

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA



NEWSLETTER | FISCAL TAX

NEWSLETTER FISCAL | Novembro, 2012

I Legislação Nacional	2
II Instruções Administrativas	3
III Jurisprudência Europeia	12
IV Jurisprudência Nacional	14

NEWSLETTER TAX | November, 2012

I National Legislation	18
II Administrative Instructions	19
III European Case Law	28
IV National Case Law	30

NEWSLETTER FISCAL

I LEGISLAÇÃO NACIONAL

Ministérios das Finanças e da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território

Portaria n.º 368/2012, de 6 de Novembro

Estabelece os factores de correcção extraordinária das rendas para o ano de 2013.

Presidência do Conselho de Ministros e Ministérios das Finanças e da Economia e do Emprego - Gabinetes dos Ministros de Estado e das Finanças, Adjunto e dos Assuntos Parlamentares e da Economia e do Emprego

Despacho n.º 14388/2012, de 7 de Novembro

Fixa o valor da compensação pelos encargos de liquidação da contribuição para o audiovisual a reter pelas empresas distribuidoras e pelas empresas comercializadoras de electricidade, incluindo as de último recurso.

Conselho de Ministros

Comunicado do Conselho de Ministros, de 22 de Novembro

Aprova uma proposta de lei que estabelece o regime fiscal específico das sociedades desportivas.

Conselho de Ministros

Comunicado do Conselho de Ministros, de 22 de Novembro

No uso de uma autorização legislativa, aprova um diploma relativo alterações à legislação tributária, de modo a garantir o adequado funcionamento da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) no âmbito da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ministério das Finanças

Portaria n.º 382/2012, de 23 de Novembro

Segunda alteração à Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, que cria o ficheiro modelo de auditoria tributária prevista no n.º 8 do artigo 115.º do Código do IRC (SAFT-PT), com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro.

II INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 256, de 12 de Janeiro de 2010, publicada a 9 de Novembro de 2012

Taxas - Reabilitação urbana de zonas históricas

A questão colocada na presente Informação Vinculativa consistia em saber qual o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA") das empreitadas de reabilitação urbana, em especial, se há lugar à aplicação da taxa reduzida de IVA.

Neste contexto, a Administração Tributária afirma que, para que seja aplicável a taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, o imóvel a reabilitar tem de estar localizado numa área de reabilitação urbana legalmente titulada e circunscrita. A competência para a delimitação das áreas de reabilitação urbana em cada município é da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal.

A Administração Tributária refere ainda que basta a reunião dos requisitos previstos na verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA para que haja lugar à aplicação da taxa de 6%, sem que seja necessário que o empreiteiro ou o dono da obra encetem qualquer tipo de procedimento.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 581, de 10 de Maio de 2010, publicada a 12 de Novembro de 2012

Taxas - Gestão de resíduos de equipamentos eléctricos e electrónicos (REEE)

Na Informação Vinculativa em referência, a Administração Tributária pronuncia-se sobre o enquadramento em sede de IVA das operações de venda de equipamentos eléctricos e electrónicos ("EEE"), em particular qual a taxa aplicável à gestão de resíduos de EEE.

Após caracterizar a figura dos ecoreee, ecotaxas ou ecovalores como prestações financeiras devidas pelos produtores às entidades responsáveis pela gestão de resíduos dos EEE colocados no mercado, e, por consequência, como custos associados à venda e colocação no mercado destes produtos, a Administração Tributária pronuncia-se no sentido da aplicação da taxa normal do IVA, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA, sobre o valor global da factura (ou seja, a esta taxa está incluída no valor tributável dos equipamentos objecto de transmissão).

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 672, de 2 de Junho de 2010,

publicada a 12 de Novembro de 2012

Cessação de actividade

A questão colocada na presente Informação Vinculativa consistia na definição do conceito de esgotamento do activo da empresa como indicador da cessação da actividade do sujeito passivo de IVA, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, e especificamente sobre a admissibilidade de uma declaração de cessação de actividade no caso de a empresa ter ainda um imóvel no seu activo adquirido através de um contrato de *leasing* imobiliário.

Considera a Administração Tributária que a declaração de cessação de actividade poderá ser apresentada nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, por não se verificar a prática de actos relacionados com a actividade da empresa durante dois anos consecutivos, mas que a manutenção do referido imóvel no activo inviabiliza o recurso ao artigo 34.º, n.º 1, alínea b), do mesmo Código.

