

BERNARDO BASTOS DE ALMEIDA

DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA NO SISTEMA COMUM DO IMPOSTO SOBRE O VALOR  
ACRESCENTADO - DISTORÇÃO AO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

PORTO

2012



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

CENTRO REGIONAL DO PORTO – PÓLO DA FOZ

**ESCOLA DE DIREITO**

MESTRADO EM DIREITO FISCAL

DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA NO SISTEMA COMUM DO IMPOSTO SOBRE O VALOR  
ACRESCENTADO - DISTORÇÃO AO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

POR

BERNARDO BASTOS DE ALMEIDA

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientada pelo Professor Doutor Sérgio Vasques

PORTO

2012

Aos meus queridos pais,

Porque a união da família é a fundação do meu sucesso

## AGRADECIMENTOS

Porque não podemos começar a correr antes de aprender a andar, uma palavra de agradecimento é devida, antes de mais, aos meus pais, pelo enorme esforço por eles realizado e força de espírito que sempre me transmitiram, tornando-me numa pessoa melhor.

Um muito obrigado, é igualmente devido ao Professor Doutor Sérgio Vasques, orientador desta dissertação, pela disponibilidade e estímulo constante desde o primeiro dia. Que seja o início de uma longa amizade.

Não posso deixar de agradecer ao Professor Doutor João Félix Nogueira, que desde o meu primeiro dia no mestrado de Direito Fiscal, foi uma fonte de influência e de aconselhamento.

*Last but not least*, um agradecimento especial à Patrícia Gomes e ao Edward Andrade, presenças constantes ao longo da minha aventura pelo IVA e a quem devo o meu envolvimento nesta temática, e aos meus queridos Amigos, em especial à Rafaela e ao António, que estão constantemente no meu pensamento, mesmo na minha ausência.

E como disse o Professor Doutor Saldanha Sanches “Para terminar, a afirmação sacramental de que os erros e omissões que ficaram por corrigir se devem inteiramente ao autor e não aos meus [amigos], que, na fase final da redacção, tão generosamente ajudaram a melhorar o texto e mesmo nalguns casos a expressar com mais rigor e legibilidade as minhas opiniões”.

*“Se liquida [IVA], deduz...se poder”*

Desconhecido

## Índice

<b>AGRADECIMENTOS</b>	<b>5</b>
<b>ÍNDICE</b>	<b>7</b>
<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS</b>	<b>9</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 1</b> <b>A CONSTRUÇÃO DE UMA EUROPA UNIDA</b>	<b>11</b>
1.1 - O pecado original	11
1.2 - Recursos Próprios	12
1.3 A tributação do consumo e a neutralidade	13
1.4 O princípio da neutralidade e o IVA	15
1.5 Auxílios de Estado	17
1.6 Auxílios tributários	17
<b>CAPÍTULO 2</b> <b>DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA</b>	<b>19</b>
2.1 Introdução	19
2.2 Distorções de concorrência no SCIVA	20
2.2.1 Distorção de concorrência: uma visão jurisprudencial	21
2.2.1.1 Distorções de concorrência significativas	23
2.2.1.2 Distorções de concorrência reais ou potenciais	25
2.2.1.3 Mercado geográfico relevante	25
2.3 Auxílios tributários em sede de IVA	27
<b>CAPÍTULO 3</b> <b>A DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA REVISITADA</b>	<b>30</b>
3.1 Introdução	30
3.2 Intervenção ou omissão de uma pessoa colectiva de direito público	30
3.2.1 Órgãos Jurisdicionais	32
3.2.2 Esquemas de compensação	33
3.3 Origine ou possa originar uma alteração significativa na realização normal de uma certa operação	34
3.3.1 Origine ou possa originar	34
3.3.2 Distorção de concorrência - Produção	35

3.3.2.1 Modificações no modelo de negócio	36
3.3.2.2 Alterações artificiais na composição do serviço prestado	38
3.3.3 Distorção de concorrência - Consumo	40
3.3.3.1 Discriminação do outsourcing pelo insourcing	40
3.3.3.2 Custos de financiamento em investimentos	41
3.3.4 Conclusão	42
<b>3.4 De forma positiva ou negativa</b>	<b>42</b>
<b>3.5 No respectivo mercado relevante</b>	<b>44</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>46</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>49</b>

## Lista de siglas e abreviaturas

Art.º	Artigo
Cap.	Capítulo
CCTF	Cadernos Ciência Técnica e Fiscal
CE	Comunidade Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
CEF	Centro de Estudos Fiscais
<i>Cfr.</i>	Cifrando
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Colect.	Colectânea da Jurisprudência do Tribunal de Justiça
	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, publicada no JO nº L
Sexta Directiva	145 de 13 de Junho de 1997
	Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, publicada no JO nº L 347
Directiva IVA	de 11 de Dezembro de 2006
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IVM	<i>International VAT Monitor</i>
JO	Jornal Oficial das Comunidades Europeias
op. cit.	obra citadas
p. ex.	por exemplo
p.	página
pp.	páginas
PE	Parlamento Europeu
Rec.	<i>Recueil de la Jurisprudence de la Cour</i>
ss.	seguintes
TCE	Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça da Comunidades Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TR	Tratado de Roma
EU	União Europeia
v.g	<i>Verbi gratia</i>
Vol	Volume

## Introdução

A presente dissertação de mestrado versa sobre as distorções ao princípio da neutralidade no sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante SCIVA). Pretendemos deste modo, através da análise da jurisprudência e doutrina, avançar com uma definição que vise determinar situações de distorções de concorrência que originem rupturas ao princípio da neutralidade.

Para a nossa análise, pretendemos chamar à colação a jurisprudência do TJUE no âmbito do artigo 13.º da Directiva IVA e o regime dos auxílios de Estado de forma a averiguar a existência e compatibilidade dessas rupturas no seio do mercado comum.

A escolha deste tema foi influenciada pela análise diária de situações em que a aplicação das regras do SCIVA e soluções encontradas, acarretam uma incerteza jurídica que ameaçam investimentos e constituem um agravamento de custos na esfera dos operadores económicos.

Neste contexto, a presente dissertação foi dividida em três capítulos.

Atendendo à evolução do sistema comum do IVA ao nível da União Europeia, o primeiro capítulo será dedicado a uma breve contextualização do sistema comum do IVA na matéria em causa, tal como uma análise aos conceitos de neutralidade, distorção de concorrência e auxílios de Estado.

No segundo capítulo iremos aprofundar o conceito de distorção de concorrência tal como entendido pela jurisprudência do TJUE e discutir o impacto do regime dos auxílios de Estado na esfera do IVA.

Por fim, no terceiro capítulo iremos avançar com uma definição de distorção de concorrência susceptível de cobrir uma realidade mais extensa que a actualmente considerada pelo TJUE para de seguida aprofundar cada um dos elementos constitutivos da definição proposta e o respectivo regime aplicável.

O objectivo essencial desta exposição é o de levantar algumas questões e o seu possível tratamento, embora possamos antever a necessidade de, em vários casos, deixar o estudo em aberto para futuros desenvolvimentos.

# Capítulo 1

## A construção de uma Europa Unida

### 1.1 - O pecado original

Com a assinatura do Tratado de Roma há mais de 40 anos, houve por parte da União Europeia a preocupação em promover a livre concorrência no seu seio, uma vez que a sua existência funciona como um garante do mercado comum caracterizado como um espaço onde é garantida a inexistência de fronteiras e obstáculos que obstem a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capital entre os EMs.

Com este objectivo é determinada a abolição das fronteiras entre os EMs através da constituição de uma união aduaneira, que vem exigir a abolição das imposições e direitos no comércio entre os EMs, o estabelecimento de uma pauta aduaneira comum para o comércio com os países terceiros<sup>1</sup> e a instituição da proibição ao estabelecimento de restrições quantitativas e de medidas de resultado equivalente pelos EMs.

No entanto, uma união aduaneira *per se*, não determina a criação de um mercado comum. Para tal é necessária a implementação de mecanismos que visem assegurar o aprofundamento da cooperação entre os EMs em áreas consideradas sensíveis na construção de um mercado comum após a união aduaneira<sup>2</sup>.

Estas áreas constituem “As regras comuns relativas à concorrência, à fiscalidade e à aproximação das legislações” e encontram-se previstas no Título VII do TFUE (artigos 101.º a 118.º).

Ao longo desta dissertação, teremos o nosso estudo centrado nos regimes associados aos artigos 107.º e 113.º do TFUE referentes aos auxílios de Estado e tributação indirecta.

A importância destes regimes encontra a sua justificação na necessidade dos EMs procederem a uma coordenação e harmonização dos seus respectivos sistemas fiscais, tendo em vista impedir a constituição de obstáculos ao mercado comum que actuem por intermédio da adopção de políticas fiscais que protejam um mercado, produto ou operador económico de um dado país.

Podemos assim entender, que o cerne da livre concorrência pretendida pelos Tratados consiste na proibição da discriminação com base na origem dos produtos e serviços<sup>3</sup>, ou

---

<sup>1</sup> Países que não fazem parte da União Europeia;

<sup>2</sup> Neste sentido, *cfr.*: (Terra 2011);

<sup>3</sup> Imposição não só Europeia, mas também da OMC, nomeadamente arts.º III e XVI do GATT 47. É de salientar que é com a disputa entre CECA e a República Francesa em 1953 (resolvida com o Relatório Tinbergen) que surge a adopção do TVA, cujo mecanismo de dedução é a base do sistema IVA. Este sistema conjugado com o princípio da tributação no destino, permite conhecer exactamente o montante de imposto em cada fase do circuito económico, o que impede a criação de subsídios à exportação através de reembolsos arbitrários, garantindo desta forma a neutralidade internacional do IVA;

nacionalidade dos operadores económicos<sup>4</sup> que se encontrem no mesmo estágio do circuito económico.

É neste contexto, que surge a temática dos auxílios de Estado e a sua incompatibilidade com o mercado comum, *“na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, [quando] independentemente da forma que assumam, (...) falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”*<sup>5</sup>.

É com este pano de fundo que surge o SCIVA na esfera da actual União Europeia.

É ainda no considerando (4) do preâmbulo da Directiva IVA, que o mercado comum é identificado como um fim a ser alcançado e pelo qual as legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios não sejam susceptíveis de falsear as condições de concorrência de forma a não impedir a livre circulação de mercadorias e serviços entre EMs. Este objectivo serve como justificação para a necessidade de coordenação e harmonização das legislações em sede de tributação indirecta dos EMs, tendo em vista, eliminar tanto quanto possível, os factores que possam desvirtuar as condições de livre concorrência no plano europeu.

Este entendimento é reforçado com a aprovação do TFUE, onde o artigo 113.º que constitui a base legal para a adopção do SCIVA, sofreu uma alteração que estipula a necessidade de evitar as distorções de concorrência no mercado comum aquando da adopção de disposições de harmonização em sede de impostos indirectos.

## **1.2 - Recursos Próprios**

No entanto e antes de procedermos a análise de uma das linhas mestre do SCIVA, é importante destacar que, a partir da Sexta Directiva<sup>6</sup>, além da função de harmonização da legislação respeitante aos impostos sobre o volume de negócios, o SCIVA passa a servir igualmente como base do método para a determinação da *“matéria colectável uniforme”* utilizado para efeitos orçamentais das políticas e instituições da então Comunidade Europeia (recursos próprios)<sup>7</sup>.

Esta nova função não pode ser desconsiderada, uma vez que tem um impacto relevante nas negociações do SCIVA. Neste sentido, durante a sessão plenária do Parlamento Europeu de 20 de Abril de 1977, Harry Notenboom em representação da comissão do orçamento veio incitar a necessidade de se proceder a um exame detalhado à então Sexta Directiva que se encontrava em discussão pelo Conselho, dado que:

---

<sup>4</sup> Proibição prevista no artigo 110.º do TFUE;

<sup>5</sup> N.º 1 do artigo 107.º do TFUE;

<sup>6</sup> Sexta Directiva do Conselho 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, JO L 145 de 13 de Junho de 1977, doravante (“Sexta Directiva”);

<sup>7</sup> Cfr. Decisão do Conselho de 21 de Abril de 1970, 70/243/CECA, CEE, EURATOM, sobre a substituição de contribuições financeiras dos EMs por Recursos Próprios da Comunidade;

*“The fact that the Council has given priority to the Communities’ Own Resources but has neglected tax harmonization could create distortions of competition. Unfortunately, the Own Resources, on which the Parliament has insisted so much, have received priority in Exchange for a large number of other wishes in the area of taxation”<sup>8</sup>*

Da declaração de NOTENBOOM é possível depreender que durante a negociação da Sexta Directiva, houve a necessidade de atingir um consenso na matéria de financiamento das Instituições Europeias e das suas políticas, nomeadamente a Política Agrícola Comum<sup>9</sup>, relegando para segundo plano as necessidades de um sistema de tributação geral sobre o consumo e a sua respectiva neutralidade<sup>10</sup>.

A determinação da matéria colectável uniforme implicou que a Sexta Directiva viesse a cristalizar uma série de isenções, derrogações e opções “legislativas” que até então estavam à discrição dos EMs e que desde então são vistas como deficiências do SCIVA constituindo um núcleo duro de insegurança jurídica e de distorções ao princípio da neutralidade.

### **1.3 A tributação do consumo e a neutralidade**

É importante tomar como pressuposto, que o sistema fiscal existe como um mecanismo que tem por objectivo transferir a capacidade de consumo e investimento do sector privado para o sector público de forma a este poder fornecer bens públicos e sociais tendo em vista minimizar situações de emergência social sem gerar inflação ou dificuldades na sua balança de pagamentos.

Assumindo este pressuposto, o sistema fiscal é construído tendo em conta um balanço entre critérios como: a neutralidade, equidade, certeza jurídica, eficiência administrativa, capacidade de receita, justiça, entre outros<sup>11</sup>.

