicação desta diretiva. Além do mais, se tais operações não ocorrerem “por razões económicas válidas”, como por exemplo a racionalização ou a reestruturação das atividades, pode-se presumir “que essa operação tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais”. Face ao contorno deste artigo pelos agentes económicos, o seu n.º 1 seria alterado pela Diretiva 2005/19/CE de 17 de Fevereiro de 2005 que introduzia nele também os casos de transferência da sede de uma SE ou SCE, bem como as cisões parciais³.

Ainda no domínio das sociedades, refira-se que também o n.º 1 do artigo 15.º da Diretiva 2009/133/CE, de 19 de Outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de

² Cfr. o considerando 6 da diretiva 2003/49/CEE e o art. 1.º, nº 2 da diretiva 2011/96/UE que vem reformular a Diretiva 90/435/CEE.

³ Cf. art. 1.º n.º 13 da Directiva 2005/19/CE de 17 de Fevereiro de 2005 que altera a Directiva 90/434/CEE.

Estados-membros distintos, prevê a possibilidade de os Estados-Membros recusarem aplicar ou retirar os benefícios previstos nos artigos 4.º a 14.º em caso de evidência de que as operações mencionadas no artigo 1.º da diretiva têm “como principal objectivo, ou como um dos principais objectivos, a fraude ou evasão fiscais”. Além do mais, prevê o citado clausulado que, caso a operação não seja “executada por razões comerciais válidas” poder constituir uma presunção de que a operação tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou evasão fiscais”.

No que concerne aos sujeitos passivos singulares, é de destacar a diretiva 2003/48/CE, a qual surge da necessidade de possibilitar a tributação, no Estado de residência dos sujeitos passivos singulares, dos juros da poupança recebidos num outro Estado-Membro e tem por detrás o objetivo primordial de combater a fraude e evasão, através de troca de informações entre os EM. Assim, a diretiva, ainda que não contenha nenhuma previsão expressa sobre o abuso, assinala no seu considerando 4 que as medidas “de direito fiscal dos Estados-Membros destinadas a combater os abusos ou as fraudes não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e de pagamentos”.

No entanto, face à tomada de consciência de que as pessoas singulares residentes na União poderiam contornar a aplicação da Diretiva através do recurso a estruturas jurídicas ou a interpostas entidades, sobretudo quando estabelecidas numa jurisdição que não tributa os rendimentos que lhes são pagos⁴, a 24 de março de 2014, o Conselho aprova a Diretiva 2014/48/EU, alterando, assim, a diretiva 2003/48/CE. A nova diretiva, cuja transposição para a legislação nacional deverá ocorrer até 1 de janeiro de 2016, vem prever o reforço e melhoria da qualidade da troca de informações sobre os rendimentos da poupança.

De grande relevo também foi a aprovação da diretiva 2014/107/UE⁵ de 9 de dezembro de 2014 que vem determinar o fim do sigilo bancário em matéria fiscal, ao mesmo tempo que impõe aos EM a troca automática de informações financeiras, em conformidade com a norma internacional de troca de informações entre jurisdições dos países da OCDE/G20.

⁴ Cf. considerando 3 da Diretiva 2014/48/UE.

⁵ Altera a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. Esta, por sua vez, já havia revogado a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977.



1.2. A tributação indireta: o caso do IVA

Será também o objetivo de combate e prevenção da evasão e fraude fiscais, bem como a simplificação do procedimento de cobrança do IVA que sustentarão as derrogações previstas, originariamente, no artigo 27.º da Sexta Diretiva e transpostas para o artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE.

Aliás tais objetivos trespassarão toda a Diretiva que, logo no considerando 42, prevê a possibilidade dos Estados-Membros designarem o destinatário das prestações de serviços ou das entregas de bens como devedor do imposto de forma a obter a simplificação das regras e lutar contra a evasão e fraude fiscais.

De referir ainda as diretrizes estabelecidas nos artigos 11.º, 19.º, 80.º e, sobretudo, 273.º, o qual determina que “Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos”. Paralelamente o seu artigo 205.º, na sequência da previsão já constante na Sexta Diretiva, consagra a possibilidade de os Estados-Membros poderem “prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA”.

