

- I. - LEGISLAÇÃO NACIONAL
- II - LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA
- III - INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS
- IV - JURISPRUDÊNCIA NACIONAL
- V. - JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA

I. LEGISLAÇÃO NACIONAL

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho

A presente Lei altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e o Estatuto dos Benefícios Fiscais, introduzindo um regime de tributação das mais-valias mobiliárias à taxa de 20%, aplicável aos investidores que sejam residentes para efeitos fiscais em Portugal. Note-se, contudo, que o regime introduzido por esta Lei mantém a isenção de tributação das mais-valias realizadas com a alienação onerosa de valores mobiliários obtidas por investidores não residentes em território português, bem como das mais-valias realizadas com a alienação onerosa de partes de capital obtidas por Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) e Sociedades de Capital de Risco (SCR).

A Lei ora publicada corresponde à Proposta de Lei aprovada em Conselho de Ministros no passado dia 22 de Abril de 2010, que foi analisada na Edição Especial da Newsletter Fiscal de Maio. Das alterações introduzidas pela presente Lei, destacamos as seguintes:

- Revogação da exclusão de tributação em IRS prevista para as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de acções detidas por mais de 12 meses, bem como de obrigações e outros títulos de dívida;
- Agravamento para 20% da taxa de IRS aplicável sobre o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias mobiliárias (anteriormente era aplicável a taxa de 10%);
- Isenção de IRS para o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias mobiliárias obtido por residentes em território português quando o mesmo não exceda 500 Euros;
- Consideração em apenas 50% do saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias mobiliárias realizadas com a alienação onerosa de partes sociais incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que seja considerado como mais-valia, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentados ou não regulamentado da bolsa de valores;
- Exclusão de tributação do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias decorrente da alienação onerosa de acções detidas por mais de 12 meses, obrigações e outros títulos de dívida, mas apenas quando esse saldo for obtido por fundos de investimento abertos ou de subscrição pública;
- Sujeição a tributação, segundo as regras previstas no Código do IRS, do saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias decorrente da alienação onerosa de acções detidas por mais de 12 meses, obrigações e outros títulos de dívida, quando obtidos por fundos de investimento mistos ou fechados de subscrição particular;

- Nova obrigação acessória de comunicação, a efectuar em declaração de modelo oficial, até ao fim de Janeiro de cada ano, na qual deverão ser reportados a data de alienação, o valor de realização e o beneficiário do rendimento, a qual recai sobre:
 - (i) instituições de crédito e sociedades financeiras, sempre que as operações relativas à alienação onerosa de valores mobiliários sejam realizadas com a sua intervenção; ou
 - (ii) entidades devedoras da mais-valia realizada, quando não exista a intervenção das entidades referidas em (i), mas as operações sejam efectuadas com intervenção de notários e outras entidades que desempenhem funções notariais, bem como de entidades com competência para autenticar documentos particulares; ou a título residual
 - (iii) entidades devedoras da mais-valia realizada, que disponham de contabilidade organizada.

Este regime entra em vigor no dia seguinte ao da publicação da presente Lei, ou seja, no dia 27 de Julho de 2010 (uma vez que não foi previsto qualquer regime transitório a este respeito, certamente se irá levantar com maior intensidade a discussão quanto à constitucionalidade ou não da aplicação desta Lei às mais-valias realizadas antes da sua entrada em vigor).

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho

O Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, regulamenta os pedidos de reembolso de IVA e os termos e condições para o acesso ao regime de reembolso mensal, previsto no artigo 22.º, n.ºs 8 e 9 do Código do IVA, revogando, assim, o Despacho Normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro.

Tanto no regime de reembolso mensal como no regime de reembolso trimestral, o pedido de reembolso de imposto apresentado através da declaração periódica de IVA deve ser acompanhado dos seguintes elementos:

- (i) Relação com identificação dos clientes a quem, com referência ao período declarativo, foram efectuadas as transmissões de bens e as prestações de serviços referidas no artigo 20.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, previstas em legislação especial, sem liquidação do IVA, com direito a dedução e indicação do respectivo valor, conforme o modelo do anexo I do presente despacho, que dele faz parte integrante;
- (ii) Relação com identificação por campo da declaração periódica dos fornecedores de bens ou serviços e das importações em que, com referência ao período declarativo, tenha havido liquidação de imposto, com indicação do respectivo valor de aquisição, do IVA dedutível e, se for caso disso, das situações em que, por força da lei, o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto, conforme o modelo do anexo II do presente despacho, que dele faz parte integrante;
- (iii) Relação com identificação, quando aplicável, dos sujeitos passivos a que respeitam as regularizações mencionadas no campo 40 do quadro 06 da declaração periódica relativa ao período declarativo e indicação do respectivo valor líquido de imposto e do IVA regularizado, conforme o modelo do anexo III do presente despacho, que dele faz parte integrante.

O presente Despacho Normativo esclarece ainda que o reembolso do imposto dependerá (i) da inexistência de divergências entre o valor dos campos da declaração periódica e o correspondente ao somatório das respectivas parcelas dos outros elementos referidos no artigo 2.º, n.º 1, do presente Despacho Normativo, (ii) de o sujeito passivo não se encontrar em situação de incumprimento declarativo relativo ao IVA, ao IRC ou ao IRS, consoante o caso, com referência a períodos de imposto anteriores, (iii) da existência de conta bancária de que o sujeito passivo seja titular, confirmada pela respectiva instituição de crédito estabelecida na União Europeia e (iv) de não constarem das relações de clientes, fornecedores e regularizações, sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou que tenham a actividade cessada no período a que respeita o imposto.

No que respeita à inscrição no regime mensal de reembolso, o presente Despacho Normativo determina que os sujeitos passivos que tenham a sua situação contributiva regularizada e cumpram os requisitos para a inscrição neste regime podem solicitar a sua inscrição por transmissão electrónica de dados através do sítio electrónico da Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Novembro do ano anterior àquele em que se destina a produzir efeitos.

Refira-se ainda que o presente Despacho Normativo determina que no regime especial de reembolso mensal, os pedidos de reembolso de imposto de valor superior a EUR 10.000,00 solicitados por sujeitos passivos que efectuem operações isentas ou não sujeitas que conferem direito a dedução, ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto seja da responsabilidade do adquirente (*i.e.*, casos em que se aplique a regra da inversão do sujeito passivo) e que representem, pelo menos, 75 % do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respectivo período e que, sendo o primeiro reembolso, tenham prestado garantia, é restituído no prazo de 30 dias a contar da data de recepção da garantia prestada, no caso de primeiro reembolso e de 30 dias a contar da data de recepção do pedido de reembolso, nos pedidos subsequentes.

II – LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA

Directiva n.º 2010/45/UE, de 13 de Julho de 2010

A Directiva 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de Julho de 2010 altera a Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA).

As alterações ora introduzidas reflectem-se sobretudo nas regras aplicáveis em matéria de facturação, procurando-se através da presente Directiva a simplificação dos requisitos relativos à emissão de facturas para efeitos de IVA, sendo que o conteúdo das Directiva sob análise deve ser transposto pelos Estados-membros para o seu ordenamento jurídico até 31 de Dezembro de 2012, de modo a garantir a entrada em vigor das alterações introduzidas no dia 1 de Janeiro de 2013.

Destacam-se as seguintes alterações introduzidas ao regime de facturação:

- (i) *Determinação das regras aplicáveis à emissão de facturas*

É estabelecido, como regra geral, que a facturação fica sujeita às regras aplicáveis no Estado-Membro em que se considera efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, segundo as regras de localização das

operações aplicáveis, mesmo quando seja adoptado o procedimento de autofacturação.