Mais nota a Administração Tributária que a cessação da posição contratual no referido contrato de *leasing* constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA e que a regularização da dedução de IVA relativa a este imóvel deverá observar as regras previstas pelo artigo 24.º, n.º 5, do Código do CIVA.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 702, de 16 de Junho de 2010, publicada a 12 de Novembro de 2012

Cartórios Notariais públicos e privados – Prestações de Serviços

Na presente Informação Vinculativa, a Administração Tributária pronuncia-se sobre a questão de saber se a emissão de certidão por um Cartório Notarial constitui uma prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA.

Com fundamento no conceito amplo de “prestação de serviços” consagrada no artigo 4.º, n.º 1, do Código do IVA, a Administração Tributária confirma que a emissão de uma certidão a título oneroso constitui uma prestação de serviços para este efeito.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 722, de 16 de Junho de 2010, publicada a 12 de Novembro de 2012

Operações Imobiliárias - Disponibilização de espaços e a prestações de serviços acessórios, numa oferta integrada de serviços

Na Informação Vinculativa em referência, a Administração Tributária pronuncia-se sobre a sujeição a IVA de um contrato de prestação de serviços, que inclui a disponibilização de espaço de escritório e lugar de estacionamento, bem como a cedência da utilização de

diversos equipamentos, tais como equipamento de ventilação e ar condicionado, de iluminação e ligação às redes de electricidade, de detecção de incêndios e de segurança electrónica, e serviços de limpeza e portaria, entre outros.

Com recurso ao entendimento passado nesta matéria e, bem assim, à jurisprudência europeia, a Administração Tributária entende que o contrato em análise não configura um contrato de locação de imóvel mas um contrato de cedência de espaço, dado que estabelece, para além da disponibilização do espaço de escritório, um conjunto de serviços indissociáveis dessa disponibilização.

Por consequência, o referido contrato deve entender-se como subsumível à figura da “prestação de serviços” consagrada no artigo 4.º, n.º 1, do Código do IVA, sujeito e não isento de IVA à taxa normal, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 1084, de 1 de Outubro de 2010, publicada a 12 de Novembro de 2012

Exigibilidade - Consignação – Matérias-primas destinadas à indústria

A questão colocada na presente Informação Vinculativa consistia no enquadramento em sede de IVA dos contratos de «*call-off-stock*» ou consignação industrial, isto é, de contratos de fornecimento de mercadorias que são colocados à disposição dos clientes nas respectivas instalações, permanecendo propriedade da consignante até à sua incorporação no processo produtivo dos clientes, em particular no que se refere às regras de exigibilidade e facturação previstas no Código do IVA.

Considera a Administração Tributária que tais contratos são equiparáveis a transmissões de bens à consignação, pelo que, por identidade de razões, serão de aplicar as regras previstas no artigo 3.º, n.º 3, alíneas c) e d) e do artigo 7.º, n.ºs 5 e 6, todos do Código do IVA, e, bem assim, no que concerne a emissão de facturas, do artigo 36.º do mesmo diploma.

No que se refere ao facto gerador de imposto, a Administração Tributária pronuncia-se no sentido da sua verificação aquando da incorporação no processo produtivo do cliente dos bens previamente colocados à disposição deste, devendo o consignante possuir um documento emitido pelo seu cliente do qual conste a data da incorporação da matéria-*prima*, bem como a referência à factura emitida aquando da entrega da mercadoria à consignação.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 1144, de 10 de Outubro de 2010, publicada a 12 de Novembro de 2012

Reembolsos de IVA - Sujeito passivo não residentes, registado para efeitos de IVA

Na Informação Vinculativa em referência, a Administração Tributária pronuncia-se sobre a modalidade que deve revestir o pedido de reembolso do IVA suportado nas importações de mercadorias provenientes de países terceiros, no caso de uma empresa belga não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, mas que nomeou um representante fiscal e se encontra registada para efeitos do IVA. Em particular, colocava-se a questão de saber em que Estado-Membro deve ser apresentado o pedido de reembolso.

Na sua resposta, a Administração Tributária, baseou-se, por um lado, no Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Estado-Membro de Reembolso, consagrado no Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, que transpõe a Directiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, e que permite a apresentação do pedido de reembolso no Estado-Membro de estabelecimento do sujeito passivo, e, por outro, no Regime de Reembolso Mensal ao abrigo do artigo 22.º do Código do IVA e no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho, que estabelece a apresentação do pedido de reembolso no Estado-Membro.

Considera a Administração Tributária que não estão verificados os pressupostos previstos no artigo 5.º, n.º 1, do Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Estado-Membro de Reembolso, em virtude de a empresa belga ter efectuado operações em Portugal (importações de bens e aquisições de prestações de serviços em território nacional e por empresas portuguesas), pelo que o pedido de reembolso do IVA suportado em Portugal não poderá ser apresentado na Bélgica.