Neste contexto, a neutralidade de um imposto é avaliada na medida em que este, não produz distorções no funcionamento dos mecanismos de mercado, que tem em consideração a comparação entre custos e benefícios associados às decisões de poupar ou comprar.

Por regra, qualquer tributação da actividade económica implica distorções na comparação entre custos e benefícios, ocasionando reorganizações dos padrões de consumo de forma que estes deixam de reflectir o equilíbrio mais eficiente entre os benefícios de consumo e o custo de produção, acarretando deste modo uma alocação menos eficiente dos recursos remanescentes no sector privado.

Podemos demonstrar a neutralidade através do gráfico abaixo:

---

<sup>8</sup> Debates do Parlamento Europeu, relatório das sessões de 18 a 22 de Abril de 1977;

<sup>9</sup> (Jansen 2011);

<sup>10</sup> Neste sentido, Parlamento Europeu, Documentos da sessão 1973-1974 – Documento 360/73 de 14 de Fevereiro – Rapporteur: Harry Notenboom, pp. 28 e ss.;

<sup>11</sup> (Smith 1999) e (Allan 1971);

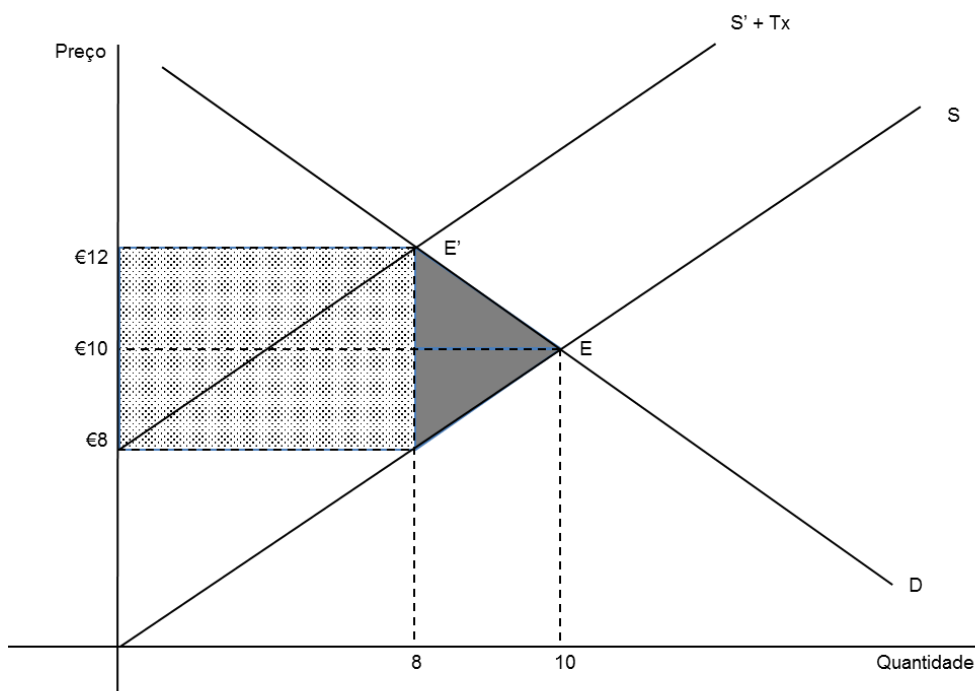


Figura 1.1 – Efeito da introdução de um imposto sobre o consumo na curva de oferta

Através da introdução de um imposto sobre o consumo ( $T_x$ ), resulta uma nova curva de oferta ( $S' + T_x$ ) paralela à curva da oferta original ( $S$ ). Esta nova curva, intersecta ( $D$ ) no ponto de equilíbrio ( $E'$ ), onde o preço do bem para o consumidor sofre um aumento de €2 e o preço de venda para o produtor desce em €2. Por sua vez, a zona em pontilhado representa a receita fiscal para o Estado enquanto a zona cinzenta representa o excesso de carga tributária (*deadweight loss* ou *distortionary cost*), assim teremos:

Categoria	Antes $T_x$	Depois $T_x$	Diferença
Estado	0	32	+32
Produtor	100	64	-36
Total	100	96	-4

Figura 1.2 – Efeito da introdução de um imposto sobre o consumo na curva de oferta

A diferença de -4 constitui o excesso de carga tributária, sendo equivalente à área do triângulo ( $A = \frac{1}{2} \times b \times h = \frac{1}{2} \times 4 \times 2 = 4$ ). O critério de neutralidade procura estabelecer uma base de incidência que minimize o excesso de carga tributária, *i.e.*, visa minimizar a extensão em que a tributação distorce as escolhas individuais<sup>12</sup>.

Importa deste modo distinguir duas vertentes da neutralidade:

<sup>12</sup> É importante notar que existem situações em que a distorção das escolhas dos consumidores é um efeito desejado, nomeadamente no consumo de bens sujeitos aos impostos especiais sobre o consumo (tabaco, álcool e energia – os chamados impostos do pecado);

- A neutralidade no consumo será maior se não conduzir a alterações aos padrões de consumo entre diferentes bens e/ou serviços; e
- A neutralidade na produção existe quando não favorecer as reestruturações pelos operadores económicos do circuito económico inerente à produção e distribuição dos bens e/ou serviços prestados.

Assim é possível estabelecer que, a neutralidade de um imposto sobre o consumo encontra-se directamente relacionada com a sua cobertura objectiva. Para este fim, o imposto deverá ser cobrado da forma mais geral possível e o seu âmbito de incidência compreender todas as fases da produção e da distribuição, incluindo o sector dos serviços e não possuir uma estrutura de taxas diversificada<sup>13</sup>.

Numa forma resumida e segundo Xavier de BASTO, “*dir-se-á que imposto neutro será o que, provocando – como qualquer imposto não pode deixar de provocar – efeitos de rendimento, é isento porém de efeitos de substituição*”<sup>14</sup>.

É no entanto essencial ressaltar que a visão de neutralidade por regra adoptada, tem por base uma visão liberal clássica da tributação do consumo, que pressupõe a redução do Estado ao papel do Estado-Polícia.

Temos no entanto que reconhecer que a neutralidade de um imposto, será sempre relativa, devendo ser aferida em referência ao sistema de preços relativos, uma vez que como recorda LAUFENBURGUER, “*o imposto atinge e modifica a ordem preestabelecida das coisas, exerce efeitos sobre a produção e o consumo, a circulação (preços) e, sobretudo, sobre o rendimento e as fortunas, desencadeia reacções psicológicas*” sendo quase impossível depois da sua incidência que a situação tributada permaneça a mesma<sup>15</sup>.

#### **1.4 O princípio da neutralidade e o IVA**

Uma das qualidades apontadas como mais relevantes no IVA quando comparado com os demais impostos sobre o consumo, assenta na sua relativa resistência aos testes de neutralidade<sup>16</sup> ao longo do circuito económico. Esta resistência garante a não discriminação de tratamento entre actividades economicamente equivalentes<sup>17</sup>, ou como enuncia o TJUE “*o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços*

---

<sup>13</sup> Quanto ao efeito de recuperação – positivo e negativo – resultante da diferenciação de taxas ao longo do circuito económico, *vide*: (Basto 1991);

<sup>14</sup> (Basto 1991);

<sup>15</sup> (Santos 2003);

<sup>16</sup> (Palma, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado 2009);

<sup>17</sup> Na sua formulação clássica liberal o princípio da neutralidade na tributação era entendido de acordo com a chamada “regra de Edimburgo”, “*leave them as you find them*”, segundo o qual a tributação não deve alterar a situação relativa anterior dos contribuintes, *cfr.*: (Morais 2005);

*semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA*<sup>18</sup>.

Esta neutralidade é alcançada através da exclusiva tributação do valor acrescentado de cada transacção, IVA excluído, por meio de um mecanismo de liquidação e dedução do imposto incorrido em cada fase do circuito económico – o chamado sistema de pagamentos fraccionados apurado pelo método substractivo indirecto no caso do SCIVA (*“credit-invoice VAT”*)<sup>19</sup>.

Por meio do mecanismo de dedução, é possível alcançar um circuito económico livre dos efeitos de uma dupla tributação que caracterizam os impostos monofásicos ou cumulativos<sup>20</sup>.

Neste sentido o considerando (30) da Directiva IVA indica que os *“EMs deverão permitir a dedução normal do imposto aplicado no estágio anterior”*, que por sua vez será imediata e integral para o IVA considerado “produtivo”, i.e. o IVA incorrido com bens e serviços afectos à actividade económica do sujeito passivo.

O próprio TJUE já entendeu em vários acórdãos que *“o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O [SCIVA] garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA”*<sup>21</sup>.

Mais recentemente no acórdão referente ao caso *Gábor Tóth*, o TJUE volta a garantir o direito à dedução mesmo em situações em que não sejam efectuadas operações a jusante, ao declarar que *“o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago por serviços que lhe foram prestados (...) antes de este ter prestado os serviços em causa ou de ter emitido a fatura correspondente, (...)”*<sup>22</sup>.

Adicionalmente o IVA é caracterizado como um imposto geral sobre o consumo, que por via de uma base de incidência ampla, com um número reduzido de isenções simples (pelo menos em teoria)<sup>23</sup>, consegue atingir um elevado grau de neutralidade através da redução do real valor do rendimento do consumidor pelo aumento generalizado dos preços dos bens e serviços, não originando incentivos para que o consumidor altere os seus padrões de consumo.

---

<sup>18</sup> Acórdão do TJUE de 15 de Novembro de 2012, Caso *Ines Zimmermann*, Proc. 174/11, n.º 48, ainda não publicado;

<sup>19</sup> Para uma caracterização dos vários métodos *cf.*: (Basto 1991) e (Schenk e Oldman 2007);

<sup>20</sup> (Basto 1991);

<sup>21</sup> Acórdão do TJUE de 21 de Setembro de 1988, Caso Comissão/República Francesa, Proc. C-50/87, Rec., p. 4797, n.º 15;

<sup>22</sup> Acórdão do TJUE de 6 de Setembro de 2012, caso *Gábor Tóth*, Proc. C-324/11, ainda não publicado;

<sup>23</sup> Isenções sem crédito de imposto a montante – operações nas quais o operador não terá de liquidar imposto nos *outputs* isentos, mas por sua vez não poderá deduzir o IVA que lhe foi facturado nos *inputs*, deste modo, o operador é tratado como consumidor final;

É a necessidade de não incentivar alterações nos padrões de consumo que motiva a busca pelo princípio de neutralidade nos sistemas de tributação indirecta de cada EM de forma a obstar à criação de perturbações ao normal fluxo de comércio entre estes<sup>24</sup>.

É neste sentido que entendemos ser correcto assumir que as distorções de concorrência constituem rupturas ao princípio da neutralidade, constituindo, duas faces da mesma moeda que devem ser analisadas em conjunto.

### **1.5 Auxílios de Estado**

Como referido, a construção do mercado comum exige dos EMs a coordenação e harmonização das suas legislações fiscais, tendo por objectivo, garantir a inexistência de obstáculos à livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais.

Neste âmbito, uma das fontes de distorção identificadas e reguladas pelos Tratados são os auxílios de Estado que consistem, em substância, numa intervenção estadual na economia, tendo em vista a realização de objectivos parafiscais<sup>25</sup>.

Se aceitarmos que a base da política económica europeia assenta num “princípio de economia de mercado aberto e de livre concorrência”, sendo este o pilar da construção do mercado comum, é de antever que a regulação dos auxílios de Estado torna-se necessária, de forma a garantir que uma intervenção de um EM quando permitida, não crie distorções à livre concorrência que venham a afectar o normal funcionamento do mercado comum.

### **1.6 Auxílios tributários**

Uma das tipologias de auxílios de Estado utilizadas na intervenção da economia e que assumem especial relevância, são os chamados auxílios tributários, que têm como objectivo a atracção e retenção de investimento por intermédio da adopção de políticas e regimes tributários que, quando verificadas determinadas condições, configuram uma vantagem tributária para certas entidades ou actividades.

A necessidade de regulação desta matéria advém das potenciais distorções causadas num mercado comum que anseia por uma integração de economias díspares e incutidas com um espírito de concorrência fiscal que proporciona a erosão das receitas tributárias.

É importante ressaltar no entanto que, nem todas as políticas e regimes tributários, que de alguma maneira criam vantagens para uma entidade ou actividade, constituem auxílios de Estado sujeitos ao regime previsto nos artigos 107.º e 108.º do TFUE, para tal, é necessário que a intervenção efectuada preencha algumas condições, nomeadamente:

- Haja intervenção do Estado ou de recursos do Estado;

---

<sup>24</sup> Neste sentido *cfr.*: (Santos 2003);

<sup>25</sup> Neste sentido, *cfr.*: (Santos 2003), que fornece como exemplo de instrumentos de intervenção as “empresas públicas, os monopólios comerciais, as políticas públicas (...)”;

- Capacidade de afectar o comércio entre EMs;
- Conceder uma vantagem para certa entidade ou actividade (condição da selectividade);
- e,
- Falseiem ou ameacem falsear a concorrência a nível do comércio intracomunitário<sup>26</sup>.

Ultrapassada de forma positiva a questão da existência de um auxílio de Estado, torna-se necessário verificar a sua compatibilidade com o mercado comum, nomeadamente por intermédio da chamada cláusula *de minimis*<sup>27</sup> e da análise do requisito da selectividade do auxílio, uma vez que a ausência desta selectividade pode conduzir a que este auxílio seja considerado como justificado pela natureza e economia do regime nacional que faz parte.

A análise a ser efectuada terá preponderância no âmbito das distorções de concorrência que beneficiem uma entidade ou actividade e que iremos denominar de positivas. A análise a ser efectuada, terá de ter em consideração a relevância destes auxílios na esfera do SCIVA e que iremos aprofundar nas próximas páginas.

