

- I. LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA
- II. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL
- III. JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA
- IV. OUTRAS INFORMAÇÕES

I. LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA

DIRECTIVA 2010/88/EU DO CONSELHO, DE 7 DE DEZEMBRO DE 2010

Esta Directiva, publicada no JOUE (L 326 de 10.12.2010), veio alterar a Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado no que respeita à duração da obrigação de respeitar uma taxa normal mínima de IVA, mantendo assim a taxa de 15%, já em vigor desde 1 de Janeiro de 2006, até 31 de Dezembro de 2015.

A fixação de uma taxa normal mínima de IVA tem em vista evitar uma divergência crescente entre as taxas normais de IVA aplicadas pelos diversos Estados Membros, o que poderia conduzir a desequilíbrios estruturais na União Europeia e a distorções da concorrência em alguns sectores de actividade.

II. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL ACÓRDÃO DE 23 DE NOVEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º 03869/10 IRC – Provisões para créditos de cobrança duvidosa

No âmbito do presente acórdão, o Tribunal Central Administrativo Sul ("TCAS") sustentou que a constituição de provisão para créditos de cobrança duvidosa – *i.e.*, a constituição, por uma empresa, de um fundo destinado a compensar os créditos da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade – não pode ser protelada para um exercício posterior àquele em que o crédito é subsumível a alguma das alíneas do artigo 34.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("CIRC"), ainda que tal crédito, nesse outro exercício, preencha algum dos requisitos previstos do mesmo artigo.

O TCAS fundamentou o seu entendimento no facto de, constituindo a provisão um custo do exercício e sendo de constituição obrigatória para efeitos fiscais, deixar o momento da sua constituição ao critério dos contribuintes seria permitir a manipulação dos resultados do exercício.

O TCAS observa ainda que os créditos a considerar para efeito de cálculo da provisão são apenas os respeitantes à actividade normal da empresa, conceito que, embora não definido na lei, tem sido entendido pela Administração Fiscal, no âmbito da Contribuição Industrial, como compreendendo os saldos devedores de clientes e fornecedores constantes do balanço reportado a 31 de Dezembro de cada ano.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
ACÓRDÃO DE 24 DE NOVEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º 0384/10
Competência Internacional

O presente acórdão resulta do recurso interposto pela Fazenda Pública contra a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente uma oposição deduzida contra uma execução fiscal para cobrança de créditos de impostos instaurada pelo Serviço de Finanças de Vagos e em que é requerente a Administração Fiscal Alemã.

Em particular, a Fazenda Pública arguiu a incompetência do tribunal, por considerar que para conhecer da acção de oposição ao crédito sob cobrança seria competente a instância do Estado onde a autoridade requerente tem a sua sede, ou seja, a Alemanha.

Contrariando o entendimento da Fazenda Pública, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 65.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e de acordo com o artigo 27.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro, e com o artigo 12.º, n.º 3, da Directiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976, o Tribunal Administrativo e Fiscal goza de competência internacional para o conhecimento da oposição deduzida à execução fiscal, a correr termos no respectivo Serviço de Finanças ao abrigo do mecanismo de assistência mútua entre Estados Membros da Comunidade Europeia em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL
ACÓRDÃO DE 30 DE NOVEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º 04261/10
Providências Cautelares

No âmbito do contencioso tributário, a tutela cautelar a favor do contribuinte (ou outros obrigados tributários) encontra-se expressamente prevista no artigo 147.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), do qual decorre, para além de aspectos de cariz processual, a ideia central de que o requerente da providência tem de invocar e demonstrar o "*fundado receio de uma lesão irreparável*" que possa ser causada pela actuação da Administração Tributária.

Ora, neste acórdão, o Tribunal Central Administrativo Sul ("TCAS") veio considerar que a referida disposição, embora não possa ser descurada, se mostra, contudo, incompleta, carecendo de ser complementada pelo recurso, devidamente adaptado, a cenários legislativos similares e próximos, como os do contencioso administrativo e do direito processual civil.

O TCAS refere-se em particular ao artigo 120.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ("CPTA"), o qual, na alínea b) do n.º 1 e no n.º 2, estabelece três requisitos de cuja verificação cumulativa depende a concessão de uma providência cautelar conservatória (de que é exemplo a suspensão da eficácia de acto administrativo):

- i) A existência de *periculum in mora*;
- ii) A detecção de *fumus boni iuris*; e
- iii) A constatação de que, sopesados os interesses públicos e privados envolvidos, os danos que resultariam do deferimento da providência não se apresentem superiores aos que poderiam derivar da respectiva recusa.

Quanto ao *periculum in mora*, o TCAS observa que, com a sua operância, se pretende, por um lado, evitar o "risco da infrutuosidade da sentença", ou seja,

afastar a eventualidade de ser impossível reconstituir a legalidade envolvente, no caso de a providência ser indeferida e a acção principal julgada procedente e, por outro lado, excluir o “risco do retardamento da tutela” a assegurar pela sentença do processo principal, que pode emergir da perspectiva de uma difícil reintegração dos interesses violados e/ou da ocorrência de prejuízos prolongados no tempo, insusceptíveis de obterem, no limite, reparação integral.

O TCAS observa a proximidade existente entre os fundamentos deste requisito – do *periculum in mora* – e a exigência, acima mencionada, de o contribuinte, nas providências cautelares a seu favor, alegar e comprovar o “fundado receio de uma lesão irreparável” que possa decorrer da perspectivada actuação da Administração Tributária. Por se tratar de um pressuposto com explícita inclusão em diploma de direito tributário, é imperioso ter em conta que, neste campo, por norma, se versam meros interesses patrimoniais, pelo que, para existir prejuízo/lesão irreparável é de exigir estar-se na presença de realidade cuja extensão não possa ser avaliada ou quantificada de forma pecuniária.

Por essa razão, o TCAS entendeu que na situação concreta objecto do recurso que está na origem do presente acórdão – relativa ao requerimento de uma providência cautelar de suspensão de eficácia de acto administrativo consubstanciado na liquidação de uma taxa a pagar pela requerente em face da emissão de uma declaração de impacto ambiental favorável –, apesar das verbas alegadamente envolvidas apresentarem uma expressão numérica muito significativa, as lesões que a requerente pudesse vir a sofrer, como causa adequada e necessária de lhe haver sido liquidada uma taxa ilegal e que viesse a ser anulada judicialmente, poderiam sempre, enquanto respeitantes a interesses de nítido cunho patrimonial, ser avaliadas ou quantificadas pela via pecuniária e, portanto, no final do litígio, sendo caso disso, seria sempre viável repor a legalidade, se não de outra forma, mediante o pagamento da verba arbitrada a título de indemnização do prejuízo, tendo indeferido, por essa razão a pretensão da requerente.

III. JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

ACÓRDÃO DE 18 DE NOVEMBRO DE 2010, PROCESSO C-84/09

Aquisição intracomunitária de um barco à vela novo – Momento pertinente para determinar se um meio de transporte é novo com vista á sua tributação

O presente acórdão resulta de um pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça relativo à interpretação dos artigos 2.º, 20.º, primeiro parágrafo e 138.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (“Nova Sexta Directiva”), apresentado no âmbito de um litígio entre um particular e a Administração Fiscal sueca a propósito da aplicação, na Suécia, do imposto sobre o valor acrescentado (“IVA”) por força da aquisição, noutra Estado Membro, de um barco à vela novo.

Em concreto, o particular, residente na Suécia, tencionava adquirir, no Reino Unido, para uso privado, um barco à vela novo com comprimento superior a 7,5 metros, tendo solicitado uma informação fiscal prévia através da qual pretendia saber se essa aquisição seria tributada na Suécia caso, após a entrega da embarcação, esta:

- iv) Fosse utilizada em actividades recreativas no Reino Unido - Estado Membro da entrega - durante um período de três a cinco meses, navegando durante mais de 100 horas; ou
- v) Fosse transportada para fora do Reino Unido, de forma a ser utilizada de forma semelhante à *supra* referida noutros Estados Membros.

Em ambos os casos, a embarcação seria encaminhada por via marítima para a Suécia após a referida utilização.

Tendo a Administração Fiscal deste Estado concluído que a dita aquisição deveria ser considerada como uma entrega efectuada na Suécia, havendo lugar a tributação neste Estado Membro, e considerando o particular que a compra que pretendia realizar deveria ser antes tributada como uma entrega efectuada no Reino Unido, este último recorreu da informação prévia para o *Regeringsrätten* (Supremo Tribunal Administrativo da Suécia), o qual decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

Em suma, o órgão jurisdicional de reenvio veio perguntar:

- i) Se os artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária depende da observância de um determinado prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado Membro de entrega para o Estado Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído;
- ii) Se, a este propósito, é relevante o facto de se tratar de um meio de transporte novo que um particular tenciona utilizar num determinado Estado Membro; e
- iii) Qual o momento que deve ser tomado em consideração para, no caso de uma aquisição intracomunitária, se apreciar se um meio de transporte é novo.

O Tribunal de Justiça começa por referir que não só nenhuma das disposições em análise prevê na sua redacção que o transporte do bem em causa com destino ao adquirente deve ter início ou estar concluído dentro de um qualquer prazo para que as disposições sejam aplicáveis, como a imposição dessa índole seria, ademais, contrária à economia das referidas disposições, pois daria aos adquirentes a possibilidade de escolherem o Estado Membro no qual a aquisição seria tributada, segundo as taxas e as condições que lhes fossem mais favoráveis, privando os Estados Membros nos quais se verifica efectivamente o consumo final de receitas fiscais que lhes pertencem, distorcendo assim a concorrência.

À luz destas considerações, o Tribunal de Justiça conclui que os artigos 20.º, primeiro parágrafo, e 138.º, n.º 1, da Nova Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a qualificação de uma operação como entrega ou aquisição intracomunitária não pode depender da observância de um qualquer prazo dentro do qual o transporte do bem em causa a partir do Estado Membro de entrega para o Estado Membro de destino deve ter início ou deve estar concluído.

No caso específico da aquisição de um meio de transporte novo na acepção do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), ii), o Tribunal considerou que a determinação do carácter intracomunitário da operação deve ser efectuada através de uma apreciação global de todas as circunstâncias objectivas e da intenção do adquirente, desde que se baseie em elementos objectivos que permitam identificar o Estado Membro no qual se planeou proceder à utilização final do bem em causa.

Finalmente, quanto à questão de saber em que momento se deve determinar se um meio de transporte é novo, o Tribunal entendeu que tal apreciação deve ser efectuada no momento da entrega do bem em causa e não no momento da chegada deste ao Estado Membro de destino. Refere ainda o Tribunal que esta interpretação não é afectada pelo facto de, por força do artigo 40.º da Nova Sexta Directiva, se considerar que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, pois esta disposição não releva para determinar se um meio de transporte é novo, tendo por único objectivo a atribuição da competência fiscal a título da aquisição intracomunitária ao Estado Membro de destino.

ACÓRDÃO DE 2 DE DEZEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º C-276/09

Despesas adicionais facturadas pela utilização de determinados modos de pagamento de serviços de telecomunicações – Existência de duas prestações de serviços distintas ou de uma operação única

O presente acórdão tem por objecto a interpretação do artigo 13.º, B, alínea d), n.ºs 1 e 3, da Directiva do Conselho 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977 (“Sexta Directiva”) [actual artigo 135.º, n.º 1, alíneas b) e d) da *Nova Sexta Directiva*] IVA, nomeadamente a negociação de créditos e as operações relativas a pagamentos e transferências.

O litígio tem por base o tratamento, em sede de IVA, dado por uma empresa do sector das telecomunicações, às despesas facturadas aos seus clientes em função do meio de pagamento que estes optam por utilizar para o pagamento das suas facturas mensais relativas à aquisição de serviços de telecomunicações, entendendo a referida empresa que estas despesas devem ser consideradas como a contrapartida de um serviço de tratamento dos pagamentos efectuado a título oneroso, encontrando-se, por conseguinte, isentas de IVA ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva.

Na apreciação da questão, o Tribunal de Justiça chamou à colação jurisprudência comunitária anterior da qual decorre que, não obstante dispor o artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve ser normalmente considerada distinta e independente, uma operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, bem como, em determinadas circunstâncias, operações formalmente distintas devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes. A independência das operações sucede quando uma ou algumas prestações constituem a prestação principal e outra ou outras constituem uma prestação acessória, *i.e.*, uma prestação que não constitui para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal.

Perante as considerações *supra*, o Tribunal de Justiça considerou que, do ponto de vista do cliente, a prestação de serviços de tratamento dos pagamentos deve ser considerada, para efeitos de IVA, como prestação acessória, não apresentando nenhum interesse autónomo em relação à prestação principal de fornecimento de serviços de telecomunicações, pelo que não estará isenta de IVA ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva.

Em conformidade, o Tribunal concluiu que, em sede de IVA, «[...] *as despesas adicionais facturadas por um prestador de serviços de telecomunicações aos seus clientes, quando estes pagam esses serviços, não pelo sistema de «débito directo» ou por transferência através do Banker’s Automated Clearing System mas por cartão de crédito, por cartão de débito, por cheque ou em dinheiro, ao balcão de um banco ou de um agente autorizado a receber o pagamento por conta desse*

prestador de serviços, não constituem a contrapartida de uma prestação de serviços distinta e independente da prestação de serviços principal que consiste em fornecer serviços de telecomunicações”.