Assim, estando a empresa registada para efeitos de IVA em Portugal e tendo nomeado representante fiscal, o pedido de reembolso do IVA deverá ser apresentado neste país na declaração periódica de IVA, nos termos do artigo 22.º do Código do IVA e demais legislação.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 1223, de 10 de Novembro de 2010, publicada a 12 de Novembro de 2012

Aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA a imóveis para revenda

Através da presente Informação Vinculativa a Administração Tributária veio clarificar o âmbito de aplicação da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, em particular no que respeita às empreitadas em imóveis adquiridos para revenda.

Em linha com o recentemente confirmado no Ofício-Circulado n.º 30.135 da Direcção de Serviços do IVA, de 26 de Setembro de 2012, considera a Administração Tributária que,

independentemente do fim inscrito na licença de utilização do imóvel (habitação ou outra), quando este se destinar a revenda não é aplicável a taxa reduzida de IVA nos serviços de reabilitação/remodelação do imóvel, ao abrigo da verba 2.27 da Lista I anexa ao Código do IVA, mas sim a taxa normal, ainda que após as obras o proprietário decida arrendar e não revender o imóvel.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 1209, de 12 de Novembro de 2010, publicada a 12 de Novembro

Consignação – Operações Intracomunitárias - *Reverse charge*

A questão colocada na presente Informação Vinculativa consistia na admissibilidade da aplicação do mecanismo de *reverse-charge* (considerar o destinatário dos bens ou das prestações de serviços como devedor do imposto), previsto no artigo 2.º, n.º 1, do Código do CIVA, nos casos de entrega de bens à consignação para venda.

Após explanar o enquadramento previsto pelo sistema comum do IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006) e pelo Código do CIVA, e referir a inexistência de um entendimento uniforme sobre esta temática, tanto ao nível europeu como nacional, a Administração Tributária considera que nestas situações não está verificada a razão de ser do mecanismo de *reverse-charge* («*o pressuposto de que o vendedor ou prestador não pratica nem vem a praticar operações no mercado interno com carácter de habitualidade, nem realizou previamente qualquer operação que reúna os pressupostos de incidência real que o obrigue a registo*»), uma vez que, por cada venda ao consumidor em Portugal, o consignante realiza uma operação tributável em território interno.

A Administração Tributária conclui assim pela inadmissibilidade do mecanismo de *reverse charge* por falta de fundamento legal e a consequente aplicação das obrigações de facturação e liquidação do imposto gerado por estas operações de venda de bens colocados à disposição em regime de consignação.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 8929/2011, de 1 de Outubro de 2012, publicada a 13 de Novembro de 2012

Regime de tributação em sede de IRS do ganho inerente à diferença entre o custo de aquisição e o valor de reembolso de obrigações adquiridas no mercado bolsista a uma cotação “abaixo do par”

A questão colocada na presente Informação Vinculativa consistia em saber qual o enquadramento em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) dos ganhos gerados em operações de reembolso de obrigações, em particular nos casos em que as obrigações foram emitidas com desconto em relação ao valor nominal, ou seja, “abaixo do par”.

Considera a Administração Tributária que os ganhos gerados por estas operações, ao resultarem de uma modalidade de aplicação de capitais e encontrando-se verificados os pressupostos constantes do artigo 5.º, n.º 1, do Código do IRS, constituem rendimentos de capitais, sendo, por consequência, enquadrados no artigo 5.º, n.º 2, alínea p).

O rendimento tributável é constituído pela diferença entre o montante do reembolso e o valor de aquisição das referidas obrigações, independentemente de outras considerações, tais como a emissão "abaixo do par".

Autoridade Tributária e Aduaneira

Direcção de Serviços de Relações Internacionais – Divisão de Administração

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 1686/2009, de 30 de Outubro de 2012, publicada a 13 de Novembro de 2012

Tributação de Software

Na presente Informação Vinculativa, a Administração Tributária pronuncia-se sobre o enquadramento e tributação dos pagamentos como contraprestação da distribuição (excluindo a adaptação e reprodução) de cópias de software.

Por referência à data da publicação da versão de 2008 do Modelo de Convenção da OCDE (17 de Julho de 2008), em relação a todas as Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal que sigam a referida Convenção Modelo e salvo disposições em contrário, Administração Tributária esclarece que tais pagamentos devem ser configurados como lucros empresariais, e não *royalties*, não estando sujeitos a retenção na fonte em Portugal quando inexistir um estabelecimento estável em território português.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Direcção de Serviços do IVA

Ofício n.º 30136, de 19 de Novembro

IVA - Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto - Novas regras de facturação.