Com a análise destas matérias preliminares, temos presente o contexto necessário para analisar o conceito de distorção de concorrência actualmente aceite.

---

<sup>26</sup> (Swinkels 2005);

<sup>27</sup> Regulamento da Comissão (CE) n.º 69/2001 de 12 de Janeiro de 2001 relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado CE aos auxílios *de minimis*;

## Capítulo 2

### Distorção de concorrência

#### 2.1 Introdução

Podemos definir uma distorção como uma alteração às características originais ou consideradas normais para um dado contexto. Desta definição podemos estabelecer ser necessário existir um termo ou base de referência (seja um ideal de fiscalidade comum entre EMs ou a neutralidade do imposto) de forma a aferir a existência ou não de uma perturbação às características normais e a determinar a respectiva amplitude da perturbação que é necessária para considerarmos existir uma distorção propriamente dita.

No que toca à base de referência a ser tida em conta, Fuentes QUINTANA, vem propor que uma distorção fiscal significa *“a existência de uma discriminação de origem fiscal que altera as condições de concorrência de um mercado, de modo a provocar modificações apreciáveis nas correntes normais de tráfico e na circulação de pessoas e serviços”*<sup>28</sup>.

Quanto à amplitude da distorção, Louis REBOUD, reserva a qualificação de distorção para as turbulências fiscais de grande intensidade, cuja irradicação implicaria o recurso a formas avançadas de integração fiscal (harmonização ou uniformização)<sup>29</sup>.

Parece numa primeira aproximação, apropriado aceitar a definição avançada por QUINTANA no que toca à base de referência e por REBOUD na questão da amplitude, uma vez que em sede de IVA existe um ideal de fiscalidade comum aos países da União Europeia cujas distorções podem ser atenuadas através de mecanismos de integração fiscal.

Teremos no entanto de integrar uma terceira fonte cuja relevância não poderá ser ignorada e que se traduz no corpo de jurisprudência do TJUE. A jurisprudência deste Tribunal tem sido decisiva para a concretização do conceito de distorção de concorrência em sede de IVA e actuando, como um instrumento de integração das interpretações e legislações entre os vários EMs.

Devido à jurisprudência do TJUE, houve ainda uma evolução na discussão do conceito de distorções de concorrência significativas, potenciais ou reais e do mercado geográfico relevante.

---

<sup>28</sup> (Quintana 1996) apud (Santos 2003);

<sup>29</sup> (Reboud 1961) apud (Santos 2003);

No entanto, é do nosso entender que estes conceitos constituem um ponto de partida que podem e devem ser adaptados para uma realidade mais vasta que a inicialmente analisada pelo TJUE<sup>30</sup>.

Este entendimento, encontra o seu fundamento no facto de a concretização destes conceitos terem a capacidade de alterar a determinação da matéria colectável do IVA e deste modo afectar a cobrança dos recursos próprios da União, o que, salvo melhor opinião, justifica a necessidade destes serem interpretados como conceitos autónomos de Direito da UE e de forma sistemática ao longo do SCIVA (lugares paralelos)<sup>31</sup>.

## 2.2 Distorções de concorrência no SCIVA

Da leitura da Directiva IVA tendo em atenção o conceito de distorção de concorrência acima exposto, é possível determinar um conjunto de institutos que promovem algum “*favoritismo ou na terminologia dos auxílios de Estado selectividades regionais e materiais*”<sup>32</sup>. Basta para tal, considerar as regras atinentes aos agrupamentos de IVA<sup>33</sup>, entidades públicas<sup>34</sup>, regimes especiais<sup>35</sup>, diferença de taxas entre livros e livros electrónicos<sup>36</sup>, isenções nas actividades sem fins lucrativos<sup>37</sup> e a discricionariedade permitida aos EMs no que toca aos métodos de dedução nos bens e serviços de utilização mista<sup>38</sup>.

Torna-se deste modo difícil concretizar uma base de referência (e a respectiva amplitude da distorção), uma vez que existe uma razoável discricionariedade para os legisladores nacionais na transposição de várias regras da Directiva IVA. A questão que deverá ser respondida é, se devemos tomar por referência um ideal de fiscalidade comum tal como o pretendido pela Directiva IVA e os seus princípios?

Neste sentido e ao contrário do inicialmente entendido, parece ser questionável adoptar como base de referência o ideal de fiscalidade comum como solução. Uma vez fora do plano puramente abstracto, e tendo em consideração a realidade envolvente, somos forçados a admitir que embora exista um ideal de mercado comum, este é ainda um projecto inacabado. Existem

---

<sup>30</sup> Nomeadamente no âmbito das regras de delimitação negativa de incidência das entidades públicas, nesse sentido, *cfr.*: (Palma, As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma ruptura no princípio da neutralidade 2010);

<sup>31</sup> Aqui referimo-nos aos elementos hermenêuticos, nomeadamente ao elemento sistemático da lei. Neste sentido, *cfr.*: (Machado 2004) pp. 181 e ss., que visa permitir recorrer à norma mais clara e explícita para fixar a interpretação de outra norma (paralela) quando estarmos perante um problema de regulamentação jurídica fundamentalmente idêntico;

<sup>32</sup> (Terra 2011);

<sup>33</sup> Artigo 11.º da Directiva IVA;

<sup>34</sup> Artigo 13.º da Directiva IVA;

<sup>35</sup> Artigos 281.º a 369.º da Directiva IVA;

<sup>36</sup> N.º 2 do artigo 98.º em conjugação com a alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011 que estabelece medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado;

<sup>37</sup> Artigo 133.º da Directiva IVA; sobre esta matéria, veja-se (Laires 2012) pp. 302 e ss; e (Amand, VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive be Renegotiated? 2006);

<sup>38</sup> N.º 2 do artigo 173.º da Directiva IVA, sobre esta matéria e a título meramente exemplificativo, veja-se (A. Martins 2011) para um estudo comparativo entre a prática de vários países no direito à dedução na actividade de *leasing* e ALD;

27 economias diferentes com tradições sociais e legais dissonantes a serem consideradas e onde uma “*igualização dos sistemas fiscais pode traduzir-se num decréscimo de eficácia e de equidade. Ou como alguém já disse, a uniformidade pode ser anti-harmonizante*”<sup>39</sup>.

Neste âmbito acreditamos que a base de referência terá de ser constituída pelo princípio da neutralidade, uma vez que constitui o núcleo duro do pretendido pelos EMs aquando da adopção do SCIVA.

Tendo este entendimento por pressuposto, somos de crer que se torna essencial a análise do trabalho realizado pelo TJUE neste campo, uma vez que as suas decisões procuram determinar a existência de uma ruptura ao princípio da neutralidade e o respectivo limite.

Assim e como já referido, uma vez que estamos perante uma potencial alteração da matéria colectável uniforme, entendemos que os conceitos de neutralidade e de distorção de concorrência constituem conceitos autónomos a nível europeu, que podem aproveitar da jurisprudência já emanada pelo TJUE.

No sentido da necessidade de conceitos autónomos a nível europeu o n.º 47 do acórdão *Goed Wonen* do TJUE<sup>40</sup>, vem determinar a autonomia das isenções enquanto conceitos jurídicos a nível europeu relativamente aos respectivos conceitos jurídicos nacionais em sede do SCIVA com base na necessidade de uma aplicação uniforme nos EMs, o que nos deixa antever um paralelismo com a situação em análise.

É no entanto necessário ter em consideração que a apreciação efectuada pelo TJUE no campo das distorções de concorrência no âmbito do SCIVA incide maioritariamente sobre o artigo 13.º da Directiva IVA, i.e. sobre a delimitação negativa da incidência subjectiva das pessoas colectivas de direito público quando actuam no quadro dos seus poderes de autoridade, o que constitui apenas uma realidade do conceito que pretendemos analisar.

Neste contexto, passamos a analisar a jurisprudência do TJUE emanada no âmbito do artigo 13.º da Directiva IVA, para que num momento posterior seja possível avançar com uma definição que a nosso entender seja aplicável a situações onde a inexistência da neutralidade e respectivos efeitos sejam paralelos aos casos já analisados pelo TJUE.

### 2.2.1 DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA: UMA VISÃO JURISPRUDENCIAL

Como referido acima e no que concerne às entidades públicas, a Directiva IVA estabelece no artigo 13.º uma regra de não sujeição ao IVA e duas excepções que reintroduzem

---

<sup>39</sup> (Santos 2003);

<sup>40</sup> Acórdão do TJUE de 4 de Outubro de 2001, Caso *Stinchtig “Goed Wonen”*, Proc. C-326/99, Colect., p. I-6831;

o princípio geral de sujeição ao IVA das actividades económicas prosseguidas pelas entidades públicas<sup>41</sup>.

A derrogação ao princípio geral *“visa principalmente as actividades exercidas pelos organismos de direito na qualidade de autoridades públicas que, embora sejam de natureza económica, estão estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público. Nessas condições a não sujeição dos referidos organismos ao IVA no que se refere a essas actividades não tem potenciais efeitos anticoncorrenciais, visto que estas últimas são geralmente exercidas pelo sector público a título exclusivo ou quase exclusivo”*<sup>42</sup>.

Neste sentido, para que a derrogação seja aplicável será necessário que estejamos perante um organismo de direito público que exerça de forma directa, uma actividade económica na qualidade de autoridade pública<sup>43</sup>.

No que concerne às excepções mencionadas, existem duas situações, nomeadamente:

- As situações em que o exercício de uma actividade económica por um organismo de direito público no âmbito do seu poder de autoridade pública gera distorções de concorrência – que corresponde ao 2º parágrafo do artigo 13.º que iremos analisar; e
- As actividades económicas enumeradas no Anexo I da Directiva IVA, quando estas não sejam exercidas de forma não insignificante por um organismo de direito público (*i.e.* quando sejam significantes), são sempre considerados como sujeito passivos para efeitos de IVA<sup>44</sup>.

A letra do segundo parágrafo do artigo 13.º da Directiva IVA declara:

*“Quando [os organismos de direito público] efectuarem [directamente] essas actividades ou operações, [na qualidade de autoridade pública] devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas, na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.”*

Este preceito tem como objectivo impedir que a natureza pública do organismo que exerce uma actividade económica, venha a alterar os critérios da generalidade e deste modo, a neutralidade subjacente ao SCIVA em sectores onde operadores privados possam igualmente actuar. Deste modo o legislador optou por indicar o resultado da falta de neutralidade, *i.e.* a distorção de concorrência<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Neste sentido, n.º 37 e 38 do Acórdão do TJUE de 16 de Setembro de 2008, Caso *Isle of Wight and Others*, Proc. C-288/07, Colect., p. I-7203;

<sup>42</sup> N.º 31, *idem*;

<sup>43</sup> Para uma análise aprofundada desta temática *cfr.*: (Palma, *As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma ruptura no princípio da neutralidade 2010*);

<sup>44</sup> (Palma, *As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma ruptura no princípio da neutralidade 2010*);

<sup>45</sup> Neste sentido *cfr.*: (Pereira 2001);

Da leitura da norma em causa é possível deduzir que a Directiva IVA não define o que deverá ser entendido por “distorções de concorrência” nem a amplitude subjacente ao termo “significativo”.

No entanto, estes conceitos indeterminados são elementos essenciais para a aplicação da delimitação negativa de incidência previsto na norma, o que tem originado diversos processos na esfera do TJUE, no âmbito da sua competência a título prejudicial prevista no artigo 267.º TFUE<sup>46</sup>.

A interpretação emanada pelo TJUE no âmbito desta norma tem sido gradual, sendo claro que nos primeiros acórdãos sobre a matéria, o TJUE tentou responder às questões colocadas através da interpretação do conceito de organismo público e formas de prossecução da actividade, para apenas num segundo momento debruçar a sua análise no conceito de distorção de concorrência.

No que releva para a análise a ser efectuada e tendo por base o actual quadro jurisprudencial do TJUE, o conceito de distorção de concorrência tem sido aprofundado em três vertentes: distorções de concorrência significativas, reais ou potenciais e de mercado geográfico relevante, que passamos agora a analisar<sup>47</sup>.

#### 2.2.1.1 DISTORÇÕES DE CONCORRÊNCIA SIGNIFICATIVAS

No acórdão referente ao caso *Comune di Carpaneto* <sup>48</sup>, o TJUE entende que cada EM deverá “assegurar a tributação dos organismos de direito público no âmbito das actividades que exerçam na qualidade de autoridades públicas, no caso de tais actividades poderem ser igualmente desenvolvidas, em concorrência com tais organismos, por particulares, se a sua não tributação for susceptível de provocar distorções importantes de concorrência”.

Neste contexto, a tributação será ainda devida no caso de um organismo de direito público que no exercício dos seus poderes de autoridade pública proceda a investimentos em bens do immobilizado corpóreo e em um momento posterior, venha a vender este bem uma vez que, de acordo com o acórdão *Waterschap* “não beneficia, no âmbito desta venda, de um direito ao ajustamento baseado no artigo 20.º [da Sexta Directiva], com a finalidade de efectuar uma dedução do IVA pago no momento da compra do referido do bem”<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> No que concerne à opção terminológica escolhida para o instituto previsto no artigo 267.º TFUE remetemos para as considerações preliminares de (I. Quadros 2006), pp. 13-14;

<sup>47</sup> Nesta matéria, iremos seguir de perto a análise da jurisprudência do TJUE em matéria de distorção de concorrência, efectuada em (Palma, As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma ruptura no princípio da neutralidade 2010), pp. 301-335;

<sup>48</sup> Acórdão do TJUE de 17 de Outubro de 1989, Caso *Comune di Carpaneto*, Proc apensos. C-231/87 e 129/88, Colect. 1989, p. I-03233;

<sup>49</sup> Acórdão do TJUE de 2 de Junho de 2005, Caso *Waterschap*, Proc. C-378/02, Colect. 2005, p. I-04685;

O TJUE fundamenta que uma entidade pública que actue no quadro das suas prerrogativas, encontra-se sujeita a uma carga fiscal de natureza diferente da que é aplicável a um sujeito passivo de IVA, constituindo uma opção em linha com o pretendido pelo SCIVA.