Esta regra geral é derogada nos casos em que (i) o fornecedor de bens ou prestador de serviços não estiver estabelecido no Estado-Membro em que se considera efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços e não haja a intervenção de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado-Membro e o devedor do IVA for a pessoa a quem os bens são entregues, bem como nos casos em que (ii) a operação for considerada não efectuada na Comunidade.

Nestas situações, a facturação fica sujeita às regras aplicáveis no Estado-Membro em que o fornecedor de bens ou prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual a entrega ou prestação é efectuada ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, no Estado-Membro no qual o fornecedor ou prestador tem domicílio ou residência habitual.

(ii) *Emissão de facturas simplificadas*

É introduzida, como regra geral, a possibilidade de emissão de facturas simplificadas no caso de (i) o montante da factura não ser superior a EUR 100,00 ou (ii) no caso de a factura emitida ser um documento ou mensagem equiparado a factura, nos termos da Directiva.

No entanto a facturação simplificada é expressamente excluída quando estejam em causa (i) operações de entrega de bens transportados pelo fornecedor ou por sua conta para outro Estado-Membro, cujo lugar de entrega é definido nos termos do artigo 33.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, (ii) operações isentas nos termos do artigo 138.º desta última Directiva e (iii) operações efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido ou sem a intervenção de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado-Membro e o devedor do IVA for a pessoa a quem os bens são entregues ou os serviços prestados.

As facturas simplificadas devem conter, pelo menos, as seguintes menções: (i) a data de emissão da factura, (ii) a identificação do sujeito passivo que efectua a entrega de bens ou a prestação de serviços, (iii) a identificação do tipo de bens entregues ou dos serviços prestados, (iv) o montante do IVA a pagar ou dados que permitam calculá-lo.

Quando a factura emitida for um documento ou mensagem equiparado a factura, deve ser feita uma referência específica e inequívoca a essa factura inicial e às menções específicas que são objecto de alteração.

Refira-se ainda que os Estados-Membros podem, após consulta do Comité do IVA, alargar a utilização de facturas simplificadas a operações (i) cujo montante seja superior a EUR 100,00 mas inferior a EUR 400,00 ou (ii) que se integrem em práticas comerciais ou administrativas do sector de actividade em questão ou as condições técnicas de emissão dessas facturas tornarem particularmente difícil satisfazer todas as obrigações relativas às menções obrigatórias das facturas.

(iii) *Emissão de facturas electrónicas*

A presente Directiva estabelece que as facturas electrónicas podem ser utilizadas desde que o destinatário da factura aceite essa utilização e, por outro lado, desde que o sujeito passivo que emite a factura garanta a autenticidade da origem da mesma, bem assim como a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade.

A Directiva passa a prever que cada sujeito passivo pode determinar a forma de garantir a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade da factura, mediante quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre as facturas e as entregas ou prestações de bens ou serviços, passando os métodos previstos para o efeito nos termos da anterior redacção da Directiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de Novembro de 2006, a assinatura electrónica avançada e o intercâmbio electrónico de dados (EDI), a ser meramente exemplificativos.

Finalmente, importa ainda destacar a alteração decorrente da presente Directiva, que prevê que os Estados-Membros poderão introduzir um regime facultativo de contabilidade de caixa, mediante o qual o fornecedor ou prestador estará autorizado a pagar o IVA à Administração Tributária quando receba o pagamento de uma entrega ou prestação e que estabeleça o seu direito à dedução quando efectuar o pagamento relativo à entrega ou prestação.

III – INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS

DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA
Ofício n.º 30118, de 30 de Junho

O presente ofício veio esclarecer o entendimento dos serviços da Administração Fiscal sobre a aplicação no tempo das alterações às taxas do IVA, decorrentes da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho.

A taxa de IVA aplicável é a que vigora no dia em que se verifica a exigibilidade do imposto, em conformidade com os artigos 7.º e 8.º do Código do IVA. Do ofício ora publicado cumpre destacar os seguintes esclarecimentos:

- Se a factura for emitida a partir de 1 de Julho de 2010, mas fora do prazo legal para o efeito, ou seja, quando a factura for referente a uma operação cujo facto gerador ocorreu antes de 24 de Junho de 2010, a taxa aplicável será de 5%, 12% e 20% (4%, 8% e 14% para as Regiões Autónomas), dado que a exigibilidade do imposto já se havia verificado antes da entrada em vigor das novas taxas, sem prejuízo da aplicação da coima e juros compensatórios que se mostrem devidos, devendo os valores tributáveis e o respectivo imposto constar de declaração de substituição ao período de imposto a que as operações correspondem e não da declaração correspondente ao período de imposto em que a factura foi emitida;
- Se a factura foi emitida a partir de 1 de Julho de 2010, dentro do prazo para a respectiva emissão, mas tendo havido lugar, antes daquela data, ao pagamento total ou parcial do preço da operação a que a factura respeita, é aplicável a taxa de 5%, 12% e 20% (4%, 8% e 14% para as Regiões Autónomas) ao referido pagamento. À eventual diferença entre o preço total e o montante antecipadamente pago é aplicável a taxa de 6%, 13% ou 21% (4%, 9% e 15% nas Regiões Autónomas);
- Tratando-se de factura emitida em data anterior a 1 de Julho de 2010, ainda que se esteja perante um caso de facturação antecipada, a taxa

aplicável será de 5%, 12% e 20% (4%, 8% e 14% para as Regiões Autónomas);

- Havendo anulação ou redução do valor tributável de operações em que tenha sido correctamente aplicável a taxa de 5%, 12% e 20% (4%, 8% e 14% para as Regiões Autónomas), a correspondente nota de crédito deve fazer referência a estas taxas (*i.e.*, às taxas em vigor aquando da ocorrência do fato gerador ou da exigibilidade dos imposto);
- Nas situações em que haja lugar ao aumento do valor tributável a correspondente factura com vista à regularização do imposto que tenha sido liquidado a menos, ainda que emitida após 1 de Julho de 2010, deve fazer referência à taxa de 5%, 12% e 20% (4%, 8% e 14% para as Regiões Autónomas), desde que a exigibilidade do imposto relativo à operação tenha ocorrido antes daquela data, podendo a regularização ser feita, sem penalidade, até ao final do período de imposto seguinte àquele a que respeita a factura;
- Tratando-se de operações de carácter continuado, a alteração das taxas apenas se aplica às operações realizadas a partir de 1 de Julho de 2010, pelo que, se for emitida uma factura a 16 de Julho de 2010, que englobe operações de carácter continuado que tenham lugar antes e depois de 1 de Julho de 2010, as efectuadas em data anterior a 1 de Julho de 2010 são tributadas à taxa de 5%, 12% e 20% (4%, 8% e 14% para as Regiões Autónomas) e as efectuadas a partir de 1 de Julho de 2010 serão tributadas à taxa de 6%, 13% ou 21% (4%, 9% e 15% nas Regiões Autónomas), sem prejuízo de constarem da declaração periódica referente ao período em que foi emitida a factura.

DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS

Informação Vinculativa n.º 2010 000298/IVE 548

Estatuto dos Benefícios Fiscais

Através da presente informação vinculativa, a Administração Tributária confirma o entendimento de que os fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular em que coexistem investidores qualificados e investidores não qualificados não beneficiam das isenções de IMI e de IMT previstas no artigo 49.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais. No entanto, nesses casos, os fundos poderão beneficiar da tributação em sede de IMT e de IMI por metade das taxas.

DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS

Informação Vinculativa n.º 2441/2010

Derrama Estadual

A presente informação vinculativa visa esclarecer dúvidas suscitadas quanto à aplicação da derrama estadual de IRC, prevista nos artigos 87.º-A e 105.º do Código do IRC.

De acordo com esta informação vinculativa, a derrama estadual apenas é aplicada ao período fiscal da sua entrada em vigor, em conformidade com o disposto no artigo 12.º da Lei Geral Tributária ("LGT"), pelo que os sujeitos passivos de IRC que tenham adoptado um período anual de imposto diferente do ano civil, que tenha tido início ainda durante o ano de 2009, não estarão ainda sujeitos à taxa de derrama estadual.

Esclarece-se ainda que o pagamento adicional por conta, previsto no artigo 105.º-A do Código do IRC corresponde a 2% do lucro tributável que excede o valor de EUR 2.000.000,00 relativo ao período de tributação anterior, repartido por três montantes iguais.

Finalmente, de acordo com a presente informação vinculativa confirma-se a possibilidade de os pagamentos adicionais por conta serem limitados, nos termos do disposto no artigo 107.º do Código do IRC, pelo que, relativamente ao segundo e terceiro pagamentos adicionais por conta, poderão verificar-se as seguintes limitações:

- Se o sujeito passivo verificar que o montante do pagamento adicional por conta já efectuado é igual ou superior à taxa de derrama estadual que será devida, com base na aplicação da taxa de 2,5% ao lucro tributável superior a EUR 2.000.000,00, sujeito e não isento de imposto, pode deixar de efectuar novo pagamento adicional por conta;
- Se o sujeito passivo verificar que a entrega adicional por conta a efectuar é superior à diferença entre a taxa de derrama estadual que o sujeito passivo julga devida e as entregas já efectuadas, pode limitar o pagamento a essa diferença;
- Se em virtude do não pagamento ou da redução de pagamento verificados se deixar de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar ao pagamento de juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.

IV – JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 251/2010, de 17 de Junho de 2010

No âmbito das aquisições de bens imóveis para posterior revenda, no âmbito do exercício da actividade de compra de bens imóveis para revenda, o artigo 13.º-A do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações ("CIMSISD") – em termos idênticos aos actualmente previstos no artigo 7.º do Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("CIMT") –, prevê a isenção da tributação dessas aquisições em sede de imposto de SISA. Essa isenção permite a paralisação da eficácia do facto constitutivo da obrigação de imposto de modo a evitar o despoletar dos efeitos fiscais decorrentes da aquisição de um bem imóvel sempre que esse bem seja adquirido com a intenção de revenda e esta ocorra no prazo de 3 anos a contar da data da aquisição. Não se verificando a revenda nesse prazo, o artigo 16.º do CIMSISD – tal como o artigo 11.º do CIMT, actualmente em vigor –, ocorre a caducidade do benefício da isenção de imposto.

No presente Acórdão, o Tribunal Constitucional apreciou a conformidade da norma resultante dos artigos 2.º, n.º 2, 11.º, n.º 3 e 13.º-A e 16.º do CIMSISD, com o disposto nos artigos 13.º, 103.º e 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa ("CRP"), quando interpretada no sentido de a celebração de um contrato-promessa de compra e venda com tradição do bem imóvel ser irrelevante, para efeitos de caducidade da isenção de SISA, não obstante a sujeição a imposto de SISA da celebração de um contrato-promessa com tradição do bem imóvel.

Tendo em conta que a celebração de um contrato-promessa de compra e venda com tradição do bem imóvel é um facto gerador do imposto, questionou-se a conformidade com os princípios constitucionais da igualdade e da proibição do arbítrio da interpretação adoptada pelo tribunal recorrido no sentido de ocorrer a caducidade da isenção de imposto, não obstante ter sido celebrado um contrato-promessa de compra e venda com tradição do bem imóvel nos três anos

seguintes à aquisição do bem imóvel, por tal contrato-promessa não ser apto a transmitir a propriedade desse imóvel.

O Tribunal Constitucional veio sustentar que o princípio da igualdade não impõe que o conceito de transmissão que recorta a incidência do imposto seja absolutamente simétrico ao nível das situações de isenção de imposto, tendo em conta a *ratio* da própria isenção em causa. Segundo o Tribunal, este benefício fiscal é concedido atendendo à natureza empresarial da actividade exercida no âmbito da compra para revenda de bens imóveis, tendo como fim último afastar elevados encargos fiscais que tenderiam a repercutir-se no preço final de venda do imóvel.

Assim, o Tribunal concluiu que não é inconstitucional o entendimento segundo o qual, ocorre a caducidade da isenção de SISA não obstante ter sido celebrado um contrato-promessa de compra e venda com tradição do imóvel, mesmo que esse contrato seja facto gerador do imposto, na medida em que, por si só, o contrato-promessa não tem aptidão jurídica para realizar o pressuposto legal que está na base do regime de *transparência fiscal*, em sede de imposto de SISA, quanto aos bens adquiridos para revenda.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

Acórdão de 14 de Julho de 2010, Processo n.º 3646/09

No presente acórdão o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”) apreciou os termos em que o devedor subsidiário, citado em sede de execução fiscal, pode requerer a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, após o decurso do prazo estabelecido para o devedor originário requerer a revisão da matéria tributável

A impugnação de liquidações de imposto decorrentes do apuramento da matéria colectável por métodos indirectos, no que respeita aos pressupostos para tal apuramento ou à errada quantificação da matéria colectável, depende de um prévio pedido de revisão da matéria colectável deduzido nos termos do artigo 91.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), que pode ser deduzido no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão de fixação da matéria colectável.

Tendo em conta que ao devedor subsidiário são assegurados os mesmos meios impugnatórios colocados à disposição do devedor originário, importa saber quais os meios de tutela do devedor subsidiário, citado em sede de execução fiscal, quando o devedor originário não pediu a revisão da matéria colectável determinada por métodos indirectos, nos termos do artigo 91.º da LGT, inviabilizando a impugnação do acto de liquidação com base na errada quantificação da matéria colectável ou na falta de pressupostos para o recurso a tal método de determinação da matéria colectável.

O Tribunal, seguindo a linha jurisprudencial mais recente do Supremo Tribunal Administrativo, propugnada em Acórdão de 28 de Abril de 2010, no âmbito do processo n.º 876/09, vem afirmar que ao devedor subsidiário só será admissível o pedido de revisão da matéria tributável enquanto esta não se encontre definitivamente fixada, sendo-lhe vedada a possibilidade de revisão da matéria tributável, nos termos do artigo 91.º da LGT, após esse momento.

Como tal, na medida em que lhe devem ser garantidos os mesmos meios impugnatórios que são garantidos ao devedor originário, o Tribunal sustentou que o devedor subsidiário pode deduzir impugnação judicial com fundamento na falta

de pressupostos para o apuramento da matéria tributável por métodos indirectos ou da errada quantificação da matéria colectável, em sede de impugnação judicial.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão de 14 de Julho de 2010, Processo n.º 549/10

O presente recurso apreciou a conformidade da restrição dos meios de prova no âmbito do recurso contencioso da decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos decorrente de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, que decorre do artigo 89.º-A, n.º 8, da LGT e do artigo 146.º-B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT") com o direito fundamental de acesso aos tribunais e a um processo equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 1, da CRP.

Seguindo a jurisprudência dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo ("STA") de 7 de Novembro de 2007, de 19 de Março de 2009 e do Tribunal Constitucional de 28 de Novembro de 2006, o STA veio sustentar que o legislador não está autorizado a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem arbitrariamente e desproporcionalmente o direito de acesso aos tribunais.