Pelo Ofício em referência, a Direcção de Serviços do IVA vem esclarecer as dúvidas colocadas na sequência da transposição da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, e da Directiva n.º 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de Julho, referentes ao sistema comum do IVA, no que respeita ao lugar das prestações de serviços e às regras em matéria de facturação, pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto.

Assim, relativamente ao âmbito de aplicação das regras constantes dos artigos 29.º, 36.º e 40.º do Código do CIVA, a Administração Tributária esclarece que tais regras são

aplicáveis às facturas referentes a:

- Operações localizadas em território português – com excepção das transacções intracomunitárias em que é aplicado o mecanismo de *reverse charge* e o adquirente não procede à auto-facturação;
- Operações em que o fornecedor é um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional a partir do qual a operação é realizada e:
 - As operações se considerem localizadas noutro Estado-Membro e o devedor do imposto for o adquirente; ou
 - As operações se considerem localizadas fora do território da União Europeia.

No que concerne aos pressupostos da emissão da factura, e para além da eliminação da referência a “documento equivalente” e da interdição da emissão de outros documentos que não factura (ou a factura simplificada), clarifica-se que, embora, em regra, a obrigação de emissão de factura abranja toda e qualquer operação, independentemente da qualidade do adquirente, deste ser sujeito passivo de imposto e da sua solicitação, aplicar-se-ão as seguintes excepções:

- Dos sujeitos passivos que praticam em exclusivo operações isentas de IVA e apenas quando estas não confirmam direito à dedução;
- Das operações de prestação de serviços financeiros e de seguros isentas de IVA se o destinatário estiver estabelecido ou domiciliado na União Europeia e for um sujeito passivo de imposto;
- Dos sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial de Isenção, previsto nos artigos 53.º e seguintes do Código do IVA.

Quanto aos prazos de emissão, a novidade introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, consiste na explicitação que a factura deve ser emitida na data do recebimento nos casos em que este coincide com a data em que o imposto é devido e na introdução de um prazo até ao 15.º dia útil do mês seguinte àquele em que o imposto é devido para emissão da factura nos casos de prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis noutro Estado membro.

Relativamente aos elementos que devem constar da factura, refere a Administração Tributária a manutenção dos elementos já considerados obrigatórios de acordo com o artigo 36.º, n.º 5, do Código do CIVA, bem como a dispensa da menção do nome e número de identificação fiscal do adquirente não sujeito passivo de IVA nas transmissões de bens realizadas por retalhistas ou vendedores ambulantes quando o valor da factura seja inferior a EUR 1.000,00. No entanto, sempre que o adquirente não sujeito passivo de imposto o solicite, tais menções são obrigatórias.

Mais se refere que as menções “auto-facturação” e “IVA – autoliquidação”, passam a ser obrigatórias nos casos em que o adquirente se substitua ao fornecedor na emissão da factura ou a liquidação do imposto lhe compita, respectivamente. Revestem ainda carácter obrigatório outras menções específicas.

No que concerne o modo de processamento, as facturas podem ser processadas, quer por sistemas informáticos, caso em que as menções obrigatórias devem ser inseridas pelo sistema e este deve garantir a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade para auditoria (através da aposição de assinatura electrónica, sistema de intercâmbio electrónico de dados nas condições do "Acordo tipo EDI europeu" ou sistema de controlo de gestão), quer por pré-impressão em tipografias autorizadas.

Em substituição da emissão de talão de venda, agora vedada, passa a prever-se a emissão de uma factura simplificada, nos termos da nova redacção do artigo 40.º do Código do IVA, nos seguintes termos:

- Objecto: operações efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a adquirentes não sujeitos passivos e de valor igual ou inferior a EUR 1.000,00 e operações que, independentemente da qualidade do adquirente, não ultrapassem os EUR 100,00 e o imposto seja devido em território nacional;
- Menção obrigatória: "factura simplificada";
- Elementos obrigatórios:
 - Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor;
 - Quantidade e a denominação usual dos bens ou serviços;
 - Preço, líquido de imposto, a taxa ou as taxas aplicáveis e o montante do imposto devido ou, o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou as taxas aplicáveis;
 - Número de identificação fiscal do adquirente, quando este seja sujeito passivo do imposto ou, mesmo não o sendo, quando este o solicite.
- Processamento: idêntico às restantes facturas e, bem assim, outros meios electrónicos tais como máquinas registadoras, terminais electrónicos ou balanças electrónicas.