No entanto, a aprovação desta diretiva não alterava o princípio da tributação no destino, o que revelava o compromisso entre a autonomia, a concorrência tributária e a integração e a opção pela coexistência técnica de três regimes de IVA: o regime praticado internamente por cada Estado-Membro, o regime intra-União Europeia e o regime relativo ao relacionamento com países terceiros. Consciente da necessidade de adaptar o regime do IVA às novas exigências, a 12 de Fevereiro de 2008, O Conselho aprovava o designado “Pacote IVA”, constituído pela Diretiva 2008/8/CE, relativa a novas regras de localização das prestações de serviços, pela Diretiva 2008/9/CE, relativa ao mecanismo de reembolso de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro onde suportam a despesa e pelo Regulamento (CE) n.º 143/2008, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações sobre as novas regras relativas ao lugar das prestações de serviços, aos regimes especiais e ao procedimento de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado.

Assim, a 1 de Janeiro de 2010, no seguimento de transposição da diretiva 2008/8/CE, entravam em vigor novas regras relativas ao lugar de prestação de serviços



transfronteiriços e ao reembolso do IVA, passando a considerar-se que o local de tributação da prestação de serviços de empresa a empresa seria aquele em que se encontrasse o tomador do serviço.

A “gravidade da fraude ao IVA”⁶, conduzirá à aprovação da Diretiva 2010/23/UE de 16 de Março de 2010 e à alteração da Diretiva 2006/112/CE, inserindo nela o artigo 199.º-A. Desde então e, por um período mínimo de dois anos, torna-se devedor do imposto o sujeito passivo ao qual tenha sido efetuada uma das prestações de serviços enumeradas no citado artigo, com destaque para a transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa. Determina ainda o considerando 8 da diretiva que “a União pode tomar medidas em conformidade com o princípio da subsidiariedade consagrado no artigo 5.º do Tratado da União Europeia”, de forma a combater a fraude ao IVA.

No ano de 2013, a crise económica ditará alterações mais profundas à Diretiva 2006/112/CE, através da aprovação da Diretiva 2013/42/UE e da Diretiva 2013/43/EU, ambas de 22 de julho. Assim, logo no considerando 3, a Diretiva 2013/42/EU vem reconhecer que “o procedimento previsto no artigo 395.º da Diretiva 2006/112/CE não permite responder com suficiente rapidez aos pedidos apresentados pelos Estados-Membros para que sejam tomadas medidas urgentes”, reconhecendo no seu considerando 5 que “os Estados-Membros não dispõem de flexibilidade para dar resposta rápida aos casos de fraude súbita e em grande escala” no que concerne aos bens e serviços não abrangidos pelo âmbito de aplicação dos artigos 199.º e 199.º-A da citada Diretiva. Assim, em resultado da ocorrência de fraudes em larga escala e no sentido de a combater, a Diretiva 2013/42/EU aditava à Diretiva 2006/112/CE o artigo 199.º-B que determinava que os Estados-Membros poderiam “designar o destinatário como devedor do IVA relativamente a determinadas entregas de bens e prestações de serviços, a título de medida especial no âmbito do mecanismo de reação rápida ("MRR)". Por sua vez, a Diretiva 2013/43/UE vem autorizar os Estados-Membros a aplicar, a título temporário, um mecanismo de autoliquidação relativamente às entregas e prestações de certas categorias de bens e serviços não enumeradas no artigo 199.º-A da Diretiva 2006/112/CE ou que tenham sido objeto de derrogações específicas concedidas aos Estados-Membros. Desta forma, procedia-se à alteração do citado artigo, de forma a incluir, nomeadamente, os serviços de telecomunicações, o fornecimento de consolas de jogos, *tablets*,

⁶ Cf. considerando n.º 2 da Directiva 2010/23/EU.



computadores portáteis, bem como o fornecimento de cereais, de gás e eletricidade e metais em bruto ou semiacabados, entre outros.

De par com a aprovação de diretivas e no sentido de promover e facilitar a cooperação multilateral no combate à fraude e evasão ao IVA, era criada pelo Regulamento (UE) n.º 904/2010⁷ uma rede de troca rápida de informações específicas entre Estados-Membros, denominada «Eurofisc».

2. O Direito e a jurisprudência Comunitária face às normas internas de combate à fraude e evasão fiscais

O Direito da União Europeia vai condicionar e impor limites à legislação interna criada com o objetivo de combater a evasão e fraudes fiscais. Tais limites foram sendo concretizados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça que erigiu as liberdades comunitárias em autênticos direitos subjetivos das empresas e dos particulares acionáveis contra os EM, de tal forma que hoje há *“una especie de “hiperprotección” de los derechos de los particulares y una cierta “minusvaloración” del interés fiscal de los Estados miembros”*⁸.