Como tal, o STA afirmou que em situações em que a demonstração dos factos não é possível de deixar de fazer-se através de um determinado meio de prova (no caso, a prova testemunhal ou prova pericial), admitido nos termos gerais, o direito de acesso aos tribunais é inadmissivelmente restringido quando, em concreto, apesar de expressamente requerida pelos contribuintes, não venha a ser permitida a produção de prova através deste meio específico - *v.g.*, através da prova testemunhal.

Assim, o STA acabou por concluir, em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, que o artigo 146.º-B do CPPT é materialmente inconstitucional por violação do direito fundamental de acesso aos tribunais e a um processo equitativo.

V – JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Acórdão de 20 de Maio de 2010, Processo n.º C-228/09

Comissão contra Polónia

O presente Acórdão resulta de um processo de infracção instaurado pela Comissão Europeia contra a República da Polónia (e contra Portugal) em que a Comissão Europeia requereu ao Tribunal que declarasse que a República da Polónia, ao incluir na base tributável do IVA, incidente sobre a aquisição de viaturas particulares, o montante correspondente ao imposto sobre veículos polaco, violou o disposto nos artigos 78.º, 79.º, 83.º e 86.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

O imposto sobre veículos polaco incide sobre os veículos não matriculados em território polaco, sendo sujeitos passivos do imposto os vendedores de viaturas antes da sua primeira matrícula em território polaco bem como os importadores. O imposto torna-se exigível, no caso de venda, a partir da emissão da factura ou nos 7 dias seguintes a esta, e, no caso de importação de veículos, a partir do momento de constituição da respectiva dívida aduaneira.

Por outro lado, o artigo 73.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, estabelece que nas entregas de bens e prestações de serviços que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º da referida Directiva, o valor

tributável da operação sujeita a IVA compreende tudo o que constitua contraprestação que o fornecedor ou prestador de serviços tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, incluindo, nos termos do artigo 78.º da mesma Directiva (i) os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do IVA e (ii) as despesas acessórias exigidas pelo fornecedor.

No entanto, de acordo com o artigo 79.º da Directiva, excluem-se do valor tributável (i) as reduções de preços resultantes de desconto por pagamento antecipado, (ii) os abatimentos e bónus concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza e (iii) as quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.

A Comissão entende que o facto gerador do imposto sobre veículos polaco é a atribuição de uma matrícula polaca aos veículos e não a aquisição do veículo pelo que não poderá ser incluído na base tributável do IVA. Acresce que, no entender da Comissão, o vendedor de veículos que paga o referido imposto o faz no interesse do comprador, de modo que os montantes recebidos da parte do comprador visam reembolsar o vendedor de tal despesa, pelo que devem ser excluídos do valor tributável, nos termos do artigo 79.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

Não obstante, no presente Acórdão o Tribunal sustentou que o facto gerador do imposto polaco é a aquisição do veículo e não a atribuição de uma matrícula ao mesmo, sendo o imposto devido a partir do momento em que é entregue a factura correspondente à operação em causa. É de realçar que, de acordo com o entendimento seguido pelo Tribunal, mesmo nos casos de importação de veículos, em que o imposto é devido a partir da constituição da respectiva dívida aduaneira, ou seja, independentemente de o veículo ser adquirido, o facto gerador não é a atribuição de matrícula. Com efeito, o Tribunal entendeu que nestes casos se procura apenas garantir a eficácia da cobrança do imposto. Acresce que, no entender do Tribunal deve ter-se em conta que o imposto é devido mesmo que ao veículo não venha a ser atribuída qualquer matrícula, como é o caso em que os veículos não se destinam a circular na via pública.

Refira-se ainda que o Tribunal considerou que os sujeitos passivos do imposto são os vendedores dos veículos, não se verificando um reembolso de custos incorridos em nome e por conta dos adquirentes em virtude da facturação do imposto, pelos vendedores, aos clientes compradores dos veículos.

Conforme afirmou o Tribunal, o imposto polaco distingue-se do imposto dinamarquês sobre matrícula de veículos automóveis cuja inclusão na base tributável do IVA foi declarada ilegal pelo Tribunal.

Assim, o Tribunal concluiu que a inclusão do imposto polaco sobre veículos na base tributável do IVA não viola a Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS **Acórdão de 15 de Julho de 2010, Processo n.º C-368/09**

O presente Acórdão resulta de um pedido de decisão prejudicial que tem por objecto a interpretação dos artigos 17.º, n.º 1, 18.º, n.º 1, alínea a) e 22.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (“Sexta Directiva”) – actualmente correspondentes aos artigos 167.º e 220.º da

Directiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de Novembro de 2006 -, relativos aos elementos que devem constar das facturas para o exercício do direito à dedução do IVA.

Está em causa neste Acórdão saber se as referidas normas se opõem a uma regulamentação ou prática administrativa nacional que recuse o direito à dedução do IVA quando a factura relativa aos bens entregues ao sujeito passivo ou aos serviços fornecidos incluía inicialmente uma referência errónea relativamente à data de realização da operação em causa e cuja rectificação posterior não respeita todas as condições fixadas pelas regras nacionais aplicáveis.

O Tribunal veio afirmar que o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da referida Directiva não pode ser, em princípio, limitado. O direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade do imposto que incidiu sobre as operações realizadas a montante, dependendo contudo da posse, por parte do sujeito passivo que pretende exercer o direito à dedução, de uma factura, emitida nos termos dos artigos 220.º e 226.º da Directiva, que o habilite ao exercício de tal direito. Só as referências decorrentes do artigo 226.º da Directiva devem obrigatoriamente constar das facturas emitidas no âmbito de operações sujeitas a IVA, não sendo legítimo aos Estados-Membros fazer depender o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das facturas que não estão expressamente previstos na Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (como é o caso da referência à data em que determinada operação se deve considerar realizada).

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS **Acórdão de 29 de Julho de 2010, Processo n.º C-40/09**

O presente Acórdão resulta de um pedido de decisão prejudicial que tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º, ponto 1, 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b) e 17.º, n.º 2 da Sexta Directiva.

Em causa no processo principal estava o fornecimento de vales de compra por uma sociedade aos seus empregados que, ao abrigo do contrato de trabalho, optem por receber uma parte da sua remuneração sob a forma de vales de valor nominal (os quais se destinam a ser apresentados em certos estabelecimentos comerciais), sendo, em função daquele fornecimento, deduzido à sua remuneração um determinado *quantum* que é inferior àquele valor nominal.

Face a dúvidas sobre a cobrança e dedução de IVA associadas ao fornecimento daqueles vales, veio o órgão jurisdicional de reenvio, no essencial, perguntar ao Tribunal de Justiça se aquele fornecimento deveria ser considerado uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 da Sexta Directiva.

O TJ começa por recordar que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA e que para efeitos do conceito de actividade económica, definido no artigo 4.º, n.º 2 da Sexta Directiva como englobando as actividades de produção, comercialização ou prestação de serviços, deve ter-se em consideração a actividade em si mesma, independentemente do seu fim ou do seu resultado. Assim e tendo em conta a extensão daquele conceito, pronuncia-se o TJ no sentido de que se deve considerar que uma sociedade como a que está em causa nos autos do processo principal, ao fornecer os referidos vales (em cujo valor nominal está incluído IVA), exerce uma actividade económica para efeitos da Sexta Directiva.

Mais esclarece o TJ que, atribuindo esses vales aos trabalhadores um direito futuro e indeterminado quanto ao seu objecto sobre bens ou serviços e não transferindo imediatamente o poder de dispor de um bem, o seu fornecimento constitui, não uma entrega de um bem, mas uma prestação de serviços tributada, nos termos do artigo 5.º, n.º 1 da Directiva.