No que respeita à emissão de factura por outros meios, refere a Administração Tributária que esta obrigação pode ser cumprida com recurso à emissão de documentos, tais como o bilhete ou outro documento comprovativo do pagamento, quanto a prestações de serviços de transporte, de estacionamento, de portagens e de entradas em espectáculos, bem como, por registo de operações nas transmissões de bens através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de factura, estando ainda na disponibilidade do Ministro das Finanças a extensão destes meios a outros sujeitos passivos que forneçam a consumidores finais serviços uniformes, frequentes e de valor limitado.

Relativamente aos documentos rectificativos da factura, clarifica-se que, quando a rectificação resulte da alteração do valor tributável ou do imposto por qualquer motivo, deve ser emitida uma nota de crédito ou de débito, guia ou nota de devolução, que contenha os elementos legalmente exigidos numa factura, a referência à factura a rectificar e a indicação dos elementos alterados. A anulação da factura e emissão de uma nova factura apenas deverá ocorrer nos casos em que a rectificação se deve a outros motivos.

Finalmente, quanto ao direito à dedução previsto pelo artigo 19.º do Código do IVA, este apenas poderá ser afastado no caso de omissão de algum dos elementos considerados obrigatórios de acordo com os artigos 36.º e 40.º do Código do IVA. Mais se especifica que os documentos mencionados no artigo 40.º, n.º 5, do Código do IVA, tais como bilhetes de transporte ou ingresso e de registo de operações, ao não conterem tais menções, afastam o direito à dedução.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários

Ofício n.º 60.093, de 30 de Novembro

Cobrança coerciva de propinas devidas a instituições de ensino superior público – Intervenção da Autoridade Tributária e Aduaneira no processo de execução fiscal previsto no CPPT

Através do presente ofício a Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários vem esclarecer e uniformizar o seu entendimento relativamente à cobrança coerciva de propinas devidas a instituições de ensino superior público.

Como tal, por um lado, esclarece-se que apenas as quantias devidas a título de propinas - e não de quaisquer outras receitas - a instituições de ensino superior público constituem taxas, passíveis de serem coercivamente cobradas com recurso ao processo de execução fiscal, previsto no Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"). As propinas devidas a instituições de ensino superior privado, por não se subsumirem ao conceito de «taxas», uma vez que tais instituições não exercem funções públicas, não podem ser coercivamente cobradas através de um processo de execução fiscal.

Mais se clarifica que o processo de execução fiscal deverá correr junto do Serviço de Finanças da área do domicílio do devedor, tendo por título executivo a certidão de dívida emitida pela instituição credora que reúna os requisitos legais estabelecidos pelos artigos 162.º e 163.º do CPPT.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Informação vinculativa relativa ao Processo n.º 3806, de 7 de Novembro de 2012, publicada a 30 de Novembro de 2012

Circulação de produtos, sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC), em regime suspensivo com destino a um local de entrega directa

Na presente informação vinculativa colocava-se a questão de saber se, após a entrada em vigor do artigo 35.º do n.º 4, do Código dos Impostos Especiais de Consumo ("IEC"), a gasolina e gasóleo que saiam de um entreposto fiscal em regime suspensivo de IEC, para entrega directa num local que não é entreposto fiscal, designado pelo depositário

destinatário, beneficiam de isenção de IVA, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea b), n.º v), do Código do IVA.

Considera a Administração Tributária que a isenção prevista no referido artigo se relaciona com os bens e o seu regime de entreposto fiscal e não com a qualidade do adquirente ou o disposto no Código dos IEC.

Em consequência, a entrega de bens num local não autorizado, à luz do artigo 21.º do Código do IVA, importa que os bens entregues não sejam colocados em entreposto fiscal, pelo que não podem usufruir da isenção especificamente concebida para os bens que se destinam a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro.

III JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA

Tribunal de Justiça da União Europeia

Acórdão de 13 de Novembro de 2012 (Processo C-35/11)

Artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE – Distribuição de dividendos – Imposto sobre as sociedades – Prevenção da dupla tributação económica – Equivalência dos métodos de isenção e de imputação – Conceitos de “taxa de tributação” e de níveis de tributação diferentes’ – Dividendos provenientes de países terceiros

O processo em referência resulta de um pedido de decisão prejudicial que tem por objecto a interpretação dos artigos 49.º e 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), em particular a explicitação da aplicação do Acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Processo C-446/04).

São então colocadas cinco questões.