ACÓRDÃO DE 7 DE DEZEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º C-285/09

Recusa da isenção de IVA por ocasião de entregas intracomunitárias de bens – Participação do vendedor em fraude – Competências dos Estados Membros no âmbito da luta contra a fraude e a evasão fiscal

No presente acórdão, proferido no âmbito de um pedido de decisão prejudicial, o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre o artigo 28.º-C, alínea a), da *Sexta Directiva*, o qual isenta de IVA as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade.

Em suma, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou se o referido preceito deve ser interpretado no sentido de ser recusado o benefício da isenção do IVA em relação a uma entrega intracomunitária quando, tendo ocorrido a entrega de um bem noutro Estado Membro, o fornecedor, no momento da entrega, tenha dissimulado, na factura, a identidade do verdadeiro adquirente para lhe permitir escapar ao pagamento do IVA devido pela correspondente aquisição intracomunitária.

O Tribunal de Justiça entendeu que, sendo a apresentação de facturas ou declarações falsas, bem como qualquer outra manipulação de provas, susceptível de impedir a exacta cobrança do imposto e de afectar o bom funcionamento do sistema comum do IVA, e comportando a recusa da isenção um efeito dissuasivo dessas situações, o direito da União não impede um Estado Membro de considerar a emissão de facturas fictícias como uma tentativa de fraude fiscal e de, nessa medida, recusar a concessão de isenção.

ACÓRDÃO DE 9 DE DEZEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º C-31/10

Regime especial das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos – Venda de bilhetes de ópera sem prestações adicionais

A questão que se colocou no presente pedido de decisão prejudicial centrou-se em saber se o regime especial das agências de viagens previsto no artigo 26.º da *Sexta Directiva* [actualmente previsto nos artigos 306.º a 310.º da *Nova Sexta Directiva*] – de acordo com o qual o valor tributável das prestações fornecidas pelas agências de viagens consiste na diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo viajante e o custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos efectuadas em benefício directo do viajante – se aplica ou não à venda isolada de bilhetes de ópera por uma agência de viagens, sem prestação de quaisquer serviços adicionais.

O Tribunal de Justiça entendeu que não seria de aplicar, à situação em apreço, o regime especial das agências de viagens, por duas ordens de razões:

- i) Em primeiro lugar, o Tribunal entende que resulta da própria letra do artigo 26.º da *Sexta Directiva* que uma prestação de uma agência de viagens deve ter por objecto a realização de uma viagem de forma a poder beneficiar do regime especial nele estabelecido;
- ii) Em segundo lugar, o Tribunal refere que, constituindo o regime do artigo 26.º da *Sexta Directiva*, relativamente à determinação da base tributável, uma excepção ao regime geral previsto naquela *Directiva*, só pode ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objectivo, que o Tri-

bunal entende consistir em adaptar as regras de direito comum respeitantes ao lugar da tributação, à base tributável e à dedução do imposto a montante, à natureza específica da actividade das agências – composta, na maior parte dos casos, por prestações múltiplas dentro e fora do Estado em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável.

O Tribunal de Justiça observa ainda que a aplicação do regime especial à actividade em causa acarretaria uma distorção da concorrência, dado que a mesma actividade seria tributada de forma diferente consoante o operador económico fosse uma agência de viagens ou não.

ACÓRDÃO DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010, PROCESSO N.º C-430/09
Entregas sucessivas dos mesmos bens que dão lugar a uma única expedição ou a um único transporte intracomunitário – Isenção das entregas de bens expedidos ou transportados no interior da União Europeia

No presente acórdão, o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se, quando um bem é objecto de duas entregas sucessivas entre dois sujeitos passivos agindo enquanto tal, mas de um único transporte intracomunitário, esse transporte deve ser imputado à primeira ou à segunda entrega, para efeitos da aplicação da isenção de imposto sobre o valor acrescentado (“IVA”) prevista no artigo 28.º-C, alínea a), primeiro parágrafo da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1997, 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, conforme alterada pela Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996 (“Sexta Directiva”).

O Tribunal de Justiça entendeu que a resposta à questão *supra* identificada se encontra dependente de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto de forma a determinar qual das entregas preenche todas as condições de que depende uma entrega comunitária. Em particular, o Tribunal enumerou três circunstâncias que importa verificar nesse sentido:

- i) Se há transferência do direito de dispor do bem como proprietário;
- ii) Se o fornecedor demonstrou que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado Membro;
- iii) Se, na sequência da expedição ou transporte, o bem tenha saído fisicamente do território do Estado Membro de entrega.

Relativamente à primeira circunstância, o Tribunal de Justiça recordou que o adquirente intermédio só pode transferir para o segundo adquirente o poder de dispor como proprietário se o tiver recebido previamente do primeiro vendedor. Referiu ainda em relação a este ponto que, no caso de o adquirente obter o poder de dispor do bem como proprietário no Estado Membro de entrega e se encarregar de o transportar ele próprio para o Estado Membro de destino, devem ser tidas em conta, na medida do possível e desde que se baseiem em elementos objectivos, as intenções do comprador no momento da aquisição.

No que respeita à segunda circunstância, o Tribunal observa que, ainda que a prova da expedição ou transporte do bem para outro Estado Membro que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais dependa essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito, é legítimo exigir que o fornecedor aja de boa fé e tome todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar que a operação que efectua não o conduz a uma fraude fiscal. Ainda quanto a esta circunstância, o Tribunal refere que o facto do transporte ser efectuado por quem detém o poder de dispor dos bens ou por conta deste pode influir na decisão de imputação do referido transporte à primeira ou à segunda entrega, à excepção

dos casos em que o transporte é efectuado por ou por conta de quem participa nas duas operações.

O Tribunal observou finalmente que em circunstâncias como as que estavam em causa no processo principal, em que o primeiro adquirente, tendo obtido o direito de dispor de um bem como proprietário no território do Estado Membro da primeira entrega, manifesta a sua intenção de transportar esse bem para outro Estado Membro e se apresenta com o seu número de identificação para efeitos de IVA atribuído por este último Estado, o transporte intracomunitário deve ser imputado à primeira entrega, na condição de o direito de dispor do bem como proprietário ter sido transferido para o segundo adquirente no Estado Membro de destino do transporte intracomunitário.

**ACÓRDÃO DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010, PROCESSO C-270/09
IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Isenções – Artigo 13.º, B, alínea b) –
Locação de bens imóveis – Venda de direitos contratuais convertíveis em
direito de utilização periódica de habitações de férias**

O litígio em análise tinha por objecto a correcta qualificação das prestações de serviços que uma entidade – a *McDonald Resorts Ltd.* – realiza no âmbito da sua actividade de cessão de direitos de utilização periódica, tendo igualmente tratado da determinação do lugar das referidas prestações de serviços.