Considerando a jurisprudência do TJ sobre o conceito de prestação de serviços a título oneroso, que pressupõe a existência de uma ligação directa entre o serviço prestado e o contravalor recebido, acaba o TJ por concluir que aquele conceito está preenchido atento o facto de, em troca do fornecimento dos vales, a empresa receber uma contrapartida que se traduz na renúncia, pelos empregados, a uma parte da sua remuneração, contrapartida essa susceptível de ser expressa em dinheiro, conforme exigido por jurisprudência constante do TJ.

Conclui, assim, o TJ que o artigo 2.º, ponto 1 da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o fornecimento de vales de compra aos trabalhadores de uma sociedade nos termos acima explicitados constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso para efeitos daquele preceito.

Por outro lado, sendo a entrega/fornecimento dos vales aos seus funcionários uma operação tributada em sede de IVA, o empregador poderá deduzir o imposto que suportou na aquisição desses vales de compra.

CONTACTOS

LISBOA

Praça Marquês de Pombal, 2 (e 1-8º) • 1250-160 Lisboa
Tel. (351) 21 355 3800 • Fax (351) 21 353 2362
lisboa@gpcb.pt • www.gpcb.pt

PORTO

Avenida da Boavista, 3265-7º • 4100-137 Porto
Tel. (351) 22 616 6920 • Fax (351) 22 616 6949
porto@gpcb.pt • www.gpcb.pt

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA & ASSOCIADOS, RL
Sociedade de Advogados de Responsabilidade Limitada

A presente Newsletter foi elaborada pela *Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados, RL* com fins exclusivamente informativos, não devendo ser entendida como forma de publicidade. A informação disponibilizada bem como as opiniões aqui expressas são de carácter geral e não substituem, em caso algum, o aconselhamento jurídico para a resolução de casos concretos, não assumindo a Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados, RL qualquer responsabilidade por danos que possam decorrer da utilização da referida informação. O acesso ao conteúdo desta newsletter não implica a constituição de qualquer tipo de vínculo ou relação entre advogado e cliente ou a constituição de qualquer tipo de relação jurídica. A presente newsletter é gratuita e a sua distribuição é de carácter reservado, encontrando-se vedada a sua reprodução ou circulação não expressamente autorizadas.

- I - NATIONAL LEGISLATION
- II - COMMUNITY LEGISLATION
- III - ADMINISTRATIVE INSTRUCTIONS
- IV - NATIONAL CASE-LAW
- V. - COMMUNITY CASE-LAW

I. NATIONAL LEGISLATION

PARLIAMENT

Law No 15/2010 of 26 July

This law amends the *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Personal Income Tax Code) and the *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Tax Benefits Act), introducing a 20% taxation scheme for capital gains arising from the sale of securities, applicable to investors residing in Portugal for tax purposes. However, it should be noted that this scheme maintains the exemption scheme applicable to capital gains arising from the sale of securities made by investors who do not reside in the Portuguese territory and to capital gains arising from the sale of shareholding made by holding companies [*Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)*] and venture capital companies [*Sociedades de Capital de Risco (SCR)*].

The law as now published corresponds to the legislative proposal approved by the Council of Ministers on 22 April 2010, addressed in the Special Edition of our Tax Newsletter of May. This law has now made the following particularly noteworthy amendments:

- Revocation of the Personal Income Tax exemption on capital gains arising from the sale of shares held for more than 12 months and the sale of bonds and other debt securities;
- Increase to 20% of the Personal Income Tax rate applicable to the positive balance between capital gains and capital losses arising from the sale of securities (previously subject to a 10% rate);
- Personal Income Tax exemption on the positive balance between capital gains and capital losses from the sale of securities obtained by Portuguese residents, where such balance does not exceed EUR 500;
- Taking into account of only 50% of the positive balance between capital gains and capital losses from securities arising from the sale of holdings including redemption and amortisation of the same with reduction of the share capital, and of other securities as well as the amounts attributed to shareholders from divisions, which is considered capital gain, relating to micro and small enterprises not listed on regulated markets or non regulated stock exchange markets;
- Income tax exemption on the positive balance between capital gains and capital losses arising from the sale of shares held for more than 12 months, bonds or other debt securities, but only when such balance is obtained by open-ended investment funds or investment funds with public subscription;
- Taxation, according to the rules set out in the Personal Income Tax Code, of the positive balance between capital gains and capital losses arising from the sale of shares held for more than 12 months, bonds and other debt securities, whenever obtained by mixed investment funds or open-ended investment funds with private subscription;

- New reporting duty to be complied with until the end of January of each year, through the official form, stating the date of the sale, the sales value and the beneficiary of the income, which duty falls on:
 - (i) Credit institutions and financial companies, whenever the transaction related with the sale of securities are carried out with their intervention; or
 - (ii) Debtors of the capital gains made, where the intervention referred to in (i), does not occur, but the transactions are carried out with the intervention of notaries and other entities that pursue notarial functions, as well as entities with ability to certify private documents; or, in the remaining cases
 - (iii) Debtors of the capital gains made that keep organised accounts.

This scheme comes into effect on the day following publication of this law, that is on 27 July 2010 (since no transitional scheme was envisaged for this purpose, the same is expected to spark intense discussion concerning the constitutionality of the application of this law to capital gains made prior to its effective date).

MINISTRY OF FINANCE AND PUBLIC ADMINISTRATION
Legislative Order No 18-A/2010 of 1 July

Legislative Order No 18-A/2010 of 1 July, regulates applications for VAT refund and the terms and conditions governing access to the monthly refund scheme, provided for in Article 22(8) and (9) of the VAT Code, thus repealing Legislative Order No 53/2005 of 15 December.

Both in the monthly refund scheme and in the quarterly refund scheme, the tax refund application filed through the VAT tax return should be submitted together with the following information:

- (i) Report identifying the customers to which the goods and services referred to in article 20(1)(b) of the VAT Code, provided for in special legislation, were supplied during the period covered by the return without VAT assessment, entitling to deduction and indication of its amount, as per the form of annex I which is an integral part of this Legislative Order;
- (ii) Report identifying in the tax return sections suppliers of goods or services and the imports in respect of which tax was assessed in respect of the period in question, stating its purchase value, deductible VAT and, if applicable, the situations in which, by law, the acquirer of the goods or services is the taxable person obliged to pay the VAT due, as per the form of annex II which is an integral part of this Legislative Order;
- (iii) Report identifying, where applicable, the taxable persons to which the VAT adjustments in favour of the taxable person referred to in section 40 of table 06 of the tax return for the period in question relate, stating their value net of taxes and the VAT adjustment, as per the form of annex III which is an integral part of this Legislative Order.

This Legislative Order further clarifies that the VAT refund depends on (i) the absence of discrepancies between the values of the sections of the tax return and the value corresponding to the sum of the respective parts of other items referred to in article 2(1) of this Legislative Order, (ii) the taxable person not being in breach of his VAT, IRC (Corporate Income Tax) or Personal Income Tax statement obligations, as the case may be, with respect to previous taxation periods, (iii) the

taxable person holding a bank account confirmed by a credit institution established in the European Union and (iv) the customers', suppliers' and VAT adjustments' reports should not show taxable persons with non-existent tax identification numbers or whose activity had already ceased in the period to which the tax relates.

With regard to the registration with the monthly VAT refund scheme, in accordance with this Legislative Order, taxable persons who have no tax liabilities and comply with the requirements for registration with this scheme may apply by submitting the relevant data electronically through the site of *Direcção-Geral dos Impostos* (General Directorate of Taxes) until the end of November of the year before the one in which the registration is to take effect.