À primeira questão, relativa aos conceitos de “taxa de tributação” e “níveis de tributação diferentes”, utilizados na verificação da equivalência dos métodos de isenção (dividendos pagos por uma sociedade residente) e de imputação (dividendos pagos por uma sociedade não residente) como meios de evitar a tributação em cadeia dos dividendos, considera o Tribunal de Justiça da União Europeia que estes devem ser interpretados, respectivamente, como «*taxa de tributação nominal*» e «*níveis de tributação efectivos*», para que se possa avaliar se a taxa de tributação dos dividendos de origem estrangeira é idêntica à taxa de tributação dos dividendos de origem nacional e o crédito de imposto é, pelo menos, igual ao montante de imposto pago no Estado-Membro onde se localiza a sociedade não residente, até ao limite do imposto aplicado no Estado-Membro da beneficiária.

Quanto à segunda questão colocada, o Tribunal considera que um a legislação que permite a que uma sociedade residente deduzir ao montante que pagou a título de pagamento antecipado de imposto sobre as sociedades o imposto pago antecipadamente

por sociedade residente de que tenha recebido dividendos mas veda a dedução, na proporção do imposto sobre os lucros pagos noutra Estado-Membro, quando os seus dividendos provenham de uma sociedade residente nesse outro Estado-Membro, independentemente deste imposto ter sido suportado pela sociedade não residente ou por uma sua filial, viola os artigos 49.º e 63.º do TFUE.

Mais entende o Tribunal de Justiça da União Europeia que também é incompatível com as liberdades de estabelecimento e de circulação de capitais uma legislação que, embora isente de pagamento antecipado de imposto (e conceda crédito de imposto aos seus accionistas) a sociedade residente que receba dividendos de uma outra sociedade residente, obriga a mesma sociedade residente, caso opte pela recuperação do imposto antecipadamente pago, ao seu pagamento e só posterior reembolso e não conceda qualquer crédito de imposto aos seus accionistas, quando receba dividendos de uma sociedade não residente, e isto independentemente do pagamento antecipadamente do imposto ter sido suportado pela sociedade que recebe os dividendos ou pela sua sociedade-mãe num regime de tributação de grupos de sociedades.

Relativamente à terceira questão, por entender que a possibilidade de reembolso do imposto indevidamente cobrado é um corolário da tutela do direito da União Europeia que impede a cobrança de impostos contrários às liberdades fundamentais, o Tribunal pronuncia-se pela possibilidade da sociedade-mãe que suportou o pagamento antecipadamente do imposto cobrado de forma ilegal, intentar uma acção de reembolso do imposto indevidamente cobrado e não apenas uma acção de indemnização por danos e perdas, na medida em que o imposto suportado *«ultrapasse o imposto sobre as sociedades adicional que o Estado-Membro em causa podia legalmente cobrar para compensar a taxa de tributação nominal inferior a que estão sujeitos os lucros subjacentes aos dividendos de origem estrangeira relativamente à taxa de tributação nominal aplicável aos lucros da sociedade-mãe residente»*.

Em resposta à quarta questão, no que se refere à possibilidade de uma sociedade residente num Estado-Membro, detentora de uma participação apta a influenciar mas não controlar uma sociedade residente num país terceiro, poder invocar o artigo 63.º do TFUE para pôr em causa a legislação do seu Estado-Membro de residência que considere tratar de forma injustificadamente diferenciada os dividendos com origem nessa sociedade residente num país terceiro, o Tribunal de Justiça da União Europeia nota que tal invocação é admissível, dado que a liberdade de circulação de capitais veda igualmente medidas que restrinjam os movimentos de capitais de e para países terceiros, bem como o estabelecimento, investimentos e consequentemente pagamento de dividendos de origem num país terceiro.

Relativamente 5.ª questão e à possibilidade de a sociedade residente poder imputar o excedente do imposto antecipadamente pago às suas filiais residentes mas não às suas sociedades não residentes, o Tribunal considera que tal legislação apenas será violadora do direito da União Europeia no caso das sociedades filiais não residentes serem

tributadas sobre os seus lucros no Estado-Membro da sociedade-mãe, mas não se forem tributadas no seu Estado-Membro de residência.