Em concreto, o TJUE teve de responder às seguintes questões: «[...] *quando a McDonald Resorts Ltd., em conformidade com as disposições [dos estatutos] do Clube que criou e dos seus contratos conexos, fornece direitos contratuais ('direitos a pontos'), que conferem ao seu adquirente pontos que podem ser utilizados anualmente para ocupação e utilização de alojamentos em regime de utilização periódica nos seus empreendimentos turísticos da essa prestação deve ser qualificada como (i) como locação de imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva e, como tal, isenta de IVA; ou (ii) como inscrição como membro de um clube de férias, ou, por último, (iii) de outro modo?».*

No que respeita à localização das prestações de serviços em apreço, o TJUE foi ainda questionado nos seguintes moldes: «[...] *sempre que a McDonald Resorts Ltd. presta serviços como os descritos [acima], estes constituem 'prestações de serviços conexas com um bem imóvel' na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...]?*». Em caso afirmativo, [...] *nas circunstâncias em que os membros do Clube podem exercer os seus direitos contratuais ocupando alojamentos em regime de utilização periódica em mais de um Estado-Membro e não se sabe, no momento da prestação, que alojamento será ocupado, como deve ser determinado o lugar da prestação?».*

Em resposta às questões enunciadas, o TJUE proferiu o seguinte entendimento:

«1. *As prestações de serviços realizadas por um operador como a recorrente no processo principal no contexto de um sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal devem ser qualificadas no momento em que um cliente participante nesse sistema converte os direitos que inicialmente adquiriu num serviço proposto por esse operador. Quando estes direitos são convertidos em alojamento num hotel ou no direito de utilizar periodicamente uma residência, estas prestações são prestações de serviços conexas com um bem imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...] e consideram-se realizadas no lugar onde se situa esse hotel ou essa residência.* 2. *Num sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal, quando o cliente converte os direitos que inicialmente adquiriu no direito de utilizar periodicamente uma residência, a prestação de serviços em questão é uma locação de bem imóvel na acepção*

ção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 7 [a que corresponde actualmente o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006]. Todavia, esta disposição não impede que os Estados-Membros excluam esta operação da isenção».

ACÓRDÃO DE 22 DE DEZEMBRO DE 2010, PROCESSO C-103/09

Sexta Directiva IVA – Conceito de prática abusiva – Operações de locação financeira executadas por um grupo de empresas tendo em vista o escalonamento do pagamento do IVA não dedutível

O TJUE proferiu a sua decisão no caso *Weald Leasing*, o qual tinha por objecto a conformidade ou não com a Sexta Directiva (e com a norma de direito interno que a transpôs) de contratos de locação financeira de bens entre partes independentes entre si, celebrados com o intuito de diferir no tempo o custo relativo ao IVA não-dedutível pelas entidades do *Grupo Churchill* que se dedicam à actividade seguradora.

Em resposta às questões que lhe foram colocadas, o TJUE decidiu que os modelos contratuais como os que estavam em causa no processo principal, com o intuito de diferir no tempo o impacto do IVA não dedutível, não são em si mesmos abusivos, conquanto tais transacções estejam em conformidade com o princípio do "*arm's length*" e da interposição de uma terceira entidade não resulte precludida a aplicação da Sexta Directiva.

No caso concreto, as empresas do grupo de IVA *Churchill* são sujeitos passivos do sector segurador, levando a cabo uma actividade isenta deste imposto. Nesta medida, apenas recuperam 1% do IVA que suportam. De modo a diminuir o impacto financeiro do IVA não dedutível na sua esfera, foram celebrados vários contratos de locação financeira. Neste âmbito, primeiro a *Weald Leasing* ("WL"), sociedade do grupo *Churchill*, adquiria bens para serem usados por outras sociedades do grupo *Churchill*; depois, cedia-os a título de locação financeira a uma terceira entidade *Suas* (a qual tinha como actividade normal a prestação de serviços de consultoria), a qual de seguida cedia os mesmos bens em sub-locação às entidades do grupo *Churchill* que efectivamente os utilizariam, cobrando para o efeito um aluguer relativamente reduzido.

De modo a potenciar o efeito de redução do impacto financeiro do IVA não dedutível criado por modelo negocial acima descrito, o prazo dos contratos (de locação e de sub-locação) era bastante superior ao normalmente praticado no mercado.

Com fundamento no facto de a *Suas* não ser uma entidade relacionada com as sociedades do Grupo *Churchill*, a administração tributária do Reino Unido não pôde aplicar as normas de direito interno que imporiam que o valor do aluguer a cobrar neste âmbito correspondesse ao preço de mercado (ou valor normal do serviço). Contudo, a administração tributária do Reino Unido, ainda que concedendo no facto de as operações em causa terem substância económica, considerou que a estrutura contratual estabelecida entre as partes seria abusiva.

Analisando a questão de saber se a vantagem obtida pela estrutura contratual em causa era ou não contrária ao disposto na Sexta Directiva, o TJUE considerou que os sujeitos passivos são livres de escolher entre comprar ou locar os bens que necessitam para a sua actividade. O TJUE confirmou que, apesar de tal esquema contratual ter como objectivo principal a obtenção de uma vantagem fiscal, tal não é suficiente para qualificá-lo como "abusivo".

Com efeito, das operações de locação financeira não resulta por si só que o sujeito passivo vá suportar mais ou menos IVA do que o permitido, pelo que a vantagem

fiscal que pode eventualmente resultar do recurso a essas operações não constitui, em si mesma, uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições pertinentes desta directiva e da legislação nacional que a transpõe. Na verdade, tal apenas ocorreria se essas estruturas se viessem a mostrar puramente artificiais. No que respeita à definição de *artificial*, o TJUE considera que tal sucederia, *v.g.*, se tivesse sido estipulado de um valor de aluguer anormalmente baixo (*i.e.*, que não respeitasse o princípio "arm's length").

Apesar de a WL ter alegado que o princípio da proibição de práticas abusivas não se aplica à violação de disposições meramente internas, o TJUE entendeu que a norma de direito nacional foi adoptada com fundamento no artigo 27.º da Sexta Directiva e é parte integrante da legislação que transpõe esta Directiva, pelo que o princípio da proibição de práticas abusivas também se aplicaria neste caso. O TJUE considerou que caberá ao tribunal de reenvio concluir pela desconformidade ou não do modelo contratual adoptado com a referida legislação interna do Reino Unido.

O TJUE afirmou ainda não ser relevante para efeito de determinação da existência ou não de uma estrutura contratual abusiva o facto de a actividade normal da *Suas* não ser a realização de operações de (sub-)locação financeira.

Por fim, o TJUE entendeu ainda que na hipótese de o tribunal de reenvio chegar à conclusão de que certas condições contratuais relativas às operações de locação financeira em causa no processo principal e/ou que a intervenção da *Suas* nessas operações constituem uma prática abusiva, deverá redefinir as referidas operações sem ter em conta a existência da *Suas* e/ou modificando ou anulando essas condições contratuais.