De facto, quando o TJUE teve que aferir a compatibilidade das normas nacionais sobre impostos diretos com o Tratado da Comunidade Europeia (depois UE), fê-lo, essencialmente, em termos económicos, isto é, ajuizando de que forma a norma fiscal nacional obstaculizava o exercício das liberdades comunitárias. Assim, na maioria das vezes, as justificativas nacionais para a medida fiscal adotada (controle fiscal, interesse fiscal, territorialidade da tributação, coerência fiscal, limitação das perdas na arrecadação dos créditos fiscais ou prevenção da fraude e evasão fiscais, entre outras) não são atendíveis pelo TJUE por entender que tais medidas carecem de relevância comunitária, são desproporcionadas ou discriminatórias.

Por outro lado, o TJUE tem afastado sistematicamente argumentos atinentes à existência de risco de evasão ou fraude ou com a finalidade de assegurar as receitas fiscais nacionais sempre que se trate de medidas discriminatórias ou restritivas. Assim, no

⁷ Veio revogar o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003 que, por sua vez, havia revogado o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992.

⁸ Cf. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Globalización y Derecho Tributario: El impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión / Abuso del Derecho interno*, doc. n.º 7/07.



acórdão *ICI*, esclarece que a diminuição de receitas fiscais “não figura entre as razões enunciadas no artigo 56.º do Tratado e não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma desigualdade de tratamento em princípio incompatível com o artigo 52.º do Tratado”⁹.

No entanto, os Estados Membros dispõem também de instrumentos suscetíveis de combater os comportamentos fraudulentos ou abusivos. Desde logo, contam com a legislação comunitária, nomeadamente o artigo 115.º do Tratado da União Europeia que, ao prever a adoção de diretivas, se erige como um marco natural na adoção de normas cujo objetivo seja lutar contra a evasão e a fraude fiscais.

Assim, decorrendo das diretivas e da jurisprudência, o Tribunal de Justiça vem declarar já a propósito do caso *Cassis de Dijon* que razões imperiosas atinentes à garantia da “eficácia dos controlos fiscais”¹⁰ poderiam justificar a criação de exceções às liberdades fundamentais decorrentes do Tratado CE. E que razões são essas? Entre essas razões podemos apontar: (1) a luta contra a fraude e a evasão fiscais; (2) a necessidade de salvaguardar o controle fiscal (3) o princípio da territorialidade; (4) a garantia de coerência do ordenamento tributário e (5) critérios racionais de distribuição do poder tributário.

Apesar de tudo, o resultado parece francamente desfavorável ao interesse fiscal, pois que as medidas nacionais só muito dificilmente passam o teste do princípio da proporcionalidade ao qual o TJUE submete as normas nacionais de combate à fraude e evasão fiscais. Aliás, veja-se que relativamente a esta matéria, o Tribunal tem sistematicamente relembrado que:

i) Os direitos outorgados pelo ordenamento europeu não podem ser usados de forma abusiva ou fraudulenta (cf. acórdão *Van Binsbergen*), sendo que, para que uma conduta seja considerada fraudulenta ou abusiva, a jurisprudência do Tribunal (cf. o caso *Emsland-Stärke*, processo C-110/99) exige a cumulação de dois requisitos: (1) que de acordo com circunstâncias objetivas resulte que não se atingiu o objetivo perseguido pela norma comunitária, muito embora formalmente tenham sido respeitadas as condições nela previstas e (2) que se verifique um elemento subjetivo traduzido na intenção de almejar uma vantagem decorrente da norma comunitária, criando artificialmente as condições requeridas para a sua

⁹ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de Julho de 1998, caso *ICI*, processo C-264/96, parágrafo 28.

¹⁰ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de Fevereiro de 1979, caso *Cassis de Dijon*, processo C-120/78, parágrafo 8.

obtenção. Ora, inexistindo uma norma comunitária antiabuso ou fraude, o combate a este tipo de condutas, de acordo com o Tribunal, pode ocorrer no âmbito de cláusulas gerais dos ordenamentos nacionais ou da jurisprudência dos tribunais nacionais.

ii) Mais recentemente, a jurisprudência do TJUE tem vindo a tomar consciência de que as liberdades comunitárias podem fazer perigar o interesse fiscal dos Estados membros e os valores do seu sistema jurídico (*cf.*, por exemplo, o acórdão *Centros* e o acórdão *Marks & Spencer*), admitindo que, nestas situações, o interesse fiscal possa ser protegido pelo recurso à exigência imperativa do interesse geral, com destaque para a prevenção da evasão e fraude às obrigações impostas aos contribuintes pelos ordenamentos tributários nacionais. Aliás, no acórdão *Marks & Spencer*, O Tribunal de Justiça, sem renunciar à proteção do ordenamento europeu, reconhece que, no contexto da União, há outros interesses dignos de proteção, como as normas internas concebidas com o objetivo de prevenir a evasão e fraude fiscais ou os critérios racionais de distribuição do poder tributário entre os Estados membros, desde que o princípio da proporcionalidade seja respeitado.