Tribunal de Justiça da União Europeia

Acórdão de 15 de Novembro de 2012 (processo C-532/11)

Directiva 77/388/CEE – IVA – Isenções – Artigo 13.º, B, alínea b) – Locação de bens imóveis – Barco-casa sem sistema de propulsão, imobilizado de forma permanente na margem de um rio – Locação do barco-casa, incluindo o pontão, o terreno e o plano de água correspondentes – Afectação exclusiva à exploração permanente de um restaurante-disco – Prestação unitária

No âmbito do presente reenvio prejudicial, foi o Tribunal de Justiça da União Europeia chamado a pronunciar-se quanto à interpretação do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (“Sexta Directiva IVA”), relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Em particular colocava-se a questão de saber se um barco-casa deve ser considerado um bem imóvel e a sua locação como uma locação de imóvel, ou, pelo contrário, deve ser considerado um veículo.

Considera o Tribunal que, atendendo às características de imobilidade do barco-casa (tais como ausência de motor ou mecanismo de propulsão, a ligação às redes de água, electricidade e esgotos, endereço postal e linha telefónica ou a impossibilidade de ser deslocado sem considerável esforço e despesa), bem como a utilização do mesmo como restaurante-disco nos últimos 30 anos e a vontade das partes, o barco-casa, o espaço fluvial e o pontão correspondentes, devem ser considerados em conjunto como um bem imóvel (e não um veículo de transporte), pelo que, a sua locação se subsume ao conceito de locação de bens imóveis, para efeitos da isenção de IVA prevista pelo artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva IVA, e não deve distinguir-se a locação do barco-casa da locação dos seus espaço e pontão.

IV JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 24 de Outubro de 2012

(Processo n.º 01042/12)

Neste aresto, o Supremo Tribunal Administrativo foi chamado a pronunciar-se sobre a legalidade de uma garantia constituída pelo órgão de execução fiscal, por sua iniciativa e sem consentimento do Executado, no âmbito de um processo de execução fiscal.

O Colectivo reafirma a hierarquia entre a Lei Geral Tributária (“LGT”) e o CPPT, à luz da qual o órgão de execução fiscal apenas pode recorrer à constituição de um penhor ou

hipoteca legal como forma garantia, nos termos do artigo 195.º do CPPT, isto é, independentemente da vontade do Executado, nos casos em que tal demonstre ser necessário para assegurar a cobrança dos créditos em causa no processo de execução fiscal, como decorre do artigo 50.º da LGT, não bastando que tal constituição se mostre recomendável com vista à prossecução desse fim.

Conclui o Supremo Tribunal Administrativo que tal requisito de necessidade não está preenchido nos casos em que, tendo o Executado voluntariamente prestado garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal e não estando finda a apreciação da idoneidade da garantia oferecida, o órgão de execução fiscal constitui um penhor de créditos tributários, violando-se desta forma o princípio da boa fé já, a legitimar-se o procedimento da Administração Tributária, esta poderia então escolher arbitrariamente o momento de apreciação da garantia oferecida e, até à decisão, praticar os actos que tivesse por pertinentes num processo de execução fiscal que não está suspenso.

Supremo Tribunal Administrativo
Acórdão de 24 de Outubro de 2012
(Processo n.º 0528/12)

No presente Acórdão colocava-se a questão de saber se os custos com a constituição de garantia prestada com vista à suspensão do processo de execução fiscal constituem danos indemnizáveis de acordo com o regime de indemnização em caso de prestação de garantia indevida, previsto no artigo 171.º do CPPT, e, em caso de resposta afirmativa, quais desses custos seriam passíveis de inclusão na indemnização.

Considera o Supremo Tribunal Administrativo, atendendo a que a garantia prestada consistia numa hipoteca voluntária, que esta garantia não deve ser tida como equivalente a uma garantia bancária, para efeitos dos artigos 53.º, n.º 3, da LGT e 171.º do CPPT, uma vez que não acarreta os mesmos custos de constituição e manutenção ao longo do processo de execução fiscal.

O Colectivo nota que os custos incorridos pela constituição e registo de hipoteca voluntária, e, bem assim, os restantes danos que o Executado tenha (eventualmente) suportado, podem constituir fundamento de um pedido indemnizatório autónomo.

Supremo Tribunal Administrativo
Acórdão de 24 de Outubro de 2012
(Processo n.º 0355/12)

No âmbito dos presentes autos, o Supremo Tribunal Administrativo foi chamado a pronunciar-se sobre a interpretação do privilégio mobiliário geral do Estado e autarquias locais para garantia dos créditos tributários por impostos indirectos (no caso, crédito de IVA), previsto no artigo 736.º, n.º 1, 1.ª parte, do Código Civil.

No entender o Tribunal, e apoiando-se em jurisprudência anterior, não existe uma limitação temporal ao referido privilégio creditório, sendo, no entanto, indispensável a verificação do preenchimento dos pressupostos que permitem o reconhecimento do privilégio mobiliário geral por cada um dos créditos de IVA em causa.