No entanto e mais recentemente o TJUE veio a entender no acórdão do caso *Salix*<sup>50</sup>, que os organismos de direito público devem ser qualificados como sujeitos passivos de IVA relativamente às actividades ou às operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, não apenas quando a distorção de concorrência significativa seja em detrimento dos concorrentes privados, mas também quando tais distorções sejam em seu próprio prejuízo, o que acarreta consigo uma viragem ao entendimento inicialmente avançado pelo TJUE no caso *Waterschap*<sup>51</sup>.

Adicionalmente e relativamente ao termo “significativa”, o TJUE tem vindo a entender que os EMs não têm a obrigação de transpor literalmente o critério previsto no artigo 13.º da Directiva IVA para o direito nacional, nem estabelecer limites quantitativos de não tributação<sup>52</sup>. Esta posição é reforçada no caso *Fazenda Pública/Município do Porto*, em que o Tribunal entende ser possível atribuir a uma entidade administrativa a competência para determinar o alcance da distorção de concorrência, tendo apenas a condição destas, “*poderem ser sujeitas à fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais*”<sup>53</sup>.

Neste contexto, tendo em consideração que a não sujeição ao IVA constitui uma derrogação ao princípio geral de tributação, e o termo “significativas” visa reestabelecer o princípio geral, o TJUE declarou no *Isle of Wight and Others* que este “*deve ser interpretado no sentido de que visa restringir o âmbito da aplicação da não sujeição ao imposto*”. Em consonância, o termo “significativas” deve ser interpretado no sentido de que “*a não sujeição ao IVA dos organismos públicos só pode ser admitida nos casos de só conduzir a distorções de concorrência insignificantes*”<sup>54</sup>.

Quanto ao momento a ser tido em consideração aquando da determinação da influência sobre a concorrência, o acórdão *T-Mobile*<sup>55</sup> vem esclarecer que, “*a qualidade de sujeito passivo ou de alguém que não está sujeito ao imposto deve em princípio ser avaliada no momento da prestação, pelo que é também nesse momento que se deve verificar a influência sobre a concorrência*”. É assim necessário determinar à data da operação se existe um mercado com direitos (ou bens) equiparáveis, e se estes poderão ser transmitidos entre entidades privadas<sup>56</sup>.

---

<sup>50</sup> Acórdão do TJUE de 4 de Junho de 2009, Caso *Salix*, Proc. C-102/08, Colect. 2009, p. I-04629;

<sup>51</sup> (Palma, Caso *Salix* - A reforma da Directiva pela Tribunal de Justiça da União Europeia 2011);

<sup>52</sup> Acórdão de 17 de Outubro de 1989, Proc. apensos C-231/87 e 129/88, já cit.;

<sup>53</sup> Acórdão do TJUE de 14 de Dezembro de 2000, Caso *Fazenda Pública/Município do Porto*, Proc. C-446/98, Colect. 2000, p. I-11435;

<sup>54</sup> Cfr.: n.º 76 do acórdão do TJUE de 16 de Setembro de 2008, Proc. C-288/07, já cit.;

<sup>55</sup> Acórdão do TJUE de 26 de Novembro de 2007, Caso *T-Mobile*, Proc. C-284/04, Colect. 2007, p. I-05189;

<sup>56</sup> (Palma, As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma ruptura no princípio da neutralidade 2010) pp.316 e ss.;

### 2.2.1.2 DISTORÇÕES DE CONCORRÊNCIA REAIS OU POTENCIAIS

A jurisprudência *Taksatorringen*<sup>57</sup> vem introduzir a questão do grau de risco de uma distorção que é necessário existir num dado mercado, para que a não incidência de IVA seja recusada.

Deste modo o TJUE pronunciou-se no sentido de que a não tributação deverá ser recusada “*se existir um risco real de que essa isenção*<sup>58</sup> *possa, por si só provocar, de imediato ou no futuro, distorções de concorrência*”.

No entanto o Tribunal vem admitir que enquanto “*existam dúvidas sobre se essa isenção [possa] provocar ulteriormente distorções de concorrência*” a não tributação dos bens e serviços poderá subsistir, desde que “*a isenção seja prorrogada enquanto o beneficiário satisfizer as condições da referida disposição [artigo 13.º da Directiva IVA]*”.

Na sequência do acórdão *Taksatorringen*, subsistiram dúvidas quanto ao alcance da expressão “*possa conduzir*” existente no artigo 13.º da Directiva que foi objecto de análise no caso *Isle of Wight and Others*, em que o TJUE entende que a expressão, “*deve ser interpretada no sentido de que tem em consideração não só a concorrência actual, mas também a concorrência potencial, entendida no sentido de que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante desse ser real e não puramente hipotética*”.

Neste sentido, o Tribunal parece acolher o entendimento inicialmente avançado pela Advogada-Geral Juliane Kokott nas suas conclusões referentes aos casos *Taksatorringen* e *Hutchison*<sup>59</sup> onde concluiu que apenas estamos perante uma distorção de concorrência significativa, “*quando na sequência da não tributação pelo Estado, se corre o risco real de prejudicar significativamente a situação concorrencial dos operadores concorrentes, actuais ou potenciais. Um risco deste tipo não existe, em princípio, quando, em virtude do enquadramento legal à data da realização das prestações por parte do Estado, estão excluídas prestações de operadores privados que concorram com as prestações do Estado*”<sup>60</sup>.

### 2.2.1.3 MERCADO GEOGRÁFICO RELEVANTE

Uma vez definidas as noções de distorção de concorrência significativa e de distorções reais ou potenciais, torna-se necessário definir o mercado geográfico relevante a ser tido em conta. Nesta problemática, existem dois acórdãos do TJUE que examinam e aprofundam este tópico, tendo no entanto conclusões divergentes.

---

<sup>57</sup> Acórdão do TJUE de 20 de Novembro de 2003, Caso *Taksatorringen*, Proc. C-8/01, Colect. 2003, p. I-13711;

<sup>58</sup> Alguns acórdãos mais antigos fazem referência ao conceito de isenção invés da não sujeição. Tendo em consideração que estamos a referir-nos a uma questão de incidência ou não incidência do imposto, devemos interpretar que o TJUE pretende referir-se à sujeição e não sujeição;

<sup>59</sup> Acórdão do TJUE de 26 de Junho de 2007, Caso *Hutchison*, Proc. C-369/04, Colect. 2007, p. I-05247;

<sup>60</sup> Conclusões da Advogada Geral J. Kokott apresentadas a 7 de Setembro de 2006 no Caso *Hutchison*, Proc. C-369/04, n.º 139;

No acórdão *Götz*<sup>61</sup>, o TJUE define o mercado local como o mercado relevante para determinar a existência de distorções de concorrência significativas em sede de IVA, uma vez que no caso concreto a entidade em causa desenvolvia em exclusividade a sua actividade numa determinada área definida pelo EM, não podendo actuar fora desta.

Por sua vez, no Caso *Isle of Wight and Others*, é colocado ao TJUE a questão de saber se as distorções de concorrência devem ser apreciadas *”por referência aos mercados locais nos quais cada uma das autoridades locais interessadas exerce a sua actividade ou por referência à actividade, tal como é exercida na totalidade do território nacional”*<sup>62</sup>.

Em substância existem duas teses em conflito, por um lado, as autoridades locais entendiam que o mercado relevante para aferir a distorção de concorrência será o mercado local, o que constitui uma abordagem dita concorrencial, uma vez que pressupõe uma análise prévia e concreta ao mercado em causa.

Por outro lado, a Comissão avança com uma abordagem dita fiscal, uma vez que visa ter por referência a actividade em causa no momento de aferir a distorção de concorrência.

Este entendimento parece ser corroborado pela opção evidenciada no anexo I da Directiva IVA que enumera as operações que devem ser sempre sujeitas a IVA, excepto se forem exercidas de uma forma insignificante por um organismo de direito público. A Comissão entende que ao dispor neste sentido o legislador Europeu parte do princípio de que a relação de concorrência e o risco de distorções daí resultantes devem ser determinados em abstracto, tendo em conta a própria natureza da actividade e sem referência às condições locais.

O TJUE veio no entanto entender que a interpretação da norma passa antes pela sua economia, finalidade e lugar que ocupa no SCIVA. Neste sentido o TJUE salienta que o legislador Europeu quis limitar o âmbito de aplicação da não sujeição dos organismos de direito público para que fosse respeitada a regra geral da tributação.

Resulta que, independentemente de saber se os referidos organismos têm ou não concorrência a nível do mercado local no qual exerçam a sua actividade, o legislador Europeu quis sujeitar a IVA, toda e qualquer actividade de natureza económica.

Tendo em consideração os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, a derrogação prevista para os organismos de Direito público deve porém, ser interpretada de modo a que a regra geral da não tributação seja restringida, uma vez que compromete em certa medida o princípio da neutralidade fiscal<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> Acórdão do TJUE de 13 de Dezembro de 2007, Caso *Götz*, Proc. C-408/06, Colect. 2007, p. I-11295;

<sup>62</sup> Acórdão de 16 de Setembro de 2008, Proc. C-288/07, já cit.;

<sup>63</sup> Cfr.: n.º 43 do acórdão de 2 de Junho de 2005, Proc. C-378/02, já cit.;

Adicionalmente, e no que toca ao princípio da segurança jurídica, é jurisprudência assente, que a legislação europeia deve ser certa e a sua aplicação previsível para os particulares<sup>64</sup>.

Consequentemente, se a avaliação das distorções de concorrência fosse aferida tendo por referência os mercados locais nos quais as autoridades locais exercem a sua actividade, seria necessário efectuar uma reavaliação sistemática, com base em análises económicas complexas das condições de concorrência numa multiplicidade de mercados locais, cuja delimitação não coincide necessariamente com a competência territorial das autoridades locais, podendo inclusive existir vários mercados locais no território de uma mesma autoridade local.

A aceitação desta tese seria susceptível de provocar inúmeros litígios na sequência de qualquer alteração das condições de concorrência, não sendo possível prever com a certeza necessária à condução normal dos negócios, comprometendo deste modo os princípios da segurança jurídica e neutralidade fiscal inerentes ao SCIVA.

Por conseguinte, o TJUE conclui que as distorções de concorrência significativas devem ser avaliadas por referência a uma actividade enquanto tal, e não por referência a um mercado local.

A jurisprudência do caso *Isle of Wight and Others* parece a nosso entender ser a mais coerente quando vista a luz dos princípios que regem o SCIVA. Tal como sustentado pelo TJUE, os mercados não são susceptíveis de serem compartimentados por intermédio das áreas de competência dos organismos públicos (muitas vezes determinadas por motivos históricos e políticos), uma vez que essas compartimentações seriam artificiais e desfasadas da realidade económica.

### **2.3 Auxílios tributários em sede de IVA**

Como referido no Capítulo I, quando algumas condições são verificadas, certas políticas fiscais podem ser configuradas como auxílios de Estado tributários cuja compatibilidade com o mercado comum pode ser questionada pela Comissão.

Entendemos que uma vez que em substância iremos discutir distorções ao princípio da neutralidade originados pela concessão de benefícios a entidades ou actividades que podem afectar o normal funcionamento do mercado comum, torna-se necessário proceder ao seu enquadramento na esfera do SCIVA.

Da expressão auxílios de Estado tributários, é possível antever que o seu âmbito de aplicação estende-se a todos os tributos, nomeadamente aos impostos, contribuições financeiras a favor de entidades públicas, taxas, e contribuições ou taxas de natureza parafiscal. Deste

---

<sup>64</sup> Cfr.: n.º 47 do acórdão do TJUE de 16 de Setembro de 2008, Proc. C-288/07, já cit.;

modo, parece ser pacífico aceitar que o regime adjacente aos artigos 107.º e 108.º do TFUE poderá ser aplicado no campo do SCIVA<sup>65</sup>.

Será irrelevante o meio legal e a técnica adoptada para criar a vantagem pretendida. A redução da carga fiscal poderá assim ser conseguida através de diplomas legislativos, entendimentos administrativos ou decisões judiciais e poderá consistir *p.ex.* num alargamento do âmbito de uma isenção que confira direito à dedução ou inversamente, na restrição de uma isenção que não confira esse direito, poderá também consistir na indicação de métodos de dedução do IVA incorrido que permitam uma maior percentagem de dedução do IVA dos *inputs*, métodos de pagamento do imposto que confirmem vantagens de tesouraria entre outros.

Questão subsequente é saber, se os auxílios de Estado tributários têm um impacto relevante no SCIVA. Alguma doutrina Europeia<sup>66</sup> e jurisprudência do TJUE<sup>67</sup>, têm vindo a entender que uma vez que o SCIVA se encontra largamente harmonizado a nível Europeu e desde que o EM permaneça dentro dos parâmetros estabelecidos pela Directiva no momento da sua transposição para o ordenamento nacional, não será possível configurar uma intervenção do Estado, requisito exigido pelo artigo 107.º do TFUE e pela jurisprudência do TJUE.

Neste contexto, entende TERRA que o EM que no momento da transposição das regras previstas numa Directiva, optar por ir além dos limites estabelecidos, origina uma situação de incumprimento previsto nos artigos 258.º e 259.º TFUE e deste modo, fora do campo do instituto dos auxílios de Estado<sup>68</sup>.

Por sua vez, e contrariamente ao entendimento acima, alguma doutrina<sup>69</sup> tem vindo a entender, que o incumprimento por parte do EM não exclui o principal efeito prático do regime dos auxílios de Estado que consiste na obrigação de recuperação pelo Estado do valor do auxílio concedido<sup>70</sup> e a eventual aplicação do procedimento previsto no n.º 2 do artigo 108.º do TFUE no caso de incumprimento dessa obrigação.