Mas o Tribunal de Justiça, ao proteger o interesse tributário dos Estados por intermédio das exceções às liberdades, acabou por impor limites apertados à legislação nacional relativa à evasão, fraude e abuso fiscal. Os limites principais podem traduzir-se nas seguintes disposições:

1 – Não pode considerar-se fraudulento ou abusivo um comportamento só porque o contribuinte de um dado EM opera com sociedades residentes noutros Estados que praticam uma fiscalidade menos elevada (*Eurowings*) nem sequer quando desloquem a sua sede social para outro EM com uma tributação mais vantajosa (*Lasteyrie*);

2 – As cláusulas antiabuso não podem aplicar-se com carácter geral, de forma a criar restrições a condutas que não são fraudulentas ou abusivas (*Comissão / Bélgica, X e Y II e Lankhorst*), devendo, além do mais, obedecer a estritas exigências do princípio da proporcionalidade (*Marks & Spencer*);

3 - As normas antiabuso aplicam-se quando estejam em causa comportamentos artificiais ou artificiosos cujo intuito seja frustrar o cumprimento das obrigações fiscais nacionais (*ICI*).

Neste sentido, faz parte da jurisprudência consistente do Tribunal que um EM não pode impedir o direito de livre estabelecimento de uma sociedade noutra Estado-Membro, através da justificação de que tal operação lhe provocaria uma perda fiscal, já que os sujeitos têm legitimidade para escolher o regime fiscal mais vantajoso. Da mesma forma, o facto de uma sociedade residente criar um estabelecimento secundário noutra Estado-Membro não implica, por si mesmo, que haja evasão fiscal, já que ficará sujeita à legislação do Estado em causa. Por outro lado, tal operação não pode fundamentar uma presunção geral de evasão ou fraude fiscais e justificar disposições que minem o exercício das liberdades fundamentais (Cf. caso *Comissão/Bélgica e caso Lankhorst-Hohorst*).

O Tribunal tem reiterado que só são passíveis de serem admitidas como justificação no combate à fraude fiscal as montagens puramente artificiais destinadas a evitar a norma fiscal.

Em contraposto, também tem sido reiterado pela jurisprudência comunitária que os contribuintes não podem prevalecer-se do Direito Europeu de forma fraudulenta ou abusiva, podendo o Estado-Membro, nestas situações, adotar medidas que visem impedir que os seus nacionais se furtem abusivamente à aplicação da legislação nacional.

Uma vez tendo apresentado, em traços gerais, os aspetos jurisprudenciais mais relevantes, detenhamo-nos agora de forma mais específica nalguns dos casos já abordados de forma geral.

2.1. A interpretação jurisprudencial de normas relativas à tributação direta

a) Caso Leur-Bloem

Neste processo, o Tribunal vem estabelecer que, para comprovar se uma dada operação tem como objetivo a fraude ou evasão fiscais, as autoridades nacionais devem proceder, em cada caso, a uma análise global da operação, não devendo “limitar-se a aplicar critérios gerais predeterminados”¹¹. Desta forma, a existência de uma norma que prive automaticamente do benefício fiscal certas categorias de operações, com base em

¹¹ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de julho de 1997, caso *Leur-Bloem*, processo C-28/95, parágrafo 4.



critérios apriorísticos, excederia o necessário para evitar a fraude ou evasão fiscais e afetaria o fim objetivado pela diretiva 90/434/CEE. Por outro lado, quando a operação visar um benefício exclusivamente fiscal, tal não pode constituir uma razão económica válida na aceção do art. 11.º da citada diretiva.

b) Acórdão *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*

O TJUE debruça-se, pela primeira vez, sobre a questão controvertida de saber se a evasão fiscal internacional justifica restrições à liberdade de estabelecimento. O litígio decorre do facto de a administração tributária britânica ter recusado à *ICI* uma dedução fiscal relativa às perdas comerciais de uma filial da sociedade *holding* detida por esta, recusa essa que o governo britânico justificaria pelo risco de evasão internacional. Chamado a dirimir o caso, o Tribunal de Justiça vem acrescentar duas importantes regras à sua jurisprudência anterior.

i) Determina que as medidas fiscais que restrinjam de forma direta ou indireta o estabelecimento de filiais de uma dada entidade noutro Estado-Membro são, em princípio, contrárias ao ordenamento da comunidade;

ii) A sentença revela já a abordagem atual relativamente às causas justificativas de medidas fiscais restritivas dos princípios e liberdades comunitárias. Concretamente, desta sentença deduz-se que a prevenção da evasão e fraude fiscais não justifica, em si mesma, a existência de medidas nacionais restritivas das liberdades comunitárias.