IV. OUTRAS INFORMAÇÕES

COMISSÃO EUROPEIA

Livro Verde sobre a nova estratégia em matéria de IVA COM(2010) 695 final, de 1 de Dezembro de 2010

Com base no Livro Verde sobre a nova estratégia em matéria de IVA, a Comissão Europeia lançou uma vasta consulta pública sobre a forma de reforçar e melhorar o sistema do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da União Europeia.

O objectivo da Comissão é o de dar a todas as partes interessadas a possibilidade de expressarem as suas ideias e opiniões sobre os problemas que actualmente existem em matéria de IVA e sobre a forma de os resolver.

Com base nas respostas a esta consulta, que termina a 31 de Maio de 2011, a Comissão decidirá a melhor abordagem a dar à criação de um sistema de IVA mais estável, sólido e eficaz.

GABINETE DO MINISTRO DE ESTADO E DAS FINANÇAS

COMUNICADO DE IMPRENSA DE 9 DE NOVEMBRO DE 2010

Pelo presente é comunicada a assinatura de um Protocolo de Assistência mútua em matéria de troca de informações tributárias entre os Ministérios das Finanças de Portugal e do Brasil.

O referido protocolo tem em vista o reforço dos mecanismos necessários à troca de informações entre as respectivas autoridades fiscais prevista na Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento assinada entre os dois Países.

COMISSÃO EUROPEIA**Comunicado IP/10/1700 de 13 de DEZEMBRO de 2010**

Pelo presente é comunicado que no dia 1 de Janeiro de 2011 se torna inteiramente operacional o novo sistema informatizado de controlo da circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (álcool, tabaco e produtos energéticos) denominado de *EMCS (Excise Movement and Control System)* e que virá substituir o sistema actualmente existente baseado em formulários em suporte de papel, que deixará de poder ser utilizado para novos movimentos a partir daquela data.

Este sistema beneficiará, por um lado, os agentes económicos, ao permitir um cumprimento mais célere das formalidades associadas aos impostos especiais de consumo, e, por outro lado, os Estados, ao dotá-los de melhores ferramentas de controlo e de combate á fraude fiscal.

GABINETE DO MINISTRO DE ESTADO E DAS FINANÇAS**COMUNICADO DE IMPRENSA DE 21 DE DEZEMBRO DE 2010**

Pelo presente é comunicada a celebração, no dia 21 de Dezembro, de um Acordo de Troca de Informações em Matéria Fiscal entre o Estado Português e o Governo de Turcos e Caicos.

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. COMMUNITY LEGISLATION
- II. NATIONAL CASE-LAW
- III. COMMUNITY CASE-LAW
- IV. OTHER INFORMATION

I. COMMUNITY LEGISLATION

COUNCIL DIRECTIVE 2010/88/EU OF 7 DECEMBER 2010

This Directive, published in the OJEU (L 326) of 10.12.2010, amends Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate, maintaining the current 15% rate in force since 1 January 2006, until 31 December 2015.

The setting of a minimum standard VAT rate aims to prevent a growing divergence in the standard VAT rates applied by the Member States, which could lead to structural imbalances in the European Union and distortions of competition in some sectors of activity.

II. NATIONAL CASE LAW

SOUTH CENTRAL ADMINISTRATIVE COURT JUDGMENT OF 23 NOVEMBER 2010, CASE No 03869/10 Corporate Income Tax – Provisions for doubtful debts

In this judgment, the *Court* held that the establishment of a provision for doubtful debts – *i.e.*, the establishment, by a company, of a fund intended to cover amounts receivable in the ordinary course of business may be considered as doubtful of recovery at the end of the accounting year and are recorded as such in the accounts – cannot be put off to a year following the one in which the debt falls within the scope of any of the paragraphs of Article 36(1) of the Corporate Income Tax Code ("*CIRC*"), even if that debt also fulfils the requirements of that same Article in that following year.

In substance, the *Court* sustained that, since the establishment of the provision is a cost of the accounting period and it is mandatory for tax purposes, leaving the choice of when to set it up to the discretion of taxpayers would mean to consent the manipulation of the year's results.

Moreover, the *Court* observes that the debts to be taken into account in the calculation of the provision are only those relating to the ordinary activity of the company, a concept that, although not defined by the law, has been understood by the Tax Administration, for the purposes of Industrial Tax, as including the debit balances of clients and suppliers in the balance sheet as at 31 December of each year.

SUPREME ADMINISTRATIVE COURT JUDGMENT OF 24 NOVEMBER 2010, CASE No 0384/10 International Jurisdiction

This judgment relates to an appeal lodged by the Treasury against a judgment of the Administrative and Tax Court of Viseu that upheld an opposition brought by the German Tax Administration against a tax foreclosure proceeding for the recovery of tax debts started by the Tax Office of Vagos.

In particular, the Treasury claimed that the court had no jurisdiction, considering that the opposition to the recovery of the amount in question should be heard by the courts of the State where the applicant authority is located, in this case, Germany.

The *Supreme Administrative Court* disagreed with the view of the Treasury, considering that, pursuant to Article 65(1)(a) of the *Código de Processo Civil* (Civil Procedural Code), applicable by force of Article 2(e) of the *Código de Procedimento e de Processo Tributário* ("CPPT") (Tax Procedural Code) and in accordance with Article 27(3) of Decree-Law No 296/2003 of 21 November and with Article 12(3) of Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976, the Administrative and Tax Court has international jurisdiction to hear the opposition brought against the tax foreclosure proceeding pending before the relevant Tax Office in accordance with the mutual assistance system between Member States of the European Community on the recovery of debts generated by tax.

SOUTH CENTRAL ADMINISTRATIVE COURT
JUDGMENT OF 30 NOVEMBER 2010, CASE NO 04261/10
Protective Orders

In connection with tax litigation, the regime of protective orders in favour of the taxpayer (or other persons having tax obligations) is expressly provided for in Article 147(6) of the *Código de Procedimento e de Processo Tributário* ("CPPT") (Tax Procedural Code), from which, in addition to the procedural aspects, a main idea can be derived that the applicant of a protective order must rely on and prove the "*well founded fear of irreparable damage*" that may be caused by the action of the Tax Administration.

In this judgment, the *Court* held that even if this provision cannot be overlooked, the same is, however, incomplete and needs to be supplemented by the use of similar and approximate legal situations, adapted as required, such as those of administrative litigation and of civil procedural law.

In particular, the *Court* refers to Article 120 of the *Código de Processo nos Tribunais Administrativos* ("CPTA") (Procedural Law in Administrative Courts), paragraph 1(b) and paragraph 2 of which set out the following three requirements, all of which are to be fulfilled for a protective order to be granted (for example the suspension of effects of an administrative act):

- vi) *Periculum in mora*;
- vii) *Fumus boni iuris*; and
- viii) Verification that, considering the public and private interests involved, the damages that would arise from the granting of the measure do not exceed those that would arise from its dismissal.