Tendo em consideração as posições acima, somos da opinião de que existe lugar para o tema dos auxílios de Estado em sede de IVA. Podemos comprovar que o SCIVA promove algumas selectividades que acarretam consigo um tipo específico de distorções de concorrência, que iremos denominar de positivas, uma vez que incentivam um dado tipo de entidade ou

---

<sup>65</sup> Nesta matéria, iremos seguir de perto a análise doutrinal efectuada por Carlos Santos, que se encontra em (Santos 2003), pp. 312-318;

<sup>66</sup> (Terra 2011);

<sup>67</sup> Neste sentido, n.º 67 e 71 do Acórdão do TJUE de 23 de Abril de 2009, Caso *Sandra Puffer*, Proc. C-460/07, Colect., p. I-3251;

<sup>68</sup> É de realçar que uma das derrogações ao processo previsto nestes artigos, é o regime do n.º 2 do artigo 108.º do TFUE, i.e. o procedimento a ser adoptado no caso dos auxílios de Estado considerados incompatíveis com o mercado comum pela Comissão;

<sup>69</sup> (Swinkels 2005);

<sup>70</sup> Neste sentido *cf.* Decisão da Comissão n.º SA30584, dos Auxílios de Estados implementados pela Hungria a favor de Malév Hungarian Airlines Zrt;

actividade, trazendo consigo um benefício ao sujeito passivo em detrimento do Estado. Questão diversa será a sua compatibilidade com o Direito Europeu e que iremos debater no Capítulo III.

Por sua vez, as distorções de concorrência que iremos denominar de negativas, ou *sensu stricto*, por não acarretarem consigo vantagens para os sujeitos passivos de IVA, nem um “*custo*”<sup>71</sup> na esfera do Estado pelo que, não podem ser analisadas à luz deste regime.

---

<sup>71</sup> O custo poderá ser financeiro, ocasionado por um diferimento do recebimento de receitas, ou económico, por intermédio de uma efectiva perda de receitas;

## Capítulo 3

### A distorção de concorrência revisitada

#### 3.1 Introdução

Efectuada uma breve análise das distorções de concorrência significativas no âmbito do artigo 13.º da Directiva IVA e do enquadramento do regime dos auxílios de Estado no âmbito do SCIVA, entendemos ser possível avançar com uma definição que visa circunscrever a base de referência de uma distorção de concorrência.

Deste modo, segundo entendemos, estaremos perante uma distorção de concorrência em sede de IVA quando: *a intervenção ou omissão de uma pessoa colectiva de direito público origine ou possa originar uma alteração significativa na realização normal de uma certa operação, seja de forma positiva ou negativa no respectivo mercado relevante.*

Da leitura da definição agora proposta, transparece que a sua génese deriva do conceito de distorção de concorrência significativa, tal como trabalhado pela jurisprudência do TJUE, conjugado no entanto com alguns elementos do regime dos auxílios de Estado e do contencioso do Direito da UE.

E importante ressaltar que a definição acima procura estipular a base de referência a ser considerada apenas tocando ao de leve na questão da amplitude necessária para estarmos perante uma distorção de concorrência. Neste sentido, dado a heterogeneidade de situações que teriam de ser objecto de uma análise que se antever profunda, a questão da amplitude será tratada de forma tangencial nesta dissertação.

Iremos agora aprofundar os elementos desta definição tendo em vista esclarecer o seu âmbito de aplicação no domínio do SCIVA e respectivos limites.

#### 3.2 Intervenção ou omissão de uma pessoa colectiva de direito público

O primeiro elemento constitutivo da definição proposta diz respeito ao sujeito capaz de gerar com a sua intervenção uma distorção na neutralidade pretendida pelo SCIVA.

Tendo em consideração a doutrina<sup>72</sup> e jurisprudência<sup>73</sup> existentes, somos de crer que a intervenção (ou não intervenção – omissão) por parte de uma pessoa colectiva de direito público constitui requisito necessário na criação de uma distorção de concorrência no âmbito do SCIVA.

Neste contexto, entendemos que o conceito e extensão por regra associada às entidades que possuam legitimidade passiva no âmbito da jurisprudência relativa as acções de

---

<sup>72</sup> (Swinkels 2005) e (Terra 2011);

<sup>73</sup> Acórdão do TJUE de 15 de Julho de 2004. Caso *Pearle*, Proc. C-345/02, Colect. 2004, p. I-7164;

incumprimento previsto nos artigos 258.º e 259.º do TFUE revela-se especialmente adequado para este elemento.

Esta opção permite por um lado, aproveitar de uma extensa jurisprudência nesta matéria apoiada numa *praxis* relativamente estável no seio da União e por outro, permite efectuar a ponte de que a existência de um auxílio de Estado, não exclui a responsabilização do EM pelo incumprimento do Direito da UE.

Ao adoptar a expressão acima, podemos afirmar que a actividade do Estado no seu conjunto será susceptível de originar distorções de concorrência, sejam originadas pelo legislador no momento da sua transposição, sejam já no âmbito da sua aplicação por parte das várias entidades constitutivas do Estado, como por exemplo, as entidades regionais ou administrativas.

Neste sentido, convém lembrar o n.º 9 do Acórdão Comissão/Bélgica no qual o TJUE entendeu que: “(...) cada EM é livre de repartir como julgar oportuno as competências a nível interno e de aplicar uma Directiva através de medidas tomadas pelas autoridades regionais ou locais. Essa repartição de competências não pode, no entanto, dispensá-lo da obrigação de assegurar que as disposições da directiva sejam fielmente transpostas para o direito interno”<sup>74</sup>.

Obtemos deste modo uma maior amplitude que a prevista no artigo 13.º da Directiva IVA, sem criar a necessidade de introduzir um novo conceito no ordenamento jurídico<sup>75</sup>.

A necessidade de recorrer a um conceito com maior amplitude é justificada na vontade de incluir não apenas as distorções criadas pela transposição das regras Europeias, como na sua aplicação e interpretação efectuadas pelas autoridades tributárias e órgãos jurisdicionais nacionais, uma vez que a doutrina administrativa e a tolerância dos tribunais nacionais podem p.ex. onerar um sujeito passivo com restrições ao direito à dedução como possibilitar uma maior percentagem de dedução, originando desta forma, aplicações não uniformes das regras da Directiva IVA ocasionado alterações ao normal tráfego das operações entre EMs e insegurança jurídica aos operadores económicos.

Por sua vez uma omissão por parte de uma entidade pública pode originar um tratamento diferenciado da mesma operação relativamente outros EMs, é o caso que se encontra ilustrado na resposta de Didier Reynders à questão oral n.º 10.164 de M Chabot de 7 de Fevereiro de 2006<sup>76</sup>, no qual o Governo Belga indica que por motivos de ordem prática optaria por ignorar o enquadramento em sede de IVA declarado pelo TJUE no Acórdão de 1 de Dezembro de 2005, no Caso *Athinon-Ygeia*<sup>77</sup> que versa sobre a tributação da disponibilização de telefones e de

---

<sup>74</sup> Acórdão do TJUE de 14 de Janeiro de 1988, Caso *Comissão/Bélgica*, Proc. apensos C-277 a 230/85, Colect. 1988, p. 1;

<sup>75</sup> Coloquialmente dito, “não é necessário reinventar a roda”;

<sup>76</sup> *Compte Rendu Analytique*, Commission des Finances de la Chambre, Com 842, p. 23;

<sup>77</sup> Acórdão do TJUE de 1 de Dezembro de 2005. Caso *Athinon-Ygeia*, Proc. Apensos C-394/04 e C-395/04, Colect. 2005, p. I-10373;

televisões para pacientes que se encontrem internados em hospitais, tal como de camas e refeições para acompanhantes desses pacientes.

### 3.2.1 ÓRGÃOS JURISDICIONAIS

No entanto, a questão mais delicada nesta matéria será, se os órgãos jurisdicionais nacionais podem através das suas decisões judiciais originar distorções de concorrência.

Neste contexto e salvo melhor opinião, será possível configurar duas situações geradoras de distorções de concorrência, nomeadamente, o não respeito pelo primado ou a errada aplicação do Direito Europeu.

Neste sentido o TJUE entende no n.º 5 do Acórdão Comissão/Itália que: “O incumprimento de um EM pode em princípio ser declarado qualquer que seja o órgão do Estado cuja acção ou omissão esteja na origem do incumprimento, ainda que se trate de uma instituição constitucionalmente independente”<sup>78</sup>.

Será deste modo possível configurar uma distorção de concorrência por parte do órgão jurisdicional nas mesmas condições em que seja possível estender ao poder judicial o princípio de responsabilidade do Estado por violação do Direito da UE<sup>79</sup>.

Assim, e de acordo com Fausto QUADROS e Ana MARTINS, teremos de ter em consideração a jurisprudência do TJUE, nomeadamente os casos *Köbler*<sup>80</sup>, *Kühne*<sup>81</sup> e *Traghetti del Mediterraneo Spa*<sup>82</sup> de forma a estabelecer os limites da responsabilidade dos órgãos jurisdicionais nacionais.

A nosso ver, será no entanto preferível uma solução mais pacífica, tal como a obtida no acórdão *Comissão/Itália*<sup>83</sup>, no qual o TJUE com base no fundamento no respeito da independência do poder judicial interno, opta por condenar o poder legislativo por não ter alterado a legislação interna evitando desta forma condenar o órgão jurisdicional nacional “(...) ao não alterar o artigo 29.º, n.º 2, da Lei n.º 428/1990, que é interpretado e aplicado pela Administração e por uma parte significativa dos órgãos jurisdicionais, incluindo a Corte suprema di cassazione, de forma tal que o exercício do direito ao reembolso de impostos cobrados em violação das regras comunitária se torna excessivamente difícil para o contribuinte, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.”

---

<sup>78</sup> N.º 5 do Acórdão de 5 de Maio de 1970, Caso Comissão/Bélgica, Proc. C-77/69, Recueil, p. 237, Colect. 1969/1970, p. 335;

<sup>79</sup> Neste sentido, *cfr.* (Quadros e Martins 2009), pp.232-234;

<sup>80</sup> Acórdão do TJUE de 30 de Setembro de 2003, Caso *Köbler*, Proc. C-224/01, Colect. 2003, p. I-10239;

<sup>81</sup> Acórdão do TJUE de 13 de Janeiro de 2004, Caso *Kühne*, Proc. C-453/00, Colect. 2004, p. I-00837;

<sup>82</sup> Acórdão do TJUE de 13 de Junho de 2006, Caso *Traghetti del Mediterraneo Spa*, Proc. C-173/03, Colect. 2006, p. I-05177;

<sup>83</sup> Acórdão do TJUE de 9 de Dezembro de 2003. Caso *Comissão/Itália*, Proc. C-129/00, Colect. 2003, p. I-14637;

### 3.2.2 ESQUEMAS DE COMPENSAÇÃO<sup>84</sup>

Alguns EMs têm vindo a entender que o SCIVA não se encontra particularmente adaptado para as entidades do terceiro sector uma vez que o seu direito à dedução do IVA incorrido encontrar-se restrito ou mesmo completamente vedado, constituindo o IVA um custo acrescido na estrutura dessas entidades.

Deste modo uma das soluções avançadas para a atenuação ou eliminação deste custo nos sectores com forte componente social ou cultural tem sido efectuada através da constituição de esquemas de compensação.

Esta solução existe à margem do SCIVA, o que lhe confere uma maior flexibilidade no estabelecimento dos critérios de acesso, o que permite conformar estes esquemas, com a política social e cultural pretendida, ao mesmo tempo que potencialmente permite o acesso a entidades que tenham uma actividade integralmente fora do campo de aplicação do IVA.

No entanto, os valores concedidos por intermédio destes esquemas configuram um subsídio, concedido por uma entidade pública em benefício de uma entidade ou actividade, o que nos leva ao tema dos auxílios de Estado.

Salvo melhor opinião, parece que em abstracto os valores em causa estarão cobertos pela cláusula *de minimis*, i.e. valores não superiores a €200.000 (neste caso de IVA) num período de 3 anos fiscais<sup>85</sup>.

Adicionalmente, e mesmo que o valor concedido seja superior ao previsto na cláusula *de minimis*, o campo de aplicação destes esquemas de compensação encontram-se por regra limitado a actividades sociais ou culturais, não existindo um perigo de alteração do comércio entre EMs ao ponto de afectar o mercado comum.

Neste sentido, o Comissário László Kovács, no seu discurso intitulado “*VAT for Charities – State of Play and Plans for the Future*” proferido na Conferência Internacional de Filantropia afirmou que:

*“The Commission has always considered that any scheme designed to relieve the VAT burden for charitable activities can be regarded as compatible with EU legislation if it is clearly separated from the VAT system itself (since under this system VAT can only be refunded if it is connected with taxable supplies) and does not affect the own resources of the Community. The essential difference is that, under such a scheme, the tax is collected in the first place and then the Government chooses to allocate it back to the bodies from which it has been collected. This is a subtle but important accounting distinction. I have to underline that the decision to set up such*

---

<sup>84</sup> Neste contexto, para uma análise aprofundada dos esquemas de compensação *cfr.*: (Lubbers e Dijk 2000), (Hemels 2011) e (Copenhagen Economics and KPMG AG 2011);

<sup>85</sup> *Vide* nota n.º 25;

*a refund mechanism is strictly a national budgetary issue over which the Commission has no say or influence”.*

Concluímos deste modo, não ser relevante aprofundar este tema e o seu enquadramento em sede auxílios de Estado na nossa análise.

### **3.3 Origine ou possa originar uma alteração significativa na realização normal de uma certa operação**

Determinado os sujeitos susceptíveis de originarem distorções de concorrência com a sua intervenção ou omissão torna-se necessário proceder ao aprofundamento do objecto sujeito a essa intervenção.