No entanto, o TJUE reconhece o direito de os Estados lutarem contra expedientes puramente artificiais por razões imperiosas de interesse geral, sublinhando ainda que “quando o litígio submetido ao tribunal nacional é relativo a uma situação estranha ao âmbito de aplicação do direito comunitário, o tribunal nacional não é obrigado (...) a interpretar a sua legislação em conformidade com o direito comunitário”¹².

¹² Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de Julho de 1998, caso *ICI*, processo C-264/96, parágrafo 34.

c) *Caso Centros*

A construção do acórdão *Centros* sustenta-se em dois elementos, tal como decorre do seu parágrafo 25. Por um lado, os órgãos jurisdicionais nacionais devem, com base em elementos objetivos e fazendo uma ponderação casuística, aferir a conduta fraudulenta ou abusiva das pessoas em causa para lhes denegarem, se necessário, o benefício das disposições de Direito Europeu invocadas. Por outro, na análise de tal conduta, devem os órgãos jurisdicionais ter em conta os fins prosseguidos pelas disposições comunitárias aplicáveis. Refere o acórdão *Centros* que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as medidas nacionais passíveis de prejudicar ou tornar menos atrativo o uso das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado devem satisfazer quatro requisitos: “aplicar-se de modo não discriminatório, justificar-se por razões imperativas de interesse geral, ser adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassar o que é necessário para atingir esse objectivo”¹³. Ora, segundo o TJUE, estes requisitos não são cumpridos.

No caso controvertido, estando em causa disposições relativas à liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça considera que um Estado-Membro não pode recusar o registo de uma sucursal de uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de outro Estado-Membro em que tem a sua sede social, ainda que a sociedade não exerça aí qualquer atividade. Mas isso não exclui que aquele primeiro Estado possa lançar mão de medidas apropriadas com o objetivo de prevenir ou sancionar fraudes, tanto no que concerne aos sócios como à própria sociedade, podendo inclusive cooperar com o Estado-Membro em que esta está sediada.

d) *Caso Inspire Art*

O Acórdão *Inspire Art* vem modificar a construção de *Centros*, produzindo uma rutura na orientação seguida pelo legislador europeu durante largo tempo. De facto, em *Inspire Art*, a doutrina do abuso é vista tanto como elemento suscetível de determinar a desaplicação da liberdade comunitária como enquanto razão justificativa de restrições à liberdade. Assim, dentro de certos limites, o acórdão abre, pelo menos a nível formal, a

¹³ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de Março de 1999, caso *Centros*, processo C-212/97, parágrafo 34.



possibilidade de não aplicar a liberdade de estabelecimento quando se esteja perante casos de fraude.

e) *Caso de Lasteyrie du Saillant*

Em *Hugues de Lasteyrie du Saillant*, o TJUE pronuncia-se, pela primeira vez, diretamente sobre a compatibilidade dos impostos de saída (*exit taxes*) com o Direito da UE. Rejeitando a posição francesa, o Tribunal de Justiça afirmará que a presunção geral de evasão ou fraude fiscal não pode assentar unicamente na transferência do domicílio para outro Estado-Membro.

Assim, a disposição francesa, visando qualquer situação em que o contribuinte transfere temporariamente o seu domicílio fiscal para outro Estado-Membro antes de ceder títulos mobiliários, sustentava que, independentemente da razão que o mova, esse contribuinte **viola a liberdade de estabelecimento ou de circulação**.

De qualquer forma, isso não significa que os Estados membros não possam prever impostos de saída (*exit taxes*) como medida de combate à fraude fiscal, tendo o próprio TJUE apontado como solução legítima, porque menos restritiva da liberdade de estabelecimento, a possibilidade de tributação do contribuinte que, depois de uma estada breve noutro Estado-Membro, regresse após haver realizado as mais-valias («*re-entry charge*»).

f) *Caso Lankhorst-Hohorst*

Este acórdão tem como pano de fundo uma norma alemã que visava lutar contra os efeitos fiscais da subcapitalização, a qual consiste em outorgar recursos a uma sociedade mediante empréstimos que encobrem uma verdadeira entrada de capitais. Ora, os juros são dedutíveis, mas não o são os dividendos e se o prestamista for um não residente, transferem-se recursos fiscais para o país de residência do prestamista.

No entanto, o Tribunal observa que no que se relaciona com o risco de evasão fiscal, a legislação em causa visava, “de maneira geral, qualquer situação na qual a sociedade-mãe tem a sua sede, qualquer que seja a razão, fora da República Federal da Alemanha”¹⁴.