Moreover, this Legislative Order sets out that, under the special monthly refund scheme, the refund applications of more than EUR 10,000.00 filed by taxable persons who carry out transactions either exempt or not subject to VAT conferring the right to deduction, or in respect of which the tax assessment obligation is on the acquirer (*i.e.*, cases in which the reverse-charge mechanism applies) and which represent, at least 75% of the overall value of the transfer of assets and provision of services for the corresponding period and for which, being the first refund, a security is provided, is reimbursed within 30 days from the date of reception of the security provided, in the case of first reimbursement and within 30 days from reception of the application for reimbursement, in the case of subsequent applications.

II – COMMUNITY LEGISLATION

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION Directive No 2010/45/EU of 13 July 2010

Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, on the common system of value added tax (VAT).

These amendments relate essentially to the rules on invoicing; this Directive seeks to simplify the rules on the issue of invoices for VAT purposes; the Directives under consideration should be transposed by Member States into their respective legislations until 31 December 2012 to make sure that the amendments introduced enter into force on 1 January 2013.

Noteworthy are the following amendments to the invoicing scheme:

(i) *Rules applicable to the issue of invoices*

A general rule is established whereby invoicing shall be subject to the rules applying in the Member States in which the supply of goods or services is deemed to be made, in accordance with the place of supply rules applicable location provisions even when the self billing procedure is adopted.

Provision is made for a derogation from this general rule in the cases in which (i) the supplier is not established in the Member State in which the supply of goods or services is deemed to be made, or his establishment in that Member State does not intervene in the supply and the person liable for the payment of VAT is the person to whom the goods or services are supplied, as well as in the cases in which (ii) the transaction is deemed not to be made within the Community.

In these situations, invoicing shall be subject to the rules applying in the Member State in which the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the supply is made or, in the absence of such place or establishment or fixed establishment, the Member State where the supplier has his permanent address or usually resides.

(ii) *Issue of simplified invoices*

A general rule is established whereby simplified invoices may be issued where (i) the amount of the invoice is not higher than EUR 100.00 or (ii) where the invoice issued is a document or message treated as an invoice pursuant to the Directive.

However, the simplified invoicing is expressly excluded in the case of (i) delivery of goods transported by the supplier or on his behalf to another Member State, to the place defined by article 33 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, (ii) transactions exempted pursuant to article 138 of the latter Directive and (iii) transactions carried out by taxable persons who are not established in the Member State in which the VAT is due or whose fixed establishment in that Member State does not intervene and the person liable for the payment of VAT is the person to whom the goods or services are supplied.

The simplified invoices shall require, at least, the following details: (i) the date of issue, (ii) identification of the taxable persons supplying the goods or services, (iii) identification of the type of goods or services supplied, (iv) the VAT payable or the information needed to calculate it.

Where the invoice issued is a document or message treated as an invoice, specific and unambiguous reference to the initial invoice and the specific details which are being amended should be made.

It should be mentioned that Member States may, after consulting the VAT Committee, extend the use of simplified invoices to transactions (i) of an amount higher than EUR 100.00 but less than EUR 400.00 or (ii) associated to commercial or administrative practice in the business sector concerned or the technical conditions under which the invoices are issued make it particularly difficult to comply with all the obligations relating to the mandatory details concerning the invoices.

(iii) *Issue of electronic invoices*

In accordance with this Directive, electronic invoices may be used provided the recipient accepts that use and, on the other hand, provided that the taxable person who issues the invoice guarantees the authenticity of its origin and the integrity and legibility of its content.

In accordance with the Directive, each taxable person shall determine the way to ensure the authenticity of the origin, the integrity of the content and the legibility of the invoice, by any business controls which create a reliable audit trail between an invoice and the supply of goods or services; the forms provided for to this end in Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, as previously in force, the advanced electronic signature and the electronic data interchange (EDI) shall serve as mere examples.

Finally, noteworthy is also the amendment made by this Directive in accordance with which Member States are allowed to introduce an optional cash accounting

scheme for VAT, under which the supplier of goods or services shall be authorised to pay VAT to the Tax Authorities when he receives payment for a supply and which establishes his right to deduction when he pays for a supply.

III – ADMINISTRATIVE INSTRUCTIONS

GENERAL DIRECTORATE OF TAXES VAT SERVICES DIRECTORATE Letter No 30118 of 30 June

This letter clarifies the understanding of the Tax Administration services concerning the application in time of the amendments to the VAT rates, set out in Law No 12-A/2010 of 30 June.

The VAT rate applicable is the one in force on the day the tax becomes chargeable, in accordance with articles 7 and 8 of the VAT Code. In particular, this letter clarifies the following issues:

- Where the invoice is issued on or after 1 July 2010, but outside the applicable deadline, that is, where the invoice relates to a transaction whose chargeable event occurred before 24 June 2010, the applicable rate shall be 5%, 12% and 20% (4%, 8% and 14% for the Autonomous Regions), as the tax had already become chargeable before the new rates came into effect, without prejudice to the application of the fine and interest that may be due, the taxable amounts and corresponding tax being mentioned in an amendment return relating to the taxation period to which the transactions relate rather than in the return corresponding to the taxation period in which the invoice was issued;
- Where the invoice was issued on or after 1 July 2010, within the deadline for issue, but the total or partial price of the transaction to which the invoice relates was paid before that date, a 5%, 12% and 20% (4%, 8% and 14% for the Autonomous Regions) rate is applicable to the payment thereof. A 6%, 13% or 21% (4%, 9% and 15% in the Autonomous Regions) shall be applicable to the difference, if any, between the total price and the amount paid in advance;
- A 5%, 12% and 20% (4%, 8% and 14% for Autonomous Regions) rate shall apply to invoices issued before 1 July 2010, even in cases early invoicing;
- In case of cancellation or reduction of the taxable amount of transactions in which the 5%, 12% and 20% (4%, 8% and 14% for the Autonomous Regions) rates have been correctly applied, the relevant credit note should mention those rates (*i.e.*, the rates in force at the time of the chargeable event or the time in which the tax became due);
- In cases of increase of the taxable amount, the invoice issued for the payment of underassessed tax, even where issued after 1 July 2010, should mention the 5%, 12% and 20% (4%, 8% and 14% for the Autonomous Regions) rates, provided the tax relating to the transaction became due before that date; the payment may be made without penalty until the end of the taxation period following the one to which the invoice respects;
- In case of continuous transactions, the change of rates only applies to transactions carried out on or after 1 July 2010 and therefore if an invoice is issued on 16 July 2010 covering continuous supplies of goods or services occurred before and after 1 July 2010, the 5%, 12% and 20% (4%, 8% and 14% for the Autonomous Regions) rates are applied to those carried out before 1 July 2010, while the 6%, 13% or 21% (4%, 9% and 15% for the Autonomous Regions) rates are applied to those carried out

on or after 1 July 2010, notwithstanding the fact that they will be included in the tax return relating to the taxation period in which the invoice was issued.

GENERAL DIRECTORATE OF TAXES

Binding Information No 2010 000298/IVE 548

Tax Benefits Act

With this binding information the Tax Administration confirms its understanding that mixed or closed-end real estate investment funds for public subscription, subscribed by qualified and non qualified investors do not benefit from the *IMI* (Municipal Property Tax) and *IMT* (Municipal Tax on real estate transfer) exemption, provided for in article 49(1) of the *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (tax benefits act). However, in these cases, the funds may benefit from the application of half the *IMT* and *IMI* rate.