A nossa premissa parte da mera existência de uma potencial distorção no mercado. No entanto, este potencial terá de ser analisado à luz das duas vertentes da neutralidade, *i.e.* da produção e do consumo.

Neste contexto, iremos inicialmente analisar a expressão “origine ou possa originar” para em seguida debruçar sobre o impacto da ruptura da neutralidade nas duas vertentes.

#### **3.3.1 ORIGINE OU POSSA ORIGINAR**

Entendemos que a intervenção ou omissão da entidade pública deverá acarretar o mero potencial real e não hipotético<sup>86</sup> de ocasionar uma ruptura ao princípio da neutralidade.

Este entendimento tem como ponto de partida a jurisprudência do TJUE analisada no âmbito do ponto 2.2.1.2. Acreditamos que embora o conceito em causa ainda seja indeterminado, a jurisprudência existente já fornece aos órgãos jurisdicionais nacionais os parâmetros necessários para determinar a existência do risco de distorção.

Neste sentido e tendo em consideração o acórdão do *First Tier Tribunal* de Londres no caso *Isle of Wight Council*<sup>87</sup> que se refere a aplicação pelo órgão jurisdicional nacional do acórdão do TJUE com o mesmo nome, é possível constatar que este, tendo em consideração os elementos de prova sobre o mercado de estacionamento “*off-street*” no Reino Unido, nomeadamente o número de lugares explorados por entidades públicas em comparação com os explorados por entidades privadas e preços praticados, consegue concluir que existe uma concorrência, actual e potencial entre sector público e privado nesse ramo de actividade.

Para fundamentar a sua decisão, o órgão jurisdicional procurou analisar e interpretar o impacto da não tributação das tarifas cobradas no padrão de consumo, a estrutura de preços do sector privado e na respectiva capacidade de investimento pelas entidades públicas.

---

<sup>86</sup> Vide nota 63;

<sup>87</sup> *Isle of Wight Council and Others v Comrs. of Revenue and Customs (VAT)*, (LON/00/0653, LON/01/0762, LON/01/0805, LON/00/1333);

Adicionalmente, é de realçar que neste caso estamos perante um mercado cuja procura pode ser considerada inelástica, uma vez que o serviço em causa encontra-se intrinsecamente associado ao bem imóvel que permite o usufruto tal como pretendido pelo consumidor.

Com base nestes elementos, ao colectivo de juizes Britânicos foi possível determinar que o tratamento das entidades públicas nesta actividade como não sujeitos passivos, acarreta consigo um nível de distorção não negligenciável, mas sim significativo, provocando consigo a necessidade de se proceder com a tributação em sede de IVA no estacionamento “*off-street*” explorados por entidades públicas.

Ora com base neste caso, não é de desvalorizar que a concretização do conceito é uma tarefa complexa e que acarreta consigo um oneroso ónus de prova para as partes. No entanto, entendemos que não podemos desconsiderar este conceito tal como trabalhado pelo TJUE.

Entendemos assim que este conceito deve ser aproveitado em conjunto com o princípio da generalidade do IVA, onde a não tributação (seja através de uma incidência negativa ou isenção) constitui uma excepção ao regime geral, devendo deste modo ser interpretado de forma restrita.

Somos ainda de salientar, que o *First Tier Tribunal* de Londres efectuou uma análise no plano da “produção” e do “consumo”, ao considerar as tarifas praticadas em ambos os sectores e a respectiva interacção entre os dois sectores tendo ainda em consideração o impacto da tributação no comportamento de consumo por parte dos automobilistas.

Deste modo e como já mencionado, iremos aprofundar a nossa análise tendo em consideração as duas vertentes da neutralidade, de modo a determinar em que medida a sua ruptura pode ocorrer em cada realidade.

### 3.3.2 DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA - PRODUÇÃO

Na vertente da produção e tendo em linha o entendimento de Xavier de BASTO, haverá neutralidade quando, o imposto não favorecer a reestruturação pelos operadores económicos do circuito económico inerente à produção e distribuição dos bens e/ou serviços prestados<sup>88</sup>.

Neste contexto, entendemos ser possível configurar dois grupos de comportamentos que constituem as principais reestruturações do circuito económico promovidas pelos operadores económicos tendo em vista uma gestão fiscal (mais eficiente?) do SCIVA, que passamos a analisar.

---

<sup>88</sup> (Basto 1991);

### 3.3.2.1 MODIFICAÇÕES NO MODELO DE NEGÓCIO

A qualidade clássica, regra geral apontada ao IVA consiste no facto de não promover a concentração dos meios de produção e distribuição de forma a obstar um efeito cascata associado a cadeias de transacções mais complexas.

Este efeito é alcançado através do mecanismo de liquidação e dedução do imposto incorrido em cada fase do circuito económico característico do SCIVA, o que leva a que por regra geral, este tipo de distorção não seja expectável.

Neste sentido e a título de exemplo, o TJUE afirmou no acórdão *INZO*<sup>89</sup> que salvo situações fraudulentas, o resultado de um investimento para início de actividade no qual tenha sido deduzido o IVA incorrido não obstar a obtenção da qualidade de sujeito passivo mesmo quando não tenham sido efectuadas operações tributáveis pelo sujeito passivo, de forma a garantir a neutralidade do imposto.

No entanto, esta conclusão parte da premissa que o direito à dedução na esfera do sujeito passivo é existente e completo, o que nem sempre se verifica.

Será o caso dos chamados sujeitos passivos mistos, *i.e.* é um sujeito passivo que pratica, simultaneamente, operações tributáveis para efeitos de IVA e operações isentas e/ou não sujeitas a este imposto. Deste modo, esses sujeitos passivos, no exercício da sua actividade, efectuam operações que conferem o direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos (bens e serviços) e operações que não conferem esse direito, o que origina restrições ao nível da recuperação do imposto incorrido.

O impacto desta matéria poderá ser ainda maior nos EMs que optaram por transpor para a sua ordem interna a Directiva de Racionalização<sup>90</sup>, que introduz um regime facultativo de preços de transferência em IVA, permitindo aos EMs, em determinadas condições, substituir o valor acordado pelas partes (critério subjectivo) pelo valor normal<sup>91</sup> dos bens ou serviços (critério objectivo)<sup>92</sup>.

No cenário de um grupo económico encabeçado por uma sociedade *holding* que, além de deter participações sociais (não operação em sede de IVA)<sup>93</sup>, concede e presta mediante

---

<sup>89</sup> Acórdão do TJUE de 29 de Fevereiro de 1996, Caso *INZO*, Proc. C-110/94, Colect. 1996, p. I-00857;

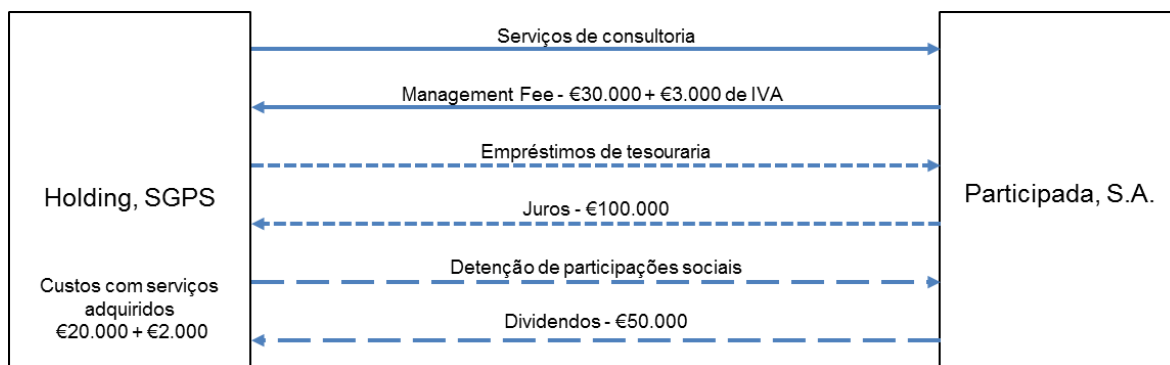
<sup>90</sup> Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, publicada no JO n.º L 347, de 11.12.2006;

<sup>91</sup> O conceito de valor normal pode ser definido como o “*montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão no momento dessa operação, o adquirente ou destinatário no mesmo estágio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no EM em que a operação é tributável*”;

<sup>92</sup> (Martins, O Regime dos Preços de Transferência e o IVA - Cadernos do IDEFF 2009);

<sup>93</sup> Este entendimento decorre do Acórdão do TJUE de 22 de Junho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, Colect. 1993, p. I-03513 n.º 13 – “*Não constituindo a contrapartida de qualquer actividade económica, na acepção da Sexta Directiva, a percepção de dividendos não entra no âmbito de aplicação do IVA. Consequentemente, os dividendos, que resultam da detenção de participações, são estranhos ao sistema dos direitos à dedução.*”;

contrapartida, empréstimos às participadas (operação isenta de IVA) e serviços de gestão e consultoria jurídica, fiscal e contabilística (operação tributada) respectivamente, incorrendo para tal em custos também sujeitos à IVA, pode adoptar uma das três soluções:



#### a) Aplicação do método do *pro rata* de dedução

Neste cenário a Holding SGPS, aplicaria à todos os seus custos uma percentagem de dedução de 30%(\*), recuperando deste modo €600 do IVA incorrido com os serviços adquiridos – IVA custo = **€1.400**

#### b) Aplicação do método de afectação real

Neste cenário, e caso a contabilidade da Holding SGPS permitisse, poderia recuperar até 100% do IVA incorrido, se demonstrar que os serviços adquiridos foram utilizados nos serviços tributados e não isentos ou que o seu custo foi integralmente debitado às suas participadas – IVA custo = **€0 – €1.400**

#### c) Formação de um centro de Serviços Partilhados

Neste cenário, a Holding SGPS passaria a ser uma Holding pura, não tendo operações tributadas em sede de IVA que confirmam direito a dedução. Os custos com os serviços a adquirir seriam efectuados pelo centro de Serviços Partilhados que teria uma actividade integralmente tributada – IVA custo = **€0**

(\* ) O *pro rata* de dedução de 30% pressupõe que os valores recebidos à título de juros, não são considerados acessórios à actividade principal da Holding SGPS, nos termos estabelecidos no Acórdão do TJUE de 29 de Abril de 2004, Caso "EDM", Proc. C-77/01, Colect. 2004, p. I-04295

Figura 3.1 – Efeito dos métodos de dedução na esfera de um sujeito passivo com restrições no direito à dedução

Da análise das soluções possíveis e embora a solução b) seja tecnicamente a mais correcta<sup>94</sup>, a sua aplicação na prática pode revelar dúvidas e constituir fonte de litígio entre o sujeito passivo e a autoridade tributária, o que motiva a que muitos sujeitos passivos com restrições ao direito à dedução prefiram adoptar a solução a).

No que concerne a solução c), esta oferece uma solução que quando analisada à luz do IVA é mais eficiente, uma vez que, permite um tratamento eficiente do IVA incorrido ao mesmo tempo que desonera o sujeito passivo de custos de *compliance* e custos financeiros associados ao adiantamento do IVA entregue ao Estado.

Adicionalmente, é ainda possível conceber uma situação na qual uma entidade financeira é contratada para efectuar um estudo de consultoria por uma *holding* com restrições ao direito à dedução, sendo o custo do estudo, facturado à uma empresa integrante do grupo societário residente num país terceiro para efeitos de IVA. Deste modo, não será liquidado IVA

<sup>94</sup> Neste sentido *cf.* Acórdão do TJUE de 8 de Novembro de 2012, Caso *BLC*, Proc. C-511/10, ainda não publicado;

– o que favorece o grupo societário e ao mesmo tempo irá configurar como uma operação que confere direito à dedução efectuado pela entidade financeiras o que permite aumentar a percentagem do seu *pro rata* de dedução.

Assim, poder-se-á concluir que, com a adopção da solução c) no nosso primeiro exemplo, ou com a alteração da entidade a ser facturada, as regras do SCIVA pode acarretar consigo uma fonte de motivação para alterações na estrutura societária e do circuito de distribuição dos bens e/serviços quando haja restrições ao direito à dedução em alguma das partes da operação.

Consequentemente, devido a falta de harmonização no direito à dedução do IVA incorrido, existe o risco de este ser utilizado pelos EMs como uma ferramenta de concorrência fiscal, uma vez que a adopção de um método de dedução ou entendimento quanto aos critérios a serem utilizados pode constituir uma forma de concessão de benefícios a um certo tipo de actividade graças a uma redução dos custos operacionais e financeiros derivados de uma maior percentagem de dedução do IVA incorrido<sup>95</sup>.

### 3.3.2.2 ALTERAÇÕES ARTIFICIAIS NA COMPOSIÇÃO DO SERVIÇO PRESTADO

O TJUE tem vindo ao longo da sua jurisprudência reconhecer que as normas da Directiva IVA têm de ser interpretadas em conformidade com a estrutura conceptual do SCIVA, constituindo, deste modo, um mero meio legal de entrega de um imposto economicamente concebido<sup>96</sup>.

Ora, poderemos então afirmar que, situações económicas idênticas devem ser enquadradas, em sede de IVA, da mesma forma, independentemente da sua forma legal – princípio da substância sobre a forma.

Vejamos o regime das vendas à distância<sup>97</sup>.

Um fornecedor que através do seu *website* efectua vendas para consumidores finais em outro EM, e, ao mesmo tempo, assume a responsabilidade de entrega dos bens vendidos, terá de efectuar um registo para efeitos de IVA quando o seu volume de vendas para esse EM ultrapasse um limiar (em média €30.000), ou seja, o fornecedor terá de liquidar IVA desse EM e a proceder a sua entrega.