¹⁴ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Dezembro de 2002, caso *Lankhorst-Hohorst*, processo C-324/00, parágrafo 37.

Ora, tal condição não implicava, por si só, um risco de evasão fiscal, na medida em que a sociedade em causa “ficará sujeita à legislação fiscal do Estado de estabelecimento”¹⁵. Desta forma, parece ressaltar a ideia que o Tribunal de Justiça não está tão interessado em comprovar a coerência de cada ordenamento tributário quanto em comprovar a inexistência de evasão fiscal no conjunto da União Europeia.

g) Caso *X e Y*

Muito relacionado com este acórdão *Lankhorst* estará o acórdão *X e Y*. Aqui, o Tribunal é chamado a pronunciar-se sobre uma norma sueca relativa à cessão de ativos a título gratuito que previa que, se a sociedade cessionária não fosse sueca ou, sendo-o, fosse participada por uma sociedade estrangeira, pressupunha-se que a cessão era feita segundo preços de mercado, sendo as mais-valias imediatamente tributadas. No entanto, se as cessões fossem em benefício de uma sociedade anónima sueca, a tributação das mais-valias ao cedente, seria diferida, em princípio, até ao momento em que o cedente alienasse a sua participação na sociedade.

O Tribunal considera que a norma restringe a liberdade de estabelecimento, analisando, então, a possibilidade de existência de “razões imperiosas de interesse general”, suscetíveis de justificar a restrição do direito de estabelecimento: eficácia do controle fiscal, coerência do sistema fiscal, risco de fraude ou de evasão fiscal. No que concerne à coerência do sistema fiscal, acabará por considerar que esta se pode garantir através de medidas menos atentatórias da liberdade de estabelecimento como a prestação de caução que assegure a cobrança do imposto no caso do cedente mudar definitivamente para o estrangeiro. Conclui ainda que uma presunção geral de fraude ou de evasão fiscal não pode assentar no facto da sociedade cessionária ou da sua sociedade-mãe se ter estabelecido noutro EM.

h) Caso *Thin Capitalization Group Litigation*

Na sequência do acórdão *Lankhorst-Hohorst* e decorrendo dele, o Tribunal vai ser chamado a pronunciar-se sobre se a legislação que impõe limitações à dedução de juros

¹⁵ *Ibid.*



do empréstimo outorgado pela sociedade-mãe (direta ou indireta), residente noutro EM, quando não impõe restrições se a residência da sociedade-mãe estiver no Estado da sociedade, contraria os artigos 43.º, 49.º ou 56.º CE.

Tal questão decorria do facto de a Administração Fiscal do Reino Unido ter negado aos demandantes a devolução e/ou indemnização do imposto sobre as sociedades pago em excesso. Ora, tendo em conta a argumentação do Reino Unido que considerava que desta forma poderia combater eficazmente a evasão e fraude fiscal, o TJ começaria por reiterar a sua jurisprudência assente, afirmando que um EM não poderia comprimir as liberdades fundamentais baseando-se numa presunção geral de abuso. Porém, esta “pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é escapar à aplicação da legislação do Estado-Membro em causa”¹⁶.

Neste sentido, o Tribunal concluiria que a legislação que distinga, para efeitos fiscais, a dedução de juros pagos para remunerar fundos emprestados por uma sociedade-mãe residente e uma não-residente no Estado-Membro, contrariava o artigo 43.º CE. Tal só não será assim se a legislação se basear em elementos objetivos, suscetíveis de verificação que possibilitem identificar a ocorrência “de um expediente puramente artificial”¹⁷ com simples objetivos fiscais. No entanto, se for o caso, o sujeito passivo deverá poder apresentar elementos relativos às finalidades comerciais inerentes à transação em causa. Além disso, se tal expediente ficar demonstrado, a legislação só deverá qualificar como lucros distribuídos os juros que excedam o que seria convencionado em condições de mercado.

i) Caso *Kofoed*

Em causa em *Kofoed* estava a tributação, em sede de imposto sobre o rendimento, de uma permuta de participações sociais, sendo que o artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 90/434 proibia, em princípio, tal tributação. No entanto, a mesma diretiva vinha prever no artigo 11.º, n.º 1, alínea a) uma cláusula anti-abuso, pelo que, entre outras questões havia a de saber como deveria ser interpretada tal cláusula.

¹⁶ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de Março de 2007, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, processo C-524/04, parágrafo 72.