As for the *periculum in mora*, the *Court* observes that the purpose of this requirement is to avoid the "risk of an ineffective judgment", that is, to remove the risk of being impossible to restore legality if the measure is dismissed and the main action is upheld, on the one hand, and to eliminate the risk of the protection to be granted by the judgment in the main action being delayed, which could happen if the interests violated are not easily recovered and/or in case of long-lasting damages that, at the end of the day, cannot be fully compensated, on the other hand.

The *Court* observes the similarity between the rationale for this requirement – the *periculum in mora* – and the above mentioned requirement that, in order to be granted protective orders, taxpayers should rely on and prove the "*well founded*

fear of irreparable damage” being caused by the action the Tax Administration intends to take, observing that since requirement is expressly provided for in the tax legislation, it is necessary to take into account that as a rule, the interests protected in this field are of a financial nature and that therefore, for a damage/harm to be irreparable, the same cannot be assessed or quantified in terms of money.

For that reason, the *Court* considered that in the concrete situation of the appeal to which this judgment relates – concerning the application of a protective order for the suspension of effects of an administrative act of assessment of a fee imposed to the applicant for the issue of a favourable environmental impact statement –, in spite of the fact that the amounts involved are very significant, the harm that the applicant could possibly sustain as a result of the assessment of an illegal fee then annulled in court, the same still related to strictly financial interests and were therefore capable of being assessed or quantified in the form of money; consequently, legality could always be restored, if necessary, at the end of the main cause, if not in another way, at least through the payment of an amount expressing that harm and therefore dismissed the application.

III. COMMUNITY CASE LAW

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION

JUDGMENT OF 18 NOVEMBER 2010, CASE C-84/09

Intra-community acquisition of a new sailing boat – Relevant point in time for determining whether a means of transport is new for the purposes of taxation thereof

This judgment is the result of a reference for a preliminary ruling to the Court of Justice (“ECJ”) concerning the interpretation of Articles 2, 20, first paragraph, and 138(1) of the Council VAT Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 [*Sixth Directive – recast version*], submitted in the context of proceedings between a private individual and the Swedish Tax Administration relating to the application of value added tax in Sweden to the acquisition of a new sailing boat in another Member State.

Specifically, the individual, a Swedish resident, intended to acquire in the United Kingdom a newly manufactured sailing boat exceeding 7.5 metres. With that purpose in mind, he requested a preliminary tax decision to know if the acquisition would be taxed in Sweden if, after delivery, the boat:

- i) Was used for recreational purposes in the United Kingdom – Member State of supply – for a period of three to five months, sailing for more than 100 hours; or
- ii) Was transported out of the United Kingdom for similar use in another Member State.

In both cases, the boat would be sailed to Sweden after being used as referred above.

Considering the Swedish Tax Administration reply, according to which the said acquisition should be regarded as a delivery in Sweden for which the individual should pay VAT in that Member State, and its own point of view, that the envisaged acquisition should be taxed as a supply effected in the United Kingdom, the individual appealed against that preliminary decision to the *Regeringsrätten* (the Swedish Supreme Administrative Court), which decided to stay the proceedings and to refer to the Court of Justice for a preliminary ruling.

In short, the national court asked:

- i) Whether the first paragraph of Article 20 and Article 138(1) of the Sixth Directive recast version is to be interpreted as meaning that the classification of a transaction as an intra-Community supply or acquisition is contingent on compliance with a requirement that the transport of the goods in question from the Member State of supply to the Member State of destination must be commenced or completed within a certain period of time;
- ii) Whether the fact that the matter involves a new means of transport which a private individual intends to use in a certain Member State is of any significance in that regard;
- iii) At which time the assessment must be made, in the case of an intra-Community acquisition, as to whether a means of transport is new.

To begin with, the Court of Justice observed that none of the provisions under consideration requires that the transport of the goods in question to the purchaser must be commenced or completed within any specific period of time in order for those provisions to be applicable and that to make such an imposition would, moreover, be contrary to the general scheme of those provisions, giving the purchasers the option of choosing the Member State where the acquisition would be taxed according to the most favourable rates and terms, depriving those Member States where the actual final consumption takes place of the tax revenue which is rightfully theirs, thus distorting competition.

In light of the above, the Court of Justice concluded that the first paragraph of Article 20 and Article 138(1) of Sixth Directive recast version should be interpreted as meaning that the classification of a transaction as an intra-Community supply or acquisition cannot be made contingent on the observance of a specific time period during which the transport of the goods in question from the Member State of supply to the Member State of destination must be commenced or completed.

In the specific case of the acquisition of a new means of transport within the meaning of Article 2(1)(b)(ii) of the Sixth Directive recast version, the determination of the intra-Community nature of the transaction must be made through an overall assessment of all the objective circumstances and the purchaser's intentions, provided that it is supported by objective evidence which make it possible to identify the Member State in which the final use of the goods concerned is envisaged.

Finally, concerning the question of which is the point in time to determine whether a means of transport is new, the Court concluded that such an assessment must be made at the time of supply of the goods in question and not at the time of arrival of those goods in the Member State of destination. The Court also observed that that interpretation is not affected by the fact that, under Article 40 of the Sixth Directive recast version, the place of an intra-Community acquisition of goods is deemed to be the place where dispatch or transport of the goods to the person acquiring them ends, since that provision has no bearing on the determination of whether a means of transport is new, as its sole purpose relates to the attribution of authority to tax on the intra-Community acquisition to the Member State of destination.

JUDGMENT OF 2 DECEMBER 2010, CASE C-276/09**Additional charges invoiced where certain methods of payment are used for mobile telephone services – Existence of two separate supplies of services or of a single supply**

This judgment concerns the interpretation of Article 13-B(d), numbers 1 and 3 of the Council VAT Directive 77/388/EEC of 17 May 1997 (“*Sixth Directive*”) [which corresponds to article 135 (1)(b) and (d) of the Sixth Directive – recast version] which provides for exemption from VAT, in particular, for the negotiation of credit and for transactions concerning payments and transfers.

The dispute concerns the treatment as regards VAT of charges invoiced by a company in the telecommunications sector to its customers when they choose certain methods by which to settle their monthly bills; the company contends that these charges are to be regarded as consideration for a payment handling service effected for consideration and that the same are therefore exempt from VAT under Article 13 B (d) of the Sixth Directive.

To analyze the question, the Court of Justice referred to previous community case law from which follows that, despite the fact that in accordance with Article 2 of the Sixth Directive every transaction must normally be regarded as distinct and independent, a transaction which comprises a single supply from an economic point of view should not be artificially split and, in certain circumstances, several formally distinct services must be considered to be a single transaction when they are not independent. Transactions are independent in cases where one or more elements are to be regarded as constituting the principle service, whilst one or more elements are to be regarded as ancillary services, *i.e.*, a supply that does not constitute for customers an aim in itself, but a means of better enjoying the principal service supplied.