GENERAL DIRECTORATE OF TAXES

Binding Information No 2441/2010

State Surtax

The purpose of this binding information is to clarify doubts arising from the application of the *IRC* (Corporate income tax) state surtax, provided for in articles 87-A and 105 of the *IRC* Code.

According to this binding information, the state surtax is only applied to the taxation period corresponding to its entry into force, in accordance with the provisions of article 12 of the *Lei Geral Tributária ("LGT")* (General Tax Law), and therefore, *IRC* taxpayers that have adopted an annual taxation period different from the calendar year, with beginning in 2009, are not yet subject to the state surtax.

It is also clarified that the additional payment on account provided for in article 105-A of the *IRC* Code corresponds to 2% of the taxable income exceeding the sum of EUR 2,000,000.00 relating to the previous taxation period, divided into three equal amounts.

Finally, this binding information confirms that payments on account can be limited in accordance with the provisions of article 107 of the *IRC* Code, and therefore, the following limitations may apply to the second and third payment on account:

- Where the taxable person verifies that the amount of the additional payment on account already made is equal to the surtax rate that will be due or higher, based on the application of the 2.5% rate to the taxable income of more than EUR 2,000,000.00 that is not exempt, he is allowed to not make a new additional payment on account;
- Where the taxable person verifies that the additional payment on account to be made exceeds the balance between the surcharge rate that the taxable person considers to be due and the payments already made, he may limit the payment to that balance;
- Where, as a result of the non-payment or of the reduction of payments, the amount not paid is 20% more than the one that would be paid under normal conditions, interest shall be due from the end of the period in which each such payment should have been made until the earlier of the end of the time limit until which the relevant return is to be submitted or the payment date of the self-assessed tax.

IV – NATIONAL CASE-LAW

CONSTITUTIONAL COURT

Judgment No 251/2010 of 17 June 2010

In connection with the purchase of immovable properties for their resale in the scope of the business of purchase of immovable properties for resale, article 13-A of the *Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações* ("CIMSISD") (Municipal Property Transfer and Successions and Donations Tax Code) – under the same conditions currently provided for in article 7 of the *Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis* ("CIMT") (Municipal Property Transfer Tax Code) – sets out that those purchases are exempt from *SISA* (Municipal Transfer Tax). This exemption paralyses the effectiveness of the fact that gives rise to the tax obligation so as to prevent the occurrence of the tax effects arising from the purchase of immovable property whenever that property is acquired to be resold and the resale takes place within 3 years from the purchase. Where the resale does not take place within that period, in accordance with article 16 of the *CIMSISD* – as is the case with article 11 of the *CIMT*, currently in force -, the tax exemption expires.

In this judgment, the Constitutional Court assessed the compliance of the rule set out in articles 2(2), 11(3) and 13-A and 16 of the *CIMSISD* with the provisions of articles 13, 103 and 104(3) of the Portuguese Constitution, interpreted as meaning that the execution of a promissory contract of purchase and sale whereby a property is transferred is irrelevant for the purpose of the expiry of exemption from *SISA*, despite the fact that a promissory contract whereby a property is transferred is subject to *SISA* tax.

Considering that the execution of a promissory contract of purchase and sale whereby a property is transferred gives rise to tax, the court analysed whether the interpretation made by the court *a quo* to the effect that the tax exemption expires - in spite of the execution of a promissory contract of purchase and sale whereby the property was transferred within the three year period following the purchase of the property - on grounds of the promissory contract in question not implying the transfer of that property's ownership, is in compliance with the constitutional principles of equality and of the prohibition of arbitrary decisions.

The constitutional court ruled that the principle of equality does not require the concept of transfer determining the application of the tax to be absolutely symmetric in terms of tax exemption situations, considering the rationale of the exemption itself. It is the opinion of the court that this tax benefit is granted having regard to the business nature of the activity carried on in the scope of the purchase of real estate for resale, its ultimate purpose being to avoid considerable tax charges which would tend to impact on the final sales price of the property.

Therefore, the court ruled that the understanding that the *SISA* exemption expires in spite of the execution of a promissory contract of purchase and sale whereby the property was transferred is not unconstitutional, even where that contract gives rise to tax, inasmuch as the promissory contract does not, in itself, fulfil the legal precondition underlying the *tax transparency* scheme in the scope of *SISA* tax in regard to the immovable properties purchased for resale.

SOUTH CENTRAL ADMINISTRATIVE COURT

Judgment of 14 July 2010, Case No 3646/09

In this judgment, the *Tribunal Central Administrativo Sul* ("TCA Sul") (South Central Administrative Court) addressed the question of the conditions under

which the secondary debtor, served with process in tax enforcement proceedings, may apply for a review of the taxable income established by indirect methods after the end of the period given to the original debtor to apply for that review.

The challenge of tax assessments arising from the establishment of the taxable income by indirect methods, as regards its preconditions or the mistaken calculation of the taxable income, is conditional upon the previous request for a review of the taxable income, filed in accordance with article 91 of the *Lei Geral Tributária* ("LGT") (General Tax Law), which may be filed within 30 days from the date on which the decision whereby the taxable income is fixed is notified.

Considering that the secondary debtor has access to the same means of challenge afforded to the original debtor, it is important to know what are the means of protection afforded to the secondary debtor served with process in connection with tax enforcement proceedings where the original debtor failed to apply for the review of the taxable income determined by indirect methods, in accordance with article 91 of the *LGT*, making it impossible to challenge the assessment based on the mistaken calculation of the taxable income or on the absence of preconditions for resorting to those methods of determination of the taxable income.

In line with the most recent case-law of the Supreme Administrative Court defended in a judgment of 28 April 2010 in case No 876/09, the court sustained that the secondary debtor may only apply for the review of the taxable income until such time as the taxable income is not definitely fixed and cannot apply for that review after that time, in accordance with article 91 of the *LGT*.

As such, inasmuch as the secondary debtor must be afforded the same means afforded to the original debtor, the court advocated that the secondary debtor may bring a challenge in court on grounds of the absence of preconditions for the establishment of the taxable income by indirect methods or of the mistaken calculation of the taxable income.

SUPREME ADMINISTRATIVE COURT Judgment of 14 July 2010, Case No 549/10

This appeal addressed the question of whether the restriction of evidence in connection with a contentious appeal against the decision of assessment of the taxable income by indirect methods based on external signs of wealth and other unjustified increase of assets, arising from article 89-A (8) of the *LGT* (General Tax Law) and article 14-B (3) of the *Código de Procedimento e de Processo Tributário* ("CPPT") (Tax Procedural Code), is in compliance with the fundamental right to have access to law and to a fair trial, enshrined in article 20(1) of the Portuguese Constitution.

In line with the judgments of the Supreme Administrative Court of 7 November 2007, 19 March 2009 and of the Constitutional Court of 28 November 2006, the Supreme Administrative Court sustained that the lawmaker is not authorised to create obstacles that arbitrarily and disproportionately hinder or affect the right of access to law.

Thus, the Supreme Administrative Court stated that in those situations in which the facts can only be proved in a given manner (in the case in question, by witness evidence or expert evidence), which is admitted in general terms, there is inadmissible restriction of the right of access to law where, in the concrete case, evidence cannot be provided by this specific mean – *i.e.* by witness – despite it being expressly requested by the taxpayers.

Therefore, in the scope of an control of constitutionality, the Supreme Administrative Court concluded that article 146-B of the Tax Procedural Code is unconstitutional *ratione materiae* on grounds of the breach of the fundamental right of access to law and to fair trial.