¹⁷ *Ibid.*

O Tribunal de Justiça concluiu que de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), o abuso de direito é proibido, não podendo os particulares usar, abusiva ou fraudulentamente, as normas de direito da UE.

2.2. A jurisprudência comunitária ao nível do IVA

No âmbito do IVA, a fraude fiscal adquire diferentes formas, indo da economia paralela às falsas declarações. De destacar, essencialmente, a fraude carrossel que explora, muito frequentemente, a combinação de operações no seio de um Estado-Membro, através da reclamação de IVA e operações intracomunitárias sem reclamação de IVA.

No clássico caso de fraude carrossel em que não existe transmissão de mercadoria, tudo se passando apenas *ao nível do papel*, é evidente que todos os intervenientes na cadeia têm conhecimento da fraude, pelo que não será dedutível o IVA consignado na fatura. Poderá ainda ocorrer que a conduta seja sancionada não só pela via administrativa, mas, dependendo da quantia, também pela via penal.

E se as operações forem reais, mas derem lugar a uma fraude em cadeia?

No que concerne à fraude fiscal resulta da jurisprudência reiterada em diversos acórdãos do Tribunal de Justiça que não pode ser negado o direito à dedução do IVA suportado por uma empresa que desconhecia estar envolvida numa fraude em cadeia.

O primeiro caso em que se dirime tal assunto opõe três empresas à *Commissioners of Customs & Excise* e ficou conhecido como o caso *Optigen*. No caso, apareciam implicadas várias empresas de forma involuntária, já que não mantinham qualquer relação comercial com o operador fraudulento, desconhecendo e não tendo meios para conhecer que estavam inseridas numa fraude em cadeia.

O TJUE, chamado a pronunciar-se sobre o direito à dedução do IVA pago pelo sujeito cumpridor que se vê involuntariamente envolvido numa fraude ao imposto, conclui que um sujeito passivo que, agindo nessa qualidade, efetue operações que integrem uma atividade económica, impliquem a entregas de bens e não sejam fraudulentas no que concerne ao IVA, tem direito à dedução do imposto pago a montante. De facto, ele “não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual

se inserem essas operações (...) uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao IVA”¹⁸.

Mas, vejamos, em particular, alguns casos selecionados.

a) Caso *Halifax*

No caso *Halifax*, o Tribunal admite que o sujeito passivo possa escolher entre o tipo de operações a executar, baseando-se em considerações estritamente fiscais, podendo, por isso, optar pela estrutura de atividade que minimize o seu débito tributário. No entanto, considera que seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal e ao regime da Sexta Diretiva ou da legislação nacional que a transponha para a ordem interna, permitir que os sujeitos passivos possam deduzir totalmente o IVA suportado, quando estes não praticaram qualquer operação conforme aos normativos aplicáveis.

Assim, conclui que “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”¹⁹.

No entanto, a Administração Tributária deve, por sua vez, subtrair os impostos que hajam incidido sobre operações realizadas a jusante e reembolsar o excedente, se for o caso.

b) Caso *KITTEL*

Neste acórdão, o TJUE analisa uma questão prejudicial que foi suscitada no âmbito de um litígio entre o Sr. *KITTEL* e *Recolta Recycling SPRL*²⁰, por um lado e o Estado belga, por outro e resulta do facto de o Estado belga considerar que aquele que se encontrasse numa fraude em cadeia não teria direito à dedução do IVA. Para tal, argumentava que, à luz do Direito interno, os contratos de que decorriam as faturas cujo IVA se pretendia deduzir, enfermavam de nulidade absoluta.

¹⁸ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Janeiro de 2006, caso *Optigen and others*, processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Parágrafo 55

¹⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de Fevereiro de 2006, caso *Halifax plc e outros*, processo C-255/02.

²⁰ No caso, um operador, incluído no primeiro elo da cadeia de distribuição, deixa de ingressar o IVA repercutido, efetivamente, no seu cliente.



Chamado a intervir, o Tribunal de Justiça da União Europeia lembra que os conceitos de atividades e de entregas de bens, tendo carácter objetivo, se aplicam independentemente dos resultados ou dos fins das operações.

No entanto, “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”²¹, na medida em que, por um lado, os particulares não podem prevalecer-se abusiva ou fraudulentamente do Direito Europeu e, por outro, a luta contra a evasão, a fraude e os abusos é um objetivo reconhecido e promovido pela Sexta Diretiva.

Assim, a novidade deste acórdão resulta da afirmação de que o direito a deduzir não poderá ser comprometido pelo simples facto de haver um sujeito incumpridor na cadeia comercial, sendo condição que o sujeito tenha consciência que comete ou participa numa fraude.