Este regime acarreta um custo de *compliance* elevado, uma vez que o sujeito passivo passará a operar para efeitos de IVA nos vários EMs, cujos regimes de IVA podem variar radicalmente criando por exemplo, uma incerteza quanto as margens de lucro a serem obtidas uma vez que o preço dos produtos a vender é por regra estabelecido em função do país de

---

<sup>95</sup> (Amand, Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law? 2010);

<sup>96</sup> (Watson e Garcia 2009);

<sup>97</sup> Cfr. Artigo 34.º Directiva IVA;

origem independente da localização do consumidor, o que traz consigo uma erosão das margens de lucro nos EMs cujas taxas de IVA sejam superiores.

Neste cenário, o sujeito passivo poderá afastar o regime das vendas à distância através da cisão do contrato de venda do bem do respectivo serviço de transporte do bem.

Uma vez que o regime pressupõe o transporte por conta do fornecedor, se este afastar da sua esfera a responsabilidade o transporte do bem vendido, passará a efectuar vendas locais no seu EM, obstando a aplicação do regime das vendas a distância e dos limites de registo para efeito de IVA.

Esta cisão poderá passar pela separação dos contratos que o fornecedor celebra com o consumidor de forma a quebrar a ligação entre a venda do bem e o seu transporte, passando este último a ser da responsabilidade do consumidor.

Por sua vez, a autoridade tributária do EM de origem dificilmente irá se opor a este arranjo contratual, uma vez que as suas receitas não são afectadas.

Neste contexto, somos forçados a concluir que, apesar da operação económica ser a mesma, (venda e posterior transporte) a alteração da estrutura legal da operação implica um diferente enquadramento em sede de IVA o que traz consigo uma vantagem ao sujeito passivo relativamente a sua concorrência, constituindo deste modo uma distorção da neutralidade com base nas regras do SCIVA.

### 3.3.3 DISTORÇÃO DE CONCORRÊNCIA - CONSUMO

Na vertente do consumo, a neutralidade do SCIVA será maior quando não conduzir à alterações dos padrões de consumo entre diferentes bens e/ou serviços pelos consumidores finais – neste âmbito, os sujeitos passivos com restrições ao direito à dedução devem ser considerados como consumidores finais.

No que concerne a neutralidade nos padrões de consumo, e uma vez que o IVA procede ao aumento generalizado do preço relativo a todos os bens e serviços objectivamente sujeitos e não isentos a este imposto, o efeito de substituição por parte do consumidor final motivado por diferentes taxas similares ou pela não tributação, parece estar em larga escala ultrapassada<sup>98</sup>.

Assim, somos da opinião que, pela sua importância, na esfera dos sujeitos passivos com restrições ao direito à dedução que actuam enquanto consumidores finais, existem duas situações relevantes, as quais passamos a analisar.

#### 3.3.3.1 DISCRIMINAÇÃO DO OUTSOURCING PELO INSOURCING

Tem sido apontado por alguma doutrina<sup>99</sup> e estudos<sup>100</sup>, que as entidades públicas por terem o seu direito à dedução restringido têm propensão a discriminar o fornecimento externo de serviços de suporte por terceiros (doravante “*outsourcing*”) por soluções internas (“*in-sourcing*”), mesmo quando estas últimas sejam menos eficientes ou mais onerosas em longo prazo.

A discriminação, acima mencionada, existe quando os ganhos económicos e financeiros obtidos pelo *outsourcing* são anulados pelo IVA adicional não dedutível e que constitui um custo na esfera do sujeito passivo. Deste modo, quanto mais alta for a taxa de IVA aplicável, maior será o incentivo económico para o sujeito passivo em garantir a nível interno os serviços de suporte necessários para a sua actividade.

Assim, o efeito desta discriminação constitui *per se* uma distorção de concorrência, uma vez que impede a entrada de novas entidades (quer nacionais quer de outros EMs) no mercado, constituindo um obstáculo à livre circulação de bens e serviço e conduzindo a uma redução do investimento por parte de potenciais fornecedores e a redução geral da eficiência do sector público.

Este tema tem sido o cerne da discussão a nível europeu no que concerne o IVA no sector público<sup>101</sup>, havendo propostas no sentido da tributação integral do sector público, uma vez que esta opção conduziria a uma redução dos custos de investimento e *compliance* nas

---

<sup>98</sup> Existem no entanto excepções, por exemplo: as populações que habitam perto das zonas fronteiriças, o enquadramento diferenciado de taxas entre os livros e livros electrónicos e por exemplo o tratamento do leasing de embarcações marítimas em Malta e o enquadramento do leasing dos veículos automóveis a serem enviados para fora do Reino Unido;

<sup>99</sup> (Amand, VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive be Renegotiated? 2006);

<sup>100</sup> (Copenhagen Economics and KPMG AG 2011);

<sup>101</sup> *Idem*;

entidades públicas ao mesmo tempo que estimularia o sector privado a investir na concepção de produtos e serviços mais eficientes e adaptados à realidade pública (com a subsequente criação de postos de trabalho e transferência de trabalhadores do sector público para o privado).

### 3.3.3.2 CUSTOS DE FINANCIAMENTO EM INVESTIMENTOS

Na sequência do acima exposto, referimos que o actual quadro legal do SCIVA pode conter um desincentivo ao investimento por entidades públicas, quando este é financiado<sup>102</sup>.

De acordo com AMAND<sup>103</sup>, os grandes investimentos públicos são por regra financiados por empréstimos concedidos por entidades financeiras tendo por contrapartida o pagamento de juros. Nesta circunstância, uma entidade que não possa deduzir o IVA associado ao investimento, terá de financiar esse IVA, incorrendo deste modo nos respectivos juros, tal como é possível exemplificar no quadro abaixo:

Categoria	Valor do investimento	IVA (20%)	Valor do crédito	Taxa anual	Duração (anos)	Valores em euros			
						Capital	Juros	Total	
IVA dedutível	1 000 000,00	200 000,00	1 000 000,00	5%	10	1 000 000,00	628 894,63	1 628 894,63	
IVA não dedutível	1 000 000,00	200 000,00	1 200 000,00	5%	10	1 200 000,00	754 673,55	1 954 673,55	
							<b>Custo adicional</b>	<b>325 778,92</b>	
							<b>% do valor pago</b>	<b>17%</b>	

Figura 3.2 – Efeito do IVA no custo de financiamento de um sujeito passivo com restrições no direito à dedução

Numa percepção macroeconómica, é possível assumir que o Estado terá como receita o IVA não dedutível, no entanto, terá de suportar os respectivos juros dessa “receita”, que por sua vez, são pagos por futuras receitas fiscais. Uma vez que o custo com o financiamento tem tendência a aumentar, o Estado irá necessitar de maiores receitas fiscais, tendo assim a necessidade de aumentar a taxa de IVA, que, por seu turno, agrava o IVA não dedutível em novos projectos.

Num cenário de recessão económica, onde parte das receitas fiscais estão destinadas ao pagamento dos juros de empréstimos artificialmente inflacionados pelo IVA não dedutível, existe a tendência na redução do capital disponível necessário para novos investimentos.

Deste modo, e salvo melhor opinião, o nosso entendimento é que existe uma distorção no consumo por parte das entidades que tenham o seu direito à dedução limitado, reduzindo as respectivas capacidades de investimento no sentido destes não serem efectuados, ou sendo efectuados, o são de forma mais onerosa o que acarreta a necessidade de repercutir o custo

<sup>102</sup> Sejam investimentos directos pelo Estado, sejam os promovidos pelos privados, “financiados” através da contratação dos seus serviços;

<sup>103</sup> (Amand, VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive be Renegotiated? 2006);

adicional no consumidor final – seja pela ocorrência do chamado “IVA oculto” ou em limite com efeito cascata<sup>104</sup> - ou no contribuinte por força da necessidade de maiores receitas fiscais.

Por último, o mesmo raciocínio será aplicável nas entidades privadas que actuem no ramo da saúde, onde os valores de investimento a serem efectuados em estruturas e equipamentos são por regra elevados, ou no âmbito das instituições bancárias que suportam o IVA não dedutível das suas operações através do aumento das taxas de juros cobrados nos empréstimos concedidos<sup>105</sup>.

#### 3.3.4 CONCLUSÃO

Os exemplos acima tiveram como objectivo ilustrar situações no qual as regras do SCIVA constitui uma fonte de incentivo para os sujeitos passivos e consumidores procedem a alterações aos seus padrões de produção e consumo.

Como é possível averiguar, as distorções ocasionadas pelo SCIVA na realização das operações estão por regra relacionadas com a tributação ou não tributação, situações onde o direito à dedução encontra-se restringido, custos adicionais de *compliance* e financeiros associados a entrega do imposto ao Estado ou, então, derivados da necessidade de segurança jurídica por parte dos operadores económicos.

Neste sentido, somos do entendimento que na análise deste elemento, não podemos cingirmos à operação em si, será essencial ter também em consideração a condição da sua realização, de forma a efectuar uma análise mais abrangente e sensível que a actualmente efectuada pelo TJUE nos casos de distorção de concorrência do artigo 13.º da Directiva IVA.

#### **3.4 De forma positiva ou negativa**

No que concerne ao terceiro elemento do conceito agora proposto, importa aprofundar se o impacto da distorção tem uma componente positiva ou negativa na esfera do sujeito passivo.

A relevância desta análise prende-se com o regime a ser aplicado: entendemos que uma vez averiguada a existência de uma distorção de concorrência positiva, *i.e.*, uma distorção que favorece o sujeito passivo e/ou a sua actividade, podemos estar perante um caso de auxílio de Estado, sendo por isso aplicável os seus pressupostos, limites e procedimentos previstos nos artigos 107.º e 108.º do TFUE.

Neste âmbito, se considerarmos um EM que possua um entendimento administrativo que permita a uma entidade financeira deduzir uma maior percentagem de IVA incorrido na sua actividade, teremos a intervenção de recursos do Estado através da redução da receita fiscal, que favorece a actividade em causa, de forma a incentivar a deslocalização de operadores

---

<sup>104</sup> Para que exista um efeito cascata neste tipo de operação seria necessário que o sujeito passivo não deduzisse o IVA incorrido pelo método da afectação real;

<sup>105</sup> (Amand, *The Limits of the EU VAT Exemption for Financial Services* 2009) e (Kerrigan 2010);

económicos com actividade similares para esse EM, uma vez que, caso não façam ficam numa posição de desvantagem no mercado por terem custos operacionais mais elevados. Nesta hipótese, temos preenchidas as condições necessárias para estarmos perante um auxílio de Estado<sup>106</sup>.

No entanto, segundo TERRA<sup>107</sup>, o entendimento em causa poderá ser justificado desde que este esteja dentro dos parâmetros estabelecidos pela natureza ou esquema geral do SCIVA, deste modo, entende o autor que não existe intervenção por parte do Estado não sendo possível configurar um auxílio de Estado.

Perfilando o entendimento acima, somos da opinião que, apenas as situações que ultrapassem a “margem discricionária” permitida pelo SCIVA é que podem constituir um verdadeiro auxílio de Estado.

Só após se aferir se estamos perante uma intervenção fora da margem discricionária, é que podemos, então, considerar as duas implicações avançadas por TERRA e por SWINKELS. O primeiro, entende que estaremos perante uma situação de incumprimento pelo EM do Direito da UE e, deste modo, sujeita a situação ao regime previsto nos artigos 258.º e 259.º do TFUE<sup>108</sup>. Por sua vez, SWINKELS, vem entender que o regime aplicável é o previsto nos artigos 107.º e 108.º do TFUE, que em substância implica por um lado a notificação dos interessados tendo em vista a devolução dos valores recebidos pelos beneficiários do auxílio concedido e não compatível com o mercado comum<sup>109, 110</sup> e, por outro lado, uma derrogação à normal tramitação da acção de incumprimento caso o EM não cumpra a decisão da Comissão.

Salvo melhor opinião, entendemos que ambas as soluções podem ser combinadas. Ora, uma vez que a acção de incumprimento tem como requerido o EM e o regime do artigo 108.º os beneficiários dos auxílios, entendemos ser possível que a Comissão procure a condenação do EM por incumprimento da correcta transposição das regras atinentes ao SCIVA ao mesmo tempo que de forma independente procura a devolução dos valores recebidos pelos beneficiários<sup>111</sup>.

Por sua vez, caso seja determinado que a distorção em análise causa prejuízo para o sujeito passivo ou a sua actividade, estaremos perante uma distorção negativa, onde a referência da análise deverá passar pela violação ou não do princípio da neutralidade e da certeza jurídica constituindo deste modo uma distorção de concorrência *sensu stricto*.

---

<sup>106</sup> Neste sentido, *cfr.* Acórdão do TJUE de 29 de Abril de 2004, Caso *Gil Insurance*, Proc. C-308/01, Colect. 2004, p. I-04777 e o Acórdão do TJUE de 3 de Março de 2005, Caso *Wolfgang Heiser*, Proc. C-172/03, Colect. 2005, p. I-01627;

<sup>107</sup> (Terra 2011);

<sup>108</sup> *Idem*;

<sup>109</sup> (Swinkels 2005);

<sup>110</sup> (Swinkels 2005);

<sup>111</sup> No condição dos valores beneficiados serem superiores a €200.000 num período de 3 anos fiscais, como previsto na cláusula *de minimis*, *vide* nota n.º 25. Por sua vez, caso o EM não cumpra a decisão emanada pela Comissão nos termos do n.º 2 do artigo 108.º do TFUE, haverá lugar a uma nova acção de incumprimento;

Por outro lado, acreditamos que, neste tipo de distorção, será possível aproveitar a jurisprudência já emanada pelo TJUE no que concerne ao conceito de distorção de concorrência significativa, uma vez que como entende PALMA “[o] *objectivo de evitar distorções de concorrência aparece intimamente relacionado com o núcleo de princípios enformadores da designada constituição económica da União Europeia, como os princípios da igualdade de tratamento e da não discriminação, e com o postulados do liberalismo económico (salvaguarda das condições de concorrência e da livre circulação de mercadorias), nos quais se tem inspirado o processo de harmonização fiscal, e em especial o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*”<sup>112</sup>.