In light of the above, the Court of Justice considered that, from the customer’s point of view, the supply of payment handling services must be regarded for VAT purposes, as being ancillary to the principal supply and has no autonomous interest *vis-à-vis* the principal telecommunications services supplied, and therefore the same is not exempt from VAT under Article 13 B (d) of the Sixth Directive.

Given the above, the ECJ ruled that *«For the purposes of collecting value added tax, the additional charges invoiced by a provider of telecommunications services to its customers, where the latter pay for those services not by Direct Debit or by Bankers’ Automated Clearing System transfer but by credit card, debit card, cheque or cash over the counter at a bank or authorized payment agent acting on behalf of that service provider, do not constitute consideration for a supply of services distinct and independent from the principal supply of services consisting in the supply of telecommunications services»*.

JUDGMENT OF 7 DECEMBER 2010, CASE C-285/09**Refusal to grant an exemption from VAT on intra-community supplies of goods – Vendor’s active participation in the fraud – Powers of the Member States in connection with the prevention of tax evasion and avoidance**

In this judgment, delivered in connection with a reference for a preliminary ruling, the Court of Justice was requested to rule on Article 28-C(a) of Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1997, on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (“*Sixth Directive*”), which exempts from value added tax (“VAT”) intra-community acquisitions of goods for consideration by a taxable

person acting as such or by a non-taxable person where the vendor is a taxable person acting as such.

In short, the national court asked whether that provision must be interpreted as meaning that exemption from VAT must be refused to an intra-Community supply where, having the supply of good actually taken place in another Member State, the supplier, at the time of that supply, concealed in the invoice the identity of the true purchaser in order to enable the latter to evade payment of the VAT payable on the corresponding intra-Community acquisition.

The Court of Justice held that, since the presentation of false invoices or false declarations and any other manipulation of evidence is liable to prevent the correct collection of the tax and to compromise the proper functioning of the common system of VAT, and since the refusal of exemption has a deterrent effect in those situations, EU law do not prevent Member States from treating the issuing of irregular invoices as amounting to tax evasion and from refusing to grant the exemption in such cases.

JUDGMENT OF 9 DECEMBER 2010, CASE C-31/10

Special scheme for travel agents and tour operators – Sale of opera tickets without the provision of supplementary services

The question raised in the present reference for a preliminary ruling was whether the special scheme for travel agents provided for in Article 26 of the Sixth Directive [currently corresponding to articles 306 to 310 of the Sixth Directive – recast version] – according to which the taxable amount of the services supplied by travel agents is the difference between the total amount to be paid by travelers, exclusive of VAT, and the actual cost sustained by the travel agent for supplies and services provided by other taxable persons where these transactions are for the direct benefit of the traveler – applies to the sale by a travel agent of opera tickets in isolation, without the provision of additional services.

The Court of Justice considered that the special scheme for travel agents would not apply to the situation under consideration for two reasons:

- iii) Firstly, the Court considers that, in accordance with the wording of Article 26 of the Sixth Directive, the service provided by a travel agent must relate to a journey in order to come under the special scheme therein provided for;
- iv) Secondly, the Court of Justice observes that, since the framework of Article 26 of the Sixth Directive introduces an exception to the general rules on the taxable amount provided for in that Directive, the same must only be applied to the extent necessary to achieve its objective, which, in the view of the Court of Justice is to adapt the common rules on place of taxation, taxable amount and deduction of input tax, to the specific nature of the activity of travel agents – consisting, as a rule, in a multiplicity of services to be rendered inside and outside the State where the travel agent has established its business or has a fixed establishment.

Moreover, the Court of Justice observes that applying the special scheme to the activity in question would distort competition, since the same activity would be taxed differently, according to whether or not the trader is a travel agent.

JUDGMENT OF 16 DECEMBER 2010, CASE C-430/09**Successive supplies of the same goods giving rise to a single intra-Community dispatch or transport – Exemption of supplies of the same goods dispatched or transported within the European Union**

In this judgment, the Court of Justice was requested to clarify whether, when goods are subject of two successive supplies between two taxable persons acting as such, but of a single intra-Community transport, that transport should be ascribed to the first or second supply for the purposes of the application of the value added tax (“VAT”) exemption foreseen in first subparagraph of Article 28C(A)(a) of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, as amended by Council Directive 96/95/EC of 20 December 1996 (“Sixth Directive”).

The Court of Justice considered that the answer to the above mentioned query depends on an overall assessment of all the specific circumstances in order to determine which supply fulfils all the conditions relating to an intra-Community supply. In particular, the Court of Justice specified three circumstances which must be verified for that purpose:

- i) Whether the right to dispose of the goods as owner has been transferred to the person acquiring the goods;
- ii) Whether the supplier establishes that those goods have been dispatched or transported to another member State;
- iii) Whether, as a result of that dispatch or transport, they have physically left the territory of the Member State of supply.

Regarding the first circumstance, the Court of Justice reiterated that the intermediary acquiring the goods can only transfer the right to dispose of the goods as owner to the second person acquiring the goods if it has previously been transferred to him by the first vendor. Additionally, the Court referred that in a situation where the person acquiring the goods obtains the right to dispose of them as owner in the Member State of supply and undertakes to transport them to the Member State of destination, account must be taken, as far as possible and provided that they are supported by objective evidence, the purchaser’s intentions at the time of the acquisition.

As regards the second circumstance, the Court observed that, even if it is incumbent as a rule on the supplier to establish that the goods have been dispatched or transported to another Member State and if that the evidence that the supplier might submit to the Tax Authorities depends essentially on information that he receives for that purpose from the person acquiring the goods, it is legitimate to require that the supplier act in good faith and take every reasonable measure in his power to ensure that the transaction that he effects does not lead to his participation in tax fraud. Moreover, the Court referred that the fact of the transport being effected by the owner of the goods or on his behalf might none the less play a role in the decision of whether to ascribe that transport to the first or second supply, except in cases where the transport is effected by or on behalf of the person who participates in both transactions.

The Court finally observed that in circumstances such as those at issue in the main proceedings, in which the first person acquiring the goods, having obtained the right to dispose of them as owner in the Member State of the first supply, expresses his intention to transport those goods to another Member State and presents his VAT identification number attributed by that other State, the intra-Community transport should be ascribed to the first supply, on condition that the

right to dispose of the goods as owner has been transferred to the second person acquiring the goods in the Member State of destination of the intra-Community transport.

JUDGMENT OF 16 DECEMBER 2010, CASE C-270/09

VAT – Sixth Directive 77/388/EEC – Exemptions – Article 13(B)(b) – Letting of immovable property – Sale of contractual rights convertible into usage rights for timeshare holiday accommodation

The dispute in the main proceedings concerns, on one hand, the proper classification, for the purposes of liability to VAT, of the supply of certain services made by McDonald Resorts Ltd. in the course of its timeshare usage rights business and, on the other hand, with the determination of the place of supply of those services.