O Tribunal conclui que incumbe ao órgão de jurisdição nacional denegar o direito a deduzir o imposto quando, de acordo com dados objetivos, resulte que o sujeito passivo conhecia ou devia conhecer que com a sua aquisição integrava uma operação que implicava uma fraude ao IVA. Este direito à dedução pode ainda ser negado a qualquer colaborador, participante ou cúmplice de fraude, sendo que a definição de participante se define negativamente e inclui o operador posterior que não conhecia nem podia conhecer que a operação em causa integrava uma fraude engendrada pelo vendedor.

Afirma-se, assim, de forma subtil, que não se pode negar o direito a deduzir o IVA suportado em esquemas com carácter objetivo, devendo, pois, atender-se ao princípio da culpa do sujeito que pretende exercer o direito à dedução. Só que a culpa é analisada em termos de culpa simples pelo que qualquer conhecimento do destino ou origem fraudulento das transações, fará de um sujeito, um sujeito negligente e abrirá caminho à regularização do IVA por via administrativa.

c) Caso *Teleos e outros*

Neste acórdão, muito embora o TJUE considere determinante a saída física dos bens para que haja lugar à isenção do IVA, reconhece, por outro lado, ser contrário ao princípio

²¹ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de julho de 2006, caso *Kittel*, processo C-439/04, parágrafo 53.



da segurança jurídica obrigar o vendedor ao pagamento do imposto quando fique demonstrado que, em razão de uma fraude praticada pelo comprador, fraude essa que o fornecedor desconhecia sem possibilidade de conhecer, os bens não abandonaram o território do Estado-Membro de entrega.

Desta forma, acrescenta que a partilha do risco entre o vendedor e a Administração Tributária, em resultado da fraude praticada por um terceiro, deve respeitar o princípio da proporcionalidade, pelo que, desconhecendo o vendedor a fraude, o pagamento do IVA deve recair sobre o adquirente.

d) Caso R

Neste caso, verifica-se a saída física dos bens do Estado-Membro de origem. No entanto, a identidade dos verdadeiros adquirentes era dissimulada de forma a escapar ao pagamento do imposto. Além disso, estes vendiam os bens (no caso, automóveis) a adquirentes privados em Portugal, encobrindo, assim, a existência de uma anterior aquisição intracomunitária e sonegando a cobrança do IVA respetivo.

Tendo o TJUE sido chamado a pronunciar-se sobre o caso, salientará que não é contrário ao Direito da União a recusa em conceder a isenção do IVA em caso de emissão de faturas falsas, acrescentando que os princípios da segurança jurídica ou da neutralidade fiscal não podem ser validamente invocados por um sujeito passivo que intencionalmente participou numa fraude fiscal e pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA. Por sua vez, o princípio da proporcionalidade não obsta a que o fornecedor fraudulento seja compelido a liquidar o IVA *a posteriori* sobre a transmissão intracomunitária por si efetuada.

Conclusão: Mau grado o objetivo de lutar contra a fraude e evasão fiscais, o certo é que as medidas fiscais nacionais aparecem balizadas pelas liberdades comunitárias, sendo a argumentação dos EM submetida a um teste duplo. Por um lado, o Tribunal de Justiça verifica a indispensabilidade do dispositivo litigioso para o sistema tributário nacional em causa. Por outro lado, O TJUE ajuíza se as disposições são proporcionais aos objetivos fixados pelo Estado-Membro.



Assim, verificamos que de uma primeira linha jurisprudencial ressalta a preocupação de salvaguardar a aplicação uniforme e unitária do Direito Europeu, em todo o território da União. Por sua vez, uma segunda linha de jurisprudência, partindo da exigência imperativa do interesse geral, vem consagrar o interesse fiscal dos EM. Este interesse, que aparece num segundo plano e está subordinado ao interesse da UE, não aparece, inicialmente, protegido pelos tratados. Daí que o risco de fraude e evasão fiscal tenha que submeter-se a requisitos apertados para ser aceite como justificativa da exceção aos princípios e liberdades comunitárias.

Posto isto, refira-se que da jurisprudência resultam como diretrizes principais: a proporcionalidade, a necessidade de interpretação conforme ao Direito da UE, a proibição de impostos de saída e a averiguação da relação de causa e efeito entre a operação executada e a fraude verificada. Infere-se ainda dos acórdãos (vide, por ex. *Lankhorst e X e Y*) a conclusão de que as liberdades comunitárias não vedam aos Estados membros a possibilidade de aprovar normas destinadas a combater a fraude e evasões fiscais, mas estas não podem ter por base presunções ou critérios objetivos, devendo, isso sim, atender às circunstâncias do caso concreto.