Por fim, é importante clarificar que a análise da amplitude da distorção terá de ser vista à luz deste requisito. Uma vez no regime das distorções de concorrência positiva, a amplitude terá como função determinar a existência ou não de uma violação aos parâmetros da Directiva IVA. No que toca as distorções de concorrência negativa, a amplitude será avaliada no âmbito de um conflito entre o princípio da neutralidade, segurança jurídica e a necessidade de evitar fraude fiscal.

### **3.5 No respectivo mercado relevante**

No último elemento da definição por nós proposta, importa debater qual o mercado que deverá ser tido como referência para se aferir se existe ou não uma distorção de concorrência. Entendemos, assim, que este tema terá maior relevância no que toca as distorções de concorrência negativa, *i.e.* distorções que causam prejuízos para o sujeito passivo ou a sua actividade.

Tal como exposto em 2.2.1.3, o TJUE já percorreu este caminho aquando da análise do conceito de “mercado geográfico relevante” no âmbito do artigo 13.º do SCIVA.

Assim, numa primeira aproximação é possível optar por dois modelos de mercado, o do mercado local e o que toma por referência uma actividade. Como foi exposto acima o TJUE no acórdão do caso *Isle of Wight and Others* considera como relevante o mercado em referência a uma certa actividade em detrimento do mercado local uma vez que no caso das entidades públicas, os mercados não são susceptíveis de serem compartimentados por intermédio das áreas de competência dessas mesmas entidades.

Com efeito, uma vez que adoptamos o conceito de distorção de concorrência num universo mais amplo que o previsto no artigo 13.º da Directiva IVA, tendo em vista englobar entidades de natureza privada, o fundamento usado pelo TJUE subjacente a esta opção, ganha uma especial relevância, uma vez que estas entidades não têm limitações das suas áreas de competência. Neste sentido, somos do entendimento que será necessário e aconselhável adoptar o conceito de mercado relevante que tenha como referência uma certa actividade.

---

<sup>112</sup> (Palma, Caso Salix - A reforma da Directiva pela Tribunal de Justiça da União Europeia 2011);

Adicionalmente, uma vez que a teoria económica dos mercados contestáveis<sup>113</sup> tem em consideração o mercado enquanto actividade, ao afirmar que, um mercado será mais contestável quanto menores forem as barreiras à entrada, permanência e saída de um novo concorrente, torna-se claro que este modelo apresenta-se como o mais indicado.

Consideramos assim, que no momento de análise da distorção de concorrência, deveremos ter em atenção o mercado existente e potencial para uma dada actividade, onde a distorção deverá ser aferida tendo em consideração os custos que o SCIVA acarreta na esfera de um concorrente que pretenda entrar, permanecer e/ou sair de um dado mercado, tendo por referência as entidades que já operam nesse mercado.

---

<sup>113</sup> (Baumol, Panzar e Willig 1982).

## Conclusão

Da resenha efectuada ao longo desta dissertação, podemos reter as seguintes conclusões:

1. Da vontade de construção de um mercado interno, nasce a necessidade de haver uma coordenação e harmonização das políticas e regimes tributários de cada EM de forma a obstar a criação de situações de distorção de concorrência no tráfego intracomunitário;

2. Neste âmbito e após a União Aduaneira, houve a necessidade de proceder com a coordenação e harmonização das políticas de concorrência e fiscalidade;

3. O SCIVA é um produto desta coordenação e harmonização no âmbito da fiscalidade indirecta, tendo um papel relevante no estabelecimento e funcionamento do mercado comum;

4. O SCIVA também funciona enquanto base para a determinação da *“matéria colectável uniforme”* dos recursos próprios da União Europeia;

5. Esta função adicional confiada ao SCIVA teve por efeito, o prejuízo da neutralidade em certas áreas do sistema, tendo em vista um consenso quanto a determinação da matéria colectável uniforme;

6. O SCIVA foi adoptado em detrimento de outros impostos sobre o consumo graças ao seu mecanismo de pagamento fraccionado em cada fase do circuito económico apurado pelo método subtractivo indirecto e que garante um elevado nível de neutralidade ao longo do circuito económico;

7. Do lado do consumo, e por força da elevada cobertura objectiva do imposto, o SCIVA consegue por intermédio do aumento generalizado do preço dos bens e serviços impedir as alterações aos padrões de consumo;

8. Outro tema que mereceu especial atenção por parte dos Tratados Europeus pelo seu impacto foram os auxílios de Estado e a sua compatibilidade com o mercado comum;

9. A existência de um auxílio de Estado encontra-se dependente do preenchimento de certas condições trabalhadas pela jurisprudência do TJUE, e mesmo na confirmação da existência de um auxílio, estes poderão ser compatíveis com o mercado comum;

10. Para determinarmos a existência de uma distorção é necessário a definição de uma base de referência e a respectiva amplitude necessária da perturbação;

11. A leitura da Directiva IVA faz transparecer que esta permite uma larga margem discricionária aos EMs no que toca a possibilidade de promover algum *“favoritismo regional e material”*.

12. Em sede de IVA, o TJUE tem vindo a emanar uma relevante jurisprudência no âmbito do artigo 13.º da Directiva IVA, que aprofundou a discussão do conceito de distorção de concorrência significativa, real ou potencial e do mercado geográfico relevante;

13. A regra de não tributação das actividades exercidas por entidades públicas na qualidade de autoridades públicas prevista no artigo 13.º da Directiva IVA deverá ser

recusada quando essas mesmas actividades possam ser desenvolvidas em concorrência por entidades privadas;

14. Tendo em consideração a mais recente jurisprudência nesta matéria, a não tributação da actividade exercida no âmbito dos poderes de autoridade deverá também ser recusada quando as distorções por si causadas causem prejuízo ao próprio organismo de direito público quando em concorrência com entidades privadas;

15. A sujeição de IVA constitui uma derrogação ao princípio geral de tributação. Uma vez que o termo “[distorções de concorrência] significativas” acarreta consigo o restabelecimento do princípio geral, deverá ser interpretado no sentido de que a não sujeição só pode ser admitida nos casos de distorções de concorrência insignificantes;

16. A existência da distorção de concorrência significativa deverá ser um risco real para operadores económicos privados actuais ou potenciais, não podendo consistir numa hipotética concorrência e deverá ser avaliado no momento da operação;

17. As distorções de concorrência significativas devem ser avaliadas por referência a uma actividade enquanto tal, e não por referência a um mercado local;

18. Os auxílios de Estado tributários podem assumir várias formas no seio do SCIVA, no entanto é caracterizado como um meio pelo qual existe a redução da carga fiscal, tendo desta maneira relevância nas distorções de concorrência positiva;

19. Entendemos que “*a intervenção ou omissão de uma pessoa colectiva de direito público origine ou possa originar uma alteração significativa na realização normal de uma certa operação de forma positiva ou negativa no respectivo mercado relevante*” pode constituir uma nova definição de distorção de concorrência;

20. Através da definição proposta, pretendeu-se obter uma maior amplitude quanto aos sujeitos susceptíveis de gerar com a sua intervenção ou omissão uma distorção de concorrência, englobando o poder legislativo, judicial e administrativo;

21. No que toca ao grau de intervenção ou omissão que possa constituir uma distorção de concorrência, exigiu-se em linha com a jurisprudência do TJUE o risco real e não meramente hipotético, tendo que ser considerado em duas vertentes, a da produção e consumo;

22. Em ambas as vertentes entendemos que o risco de distorção de concorrência não deverá ser analisado exclusivamente pela operação em causa, mas terá de ter em consideração a envolvente da operação, nomeadamente o ónus que o SCIVA acarreta para os sujeitos passivos;

23. Efectuou-se a análise de várias situações em ambas as vertentes no qual operadores económicos e sujeitos passivos com restrições ao direito à dedução têm incentivos para alterar os seus padrões de fornecimento e de consumo;

24. O quarto elemento da definição proposta tem por referência a natureza positiva ou negativa das distorções;

25. No primeiro tipo, a distorção beneficia um entidade ou actividade reduzindo a sua carga tributária, o que poderá ser configurado como um auxílio de Estado tributário e como tal sujeito ao seu regime;

26. No segundo tipo de distorção, há um prejuízo para a entidade ou actividade que deverá ser analisado à luz do princípio da neutralidade e segurança jurídica.

27. Somos do entendimento que embora a Directiva IVA estabeleça uma larga margem discricionária ao legislador nacional, apenas quando este ultrapasse os parâmetros estabelecidos de forma a criar uma distorção positiva, é que existe a obrigação de recuperar os valores concedidos ao par de uma acção de incumprimento por violação do Direito da UE;

28. A distorção de concorrência deverá ter em consideração o mercado existente e potencial para uma dada actividade. Esta análise deverá ter em atenção os custos que o SCIVA acarreta na esfera de um concorrente que pretenda entrar, permanecer ou sair desse mercado tendo em referência uma entidade que já opere nesse mesmo mercado;

29. No que concerne a questão da amplitude, esta terá de ser avaliada no âmbito das distorções de concorrência positiva e negativa;

30. No âmbito das distorções de concorrência positiva, a amplitude terá como função determinar a existência ou não de uma violação aos parâmetros da Directiva IVA; e

31. No campo das distorções de concorrência negativa, a amplitude será avaliada no contexto de um balanço entre o princípio da neutralidade, segurança jurídica e a necessidade de evitar fraude fiscal.

## Bibliografia

- Allan, Charles M. *The Theory of taxation*. Editado por B. J. McCormick. Manchester: Penguim Education, 1971.
- Amand, Christian. "Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law?" *International VAT Monitor* (IBFD) 21, nº 6 (Novembro/Dezembro 2010): 409-416.
- Amand, Christian. "The Limits of the EU VAT Exemption for Financial Services." *International VAT Monitor* (IBFD) 20, nº 4 (2009): 263-274.
- Amand, Christian. "VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive be Renegotiated?" *International VAT Monitor* (IBFD) 17, nº 6 (Novembro/Dezembro 2006): 433-443.
- Basto, José Guilherme Xavier de. "A Tributação do consumo ea sua coordenação internacional - Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia." *CCTF* 164 (1991): 39 e ss.
- Baumol, William, John Panzar, e Robert Willig. *Contestable Markets and the Theory of Industry Structure*. Harcourt College Pub, 1982.
- Copenhagen Economics and KPMG AG. "VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest." TAXUD/2009/DE/316, 2011.
- Hemels, Sigrid. "Effectiveness of EU VAT Treatment of Charities." *International VAT Monitor* (IBFD) 22, nº 5 (2011): 302-309.
- Jansen, Sjaak. "Own Resources for the European Union?" Em *VAT in an EU and International Perspective*, de Henk van Arendonk, & Sjaak & Paardt, René van der Jansen. IBFD, 2011.
- Kerrigan, Arthur. "The Elusiveness of Neutrality - Why is it so difficult to apply VAT to financial services?" *International VAT Monitor* (IBFD) 21, nº 2 (2010): 103-112.
- Laires, Rui. *O IVA nas actividades culturais, educativas, recreativas, desportivas e de assistência médica ou social*. 1ª. Editado por Edições Almedina. Vol. 14. Lisboa: Cadernos IDEFF, 2012.
- Lubbers, Guido, e Harpert Dijk. "The VAT Compensation Fun(d)?" *International VAT Monitor* (IBFD) 11, nº 1 (2000): 6-9.
- Machado, João Baptista. *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*. Porto: Livraria Almedina, 2004.
- Martins, Alexandra. "Actividades Financeiras, de "leasing" e de ALD: Imposição do método da afectação real." *Fiscalidade* (Instituto Superior de Gestão), nº 46º - Abril/Junho (2011).
- . *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA - Cadernos do IDEFF*. Lisboa: Edições Almedina, 2009.
- Morais, Rui Duarte. *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado - Controlled Foreign Companies - O Art.º60 do CIRC*. 1ª. Porto: Publicações Universidade Católica, 2005.
- Palma, Clotilde Celorico. *As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma ruptura no princípio da neutralidade*. 1ª. Editado por SA Edições Almeida. Coimbra, 2010.

Palma, Clotilde Celorico. "Caso Salix - A reforma da Directiva pela Tribunal de Justiça da União Europeia." *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* Ano IV, nº 2 (2011): 191-211.

—. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 4ª Edição. Editado por S.A. Edições Almedina. Vol. I. Lisboa: IDEFF, 2009.

Pereira, Carlos Miguel Ramos. *O conceito de sujeito passivo na Sexta Directiva IVA e na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*. Santiago de Compostela: Tese de Doutoramento não publicada, 2001.

Quadros, Fausto, e Ana Maria Guerra Martins. *Contencioso da União Europeia*. 1ª Ed. Lisboa: Edições Almedina, S.A., 2009.

Quadros, Inês. *A Função subjectiva da competência prejudicial do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*. Lisboa: Edições Almedina, 2006.

Quintana, Fuentes. *Política Fiscal e Integración European. España ante la integración european*. 1996.

Reboud, Louis. *Systèmes fiscaux et Marché Commun*. Paris: Sirey, 1961.

Sanches, José Luís Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal - substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. 1ª Ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2006.

Santos, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. 1ª. Editado por Livraria Almedina - Coimbra. Coimbra: Almedina, 2003.

Schenk, Alan, e Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Rev. Ed. Cambridge University Press, 2007.

Smith, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 4ª. Vol. 2º. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

Swinkels, Joep. "State Aid and VAT." *International VAT Monitor (IBFD)* 16, nº 5 (Setembro/Outubro 2005): 311-316.

Terra, Ben J. M. "Value Added Tax and State Aid Law in the EU." Em *VAT in an EU and International Perspective*, de Henk van Arendonk, & Sjaak & Paardt, René van der Jansen, 295. IBFD, 2011.

Watson, John, e Kate Garcia. "EU VAT and the rule of Economics." Editado por IBFD. *IVM* 20, nº 3 (2009): 190-197.