More precisely, the ECJ was asked the following questions: «*Where McDonald Resorts Ltd., in accordance with the provisions of the Constitution of the Club and the contracts associated therewith, makes supplies of contractual rights ("Points Rights") which entitle the purchaser to points redeemable annually for the occupation and use of timeshare accommodation in MRL's resorts, is that supply to be characterized as (i) the leasing or letting of immovable property within the meaning of Article 13B(b) of the Sixth VAT Directive, or (ii) as membership of a club, or, (ii) in some other manner?*».

In regard to the place of supply of those services, the Court was further asked whether «*[...] these "services [are] connected with immovable property" within the meaning of Article 9(2)(a) of the Sixth VAT Directive?*». If the answer to this question is to be affirmative, «*[...] in circumstances where members of the Club may exercise their contractual rights by occupying timeshare accommodation in more than one Member State, and it is not known at the time of supply which accommodation will be so occupied, how is the place of supply to be determined?*».

In this respect, the Court has ruled as follows:

«*1. Supplies of services effected by an operator such as the applicant in the main proceedings under a scheme such as the 'Options Scheme' at issue in the main proceedings must be classified at the time when the customer participating in such a scheme converts the rights he initially acquired into a service offered by that operator. Where those rights are converted into hotel accommodation or into a right to temporarily use a property, those supplies are supplies of services connected with immovable property within the meaning of Article 9(2)(a) of Sixth Council Directive [...] which are performed at the place where the hotel or that property is situated. 2. Under a scheme such as the 'Options Scheme' at issue in the main proceedings, when the customer converts the rights he initially acquired into a right to temporarily use a property, the supply of services concerned constitutes the letting of immovable property within the meaning of Article 13B(b) of Sixth Directive [...] (now Article 135(1)(l) of Council Directive 2006/112/EC of 28 December 2006). However, that provision does not prevent Member States from excluding that supply from exemption.*»

JUDGMENT OF 22 DECEMBER 2010, CASE C-103/09

Sixth VAT Directive – Concept of 'abusive practice' – Leasing transactions effected by a group of undertakings to spread the payment of non-deductible VAT

The ECJ has released its judgment in the *Weald Leasing* case concerning a leasing arrangement between unconnected parties. In response to the questions asked, the Court found that the adoption of leasing structures to defer VAT is not in itself

abusive provided that the terms of those transactions are on arm's length terms and that the involvement of an intermediate third party does not preclude the application of the provisions of the VAT Directive.

The *Churchill VAT group* predominantly carries on exempt insurance activities, recovering about 1 (one) percent of its input VAT. In order to improve cash-flow and defer the moment at which the full input VAT cost arose, it entered into certain leasing arrangements. Weald Leasing ("WL"), a company in the *Churchill VAT group*, purchased goods for use by other *Churchill* entities which were also in the same VAT group and had VAT deduction constraints.

WL leased those goods to a third party company called *Suas* (whose normal activity consists in supplying consultancy services), which in turn leased them back to Churchill at a small profit. *Suas* was owned and run by an unconnected third party. To enhance the cash-flow VAT saving, the lease term for the goods spanned a longer period than would normally be available in the open market. On the basis that *Suas* was not 'connected' to *Churchill* the arrangements prevented the UK Tax Authorities from issuing an *Open Market Value Direction* for the lease rentals.

The UK Tax Authorities found that although the supplies were economic transactions, the whole arrangement was abusive.

In considering whether the arrangements resulted in an accrual of a tax advantage which was contrary to the Sixth Directive, the ECJ found that a business is free to choose whether to purchase or lease an asset. The court confirmed that, notwithstanding the fact that WL's stated essential aim was to obtain the cash-flow VAT advantage, this was insufficient to conclude the arrangements were abusive.

The act of leasing does not in itself result in a business paying less or deducting more VAT than it is entitled and does not constitute a tax advantage which would be contrary to the purpose of the relevant provisions in the Sixth Directive, provided that the means of doing so was not artificial – the Court said. In terms of defining artificial the ruling made reference to the need for the contractual terms, particularly those concerned with the setting of the level of rentals, to correspond to arm's length terms.

Although WL argued that the principle of abuse only applies to tax advantages contrary to EU law and not to local domestic law, the ECJ held that the doctrine of abuse also applies to national provisions. The ECJ considered it was for the national court to determine whether the interposition of *Suas* in the arrangement produced a result contrary to the purpose of the provisions in Para1, Schedule 6 of the VAT Act 1994. In addition, the ECJ commented that it did not matter that the exempt trader did not engage in leasing transactions as part of its normal commercial operations (as it was the case of *Suas*).

In line with previous ECJ's case-law (*v.g.*, Halifax case), the Court also held that if an abusive practice is found to exist, the transactions should be redefined to reestablish the situation that would have prevailed in the absence of the transaction constituting an abusive practice. The application of the redefinition was left to the UK court to decide.

IV. OTHER INFORMATION

EUROPEAN COMMISSION

Green Paper on the future of VAT

COM(2010) 695 final, of 1 de December 2010

Based on the Green Paper on the future of VAT, the Commission launched a wide public consultation on how EU's VAT system can be strengthened and improved.

The aim of the Commission is to give all stakeholders a chance to express their thoughts and views on the problems that currently exist with regard to VAT and how these can be addressed.

The Commission will use the feedback from this consultation, which will be open until 31st May 2011, to decide the best approach in creating a more stable, robust and effective VAT system.

MINISTRY OF FINANCE AND PUBLIC ADMINISTRATION – MINISTER'S OFFICE

PRESS RELEASE OF 9 DECEMBER 2010

Through this Press Release, the Minister's Office announces the signature, on the 9 December 2010, of a Protocol on Mutual Assistance on Exchange of Information on Tax Matters between the Portuguese and the Brazilian Ministries of Finance.

This protocol aims to reinforce the mechanisms required for the exchange of information between tax authorities foreseen in the Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income signed between the two countries.

EUROPEAN COMMISSION

ANNOUNCEMENT IP/10/1700 OF 13 de DECEMBER 2010

On 1 January 2011, the Excise Movement and Control System ("EMCS"), a new computerised system for monitoring the movement of alcohol, tobacco and energy products within the EU, becomes fully operational, replacing the existing system based on paper forms, which will no longer be accepted for new movements.

This new system will benefit economic operators, by allowing a quicker fulfilment of the formalities connected to products subject to excise duties, and Member States, by improving monitoring and tools for tackling excise fraud.

MINISTRY OF FINANCE AND PUBLIC ADMINISTRATION – MINISTER'S OFFICE

PRESS RELEASE OF 21 DECEMBER 2010

Through this Press Release, the Minister's Office announces the signature, on the 21st December, of an Agreement on Exchange of Information on Tax Matters between the Portuguese State and the Government of Turcos and Caicos.

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.