V – COMMUNITY CASE-LAW

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN COMMUNITIES Judgment of 20 May 2010, Case No C-228/09 Commission vs Poland

This judgment arises from infringement proceedings brought by the European Commission against the Republic of Poland (and against Portugal) whereby the Commission requested the Court to declare that, by including in the taxable amount for VAT levied on the acquisition of passenger cars the amount corresponding to the Polish tax on vehicles, the Republic of Poland failed to fulfil its obligations under articles 78, 79, 83 and 86 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

The Polish tax is levied on vehicles not registered in the Polish territory and the persons liable for its payment are the sellers of the vehicles prior to the first registration in the Polish territory and the importers. The tax becomes due from the issue of the invoice or within 7 days therefrom, in the case of sales and from the time the custom duty is incurred, in the case of the import of vehicles.

On the other hand, in accordance with article 73 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, in the supply of goods or services other than those referred to in articles 74 to 77 of the Directive, the taxable amount of the transaction subject to VAT shall include everything that constitutes consideration obtained or to be obtained by the supplier in return for the supply, from the buyer, including, in accordance with article 78 of the Directive (i) taxes, duties, levies and other charges, excluding the VAT itself and (ii) incidental expenses charged by the supplier.

However, in accordance with article 79 of the Directive, the taxable amount does not include (i) price reductions by way of discount for early payment, (ii) price discounts and rebates granted to the purchaser or the recipient at the time of the transaction and (iii) the amounts received by a taxable person from the buyer or recipient as repayment of the expenditure incurred in the name and on behalf of the latter and entered in his book in a suspense account.

It is the opinion of the Commission that the fact that gives rise to the Polish tax on vehicles is the granting of a Polish registration to the vehicles rather than the purchase of the vehicle and that therefore the same cannot be included in the taxable amount for VAT. Moreover, the Commission considers that the seller of those vehicles that pays the tax, does so in the interest of the buyer and that the amounts received by the buyer aim to reimburse the seller for that expense and must therefore be deducted from the taxable amount, in accordance with article 79 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

In this judgment, though, the court maintained that the fact that gives rise to the Polish tax is the purchase of the vehicle rather than the attribution of a registration and that the tax is due from the time the invoice relating to the transaction in question is delivered. It should be mentioned that, in accordance with the opinion followed by the court, even in the case of import of vehicles, in which the tax is due from the time the custom duty is incurred, that is, irrespective of the vehicle being purchased or not, the fact that gives rise to the

tax is not the attribution of the registration. As a matter of fact, the court considered that, in these cases the aim is simply to guarantee that the tax is effectively collected. Moreover, the court considers that it should be taken into account that the tax is due even if no registration is attributed to the vehicle, as is the case where the vehicles are not meant to circulate on the public way.

It should also be mentioned that the court considered that the taxable persons are the sellers of the vehicles and that there is no reimbursement of costs incurred in the name and on behalf of the purchaser arising from the invoicing of the tax by the sellers to the customers who buy the vehicles.

As stated by the court, the Polish tax is different from the Danish tax on vehicles registration, the inclusion of which in the taxable amount for VAT purposes was declared illegal by the court.

The court thus concluded that the inclusion of the Polish tax on vehicles in the taxable amount for VAT purposes does not breach Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN COMMUNITIES
Judgment of 15 July 2010, Case No C-368/09

This judgment was issued in connection with a reference for a preliminary ruling concerning the interpretation of articles 17(1), 18(1)(a) and 22(3) (a) and (b) of Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 ("Sixth Directive") – which currently correspond to articles 167 and 220 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 -, concerning the information that should be set up in the invoices for the purpose of deducting VAT.

The subject matter of this Judgment is whether the provisions above preclude national legislation or administrative practice which deny the right to deduct VAT where the invoice relating to goods or services supplied to the taxable person initially contained an error concerning the date of conclusion of the transaction in question and the subsequent correction of that error does not comply with all the conditions set out by the applicable national rules.

The court ruled that the right to deduction set out in articles 167 *et seq.* of the Directive cannot, in principle, be restricted. The right is immediately exercisable in respect of all the taxes charged on transactions relating to inputs, provided the taxable person who wishes to exercise the right to deduction holds an invoice issued in accordance with articles 220 and 226 of the Directive, enabling him to exercise that right. Only the details set out in article 226 of the Directive are required on invoices issued in connection with transactions subject to VAT, and Member States cannot make the exercise of the right to deduct VAT dependent on compliance with conditions relating to the content of invoices which are not expressly laid down by the provisions of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 (such as the date on which a given transaction is deemed to have been completed).

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN COMMUNITIES
Judgment of 29 July 2010, Case No C-40/09

This judgment was issued in connection with a reference for a preliminary ruling concerning the interpretation of articles 2 (1), 6 (2), first subparagraph, heading (b) and 17 (2) of the Sixth Directive.

The subject matter of the dispute in the main proceedings was the provision of vouchers to be used in certain shops by a company to its employees, which, under the terms of their contract of employment, opt to take part of their remuneration as a face value voucher, being consequently deducted from their fixed remuneration a discounted amount.

In face of doubts regarding the collection and deduction of VAT related to the provision of the above referred vouchers, the referring tribunal inquires the Court whether that provision must be regarded as a supply of services effected for consideration, according to article 2 (1) of the Directive.

The Court begins by recall that the Sixth Directive attributes to VAT a very wide scope and that for the purposes of the concept of economic activity, defined in article 4 (2) as comprising the activities of producers, traders and person supplying services, one should consider the activity per se, without regarding to its purposes or results. In that sense and taking into account the wide scope of the concept, the Court supports that a company providing vouchers, as the one at issue in the main proceedings, exercises an economic activity for the purposes of the Sixth Directive.

The Court also clarifies that, conferring those vouchers to the employees a future and indeterminate as to its object right to goods or services and not transferring immediately the right to dispose, its provision shall be regarded not as a supply of goods, but as a supply of services, in those terms set forth in article 5 (1) of the Directive.

Having in mind the settled case-law establishing that the concept of supply of services effected for consideration implies the existence of a direct link between the service provided and the consideration received, the Court concludes that the referred concept is fulfilled, since the company receives, due to the provision of vouchers, a consideration consisting on the renunciation by the employees of part of their remuneration. Furthermore, this consideration is capable of being expressed in money, as demanded by settled case-law.

In this sense, the court concludes that article 2 (1) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that the provision of vouchers in the terms above referred constitutes a supply of services effected for consideration for the purposes of application of that provision.

In the other hand, given the fact that the provision of such vouchers to its employees is to be qualified as a taxable transaction within the meaning of the Sixth Directive, the company is allowed to deduct the VAT borne in the acquisition of those vouchers.

CONTACT

LISBOA

Praça Marquês de Pombal, 2 (e 1-8º) • 1250-160 Lisboa
Tel. (351) 21 355 3800 • Fax (351) 21 353 2362
lisboa@gpcb.pt • www.gpcb.pt

PORTO

Avenida da Boavista, 3265-7º • 4100-137 Porto
Tel. (351) 22 616 6920 • Fax (351) 22 616 6949
porto@gpcb.pt • www.gpcb.pt

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA & ASSOCIADOS, RL
Sociedade de Advogados de Responsabilidade Limitada

This Newsletter was prepared by *Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados, RL* for information purposes only and should not be understood as a form of advertising. The information provided and the opinions herein expressed are of a general nature and should not, under any circumstances, be a replacement for adequate legal advice for the resolution of specific cases. Therefore Cuatrecasas, Gonçalves Pereira & Associados, RL is not liable for any possible damages caused by its use. The access to the information provided in this newsletter does not imply the establishment of a lawyer-client relation or of any other sort of legal relationship. This Newsletter is complimentary and the copy or circulation of the same without previous formal authorization is prohibited.