Supremo Tribunal Administrativo
Acórdão de 31 de Outubro de 2012
(Processo n.º 01158/11)

No processo em referência, foi o Supremo Tribunal Administrativo instado a clarificar que indemnizações estão sujeitas e excluídas de tributação em sede de IVA, em particular no que se refere às indemnizações devidas pelas seguradoras aos locatários em caso de acidente e às indemnizações pagas pelos locatários às seguradoras a título de rendas vencidas e correspondentes juros, no âmbito de uma locação financeira.

O Colectivo, atendendo ao critério que resulta da conjugação dos artigos 1.º, n.º1, 4.º, n.º1 e 16.º, n.º 6, alínea a), do Código do IVA, à luz do qual apenas constituem operações tributáveis as indemnizações que correspondam à transmissão de bens ou prestação de serviços, isto é, que resultem de uma actividade económica, excluindo as indemnizações devidas por lesão, bem como, à qualificação do contrato de locação financeira como um contrato de prestação de serviços, considera as indemnizações devidas em caso de acidente como operações excluídas de tributação em sede de IVA, ao passo que as indemnizações pagas a título de rendas vencidas e juros constituem contrapartidas de uma prestação de serviços, e, como tal, operações tributáveis em sede de IVA.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 30 de Outubro de 2012
(Processo n.º 05352/12)

Neste aresto, foi o Tribunal Central Administrativo Sul chamado a pronunciar-se sobre a violação da liberdade de circulação de capitais pela legislação portuguesa relativa a retenção na fonte de dividendos que distingue o tratamento fiscal destes rendimentos consoante a entidade beneficiária seja residente em território nacional (para os quais prevê a isenção de retenção na fonte ou a dedução do montante de imposto na determinação do lucro tributável) ou noutro Estado-Membro (estabelecendo a retenção na fonte a título definitivo).

O Colectivo, recordando a suspensão da instância dos presentes autos, em virtude da semelhança entre os dois processos, com vista a aguardar a pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito do Acórdão *Secilpar* (processo C-199/10), aplica a referida jurisprudência a este caso e conclui que a legislação portuguesa viola a liberdade

de circulação de capitais, sendo que tal restrição que não é ultrapassada, na parte não coberta, pela existência de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha.

CONTACTOS

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA & ASSOCIADOS, RL

Sociedade de Advogados de Responsabilidade Limitada

LISBOA

Praça Marquês de Pombal, 2 (e 1-8º) | 1250-160 Lisboa | Portugal

Tel. (351) 21 355 3800 | Fax (351) 21 353 2362

lisboa@cuatrecasasgoncalvespereira.com | www.cuatrecasasgoncalvespereira.com

PORTO

Avenida da Boavista, 3265-7º | 4100-137 Porto | Portugal

Tel. (351) 22 616 6920 | Fax (351) 22 616 6949

porto@cuatrecasasgoncalvespereira.com | www.cuatrecasasgoncalvespereira.com

O 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. Caso pretenda deixar de receber esta Newsletter, por favor envie um e-mail para o endereço lisboa@cuatrecasasgoncalvespereira.com.

NEWSLETTER FISCAL

I NATIONAL LEGISLATION

Ministry of Finance and Ministry of Agriculture, Sea, Environment and Spatial Planning

Ordinance No. 368/2012 of 6 November

Setting out the extraordinary rent correction factors for 2013.

Presidency of the Council of Ministers, Ministry of Finance and Ministry of Economy and Employment – Offices of the Minister of State and Finance, Assistant Minister and Minister of Parliamentary Affairs and Minister of Economy and Employment

Decree No. 14388/2012 of 7 November

Establishing the value of the compensation for liquidation charges payable for the audiovisual tax to be withheld by distributor companies and electricity marketing companies, including last resource companies.

Council of Ministers

Announcement of the Council of Ministers, of 22 November

Approval of a legislative proposal setting out the law laying down the specific framework of sports clubs.

Council of Ministers

Announcement of the Council of Ministers, of 22 November

Approving, in the use of the legislative powers, legislation concerning amendments to the tax legislation, in order to ensure the suitable operation of *Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC)* in the scope of *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Tax and Customs Authority).

Ministry of Finance

Ordinance No. 382/2012 of 23 November

Amending for the second time Ordinance No. 321-A/2007, of 26 March, which established the standard file of tax audit provided for in Article 115(8) of Corporate Income ("IRC") Tax Code (SAFT-PT), as amended by Decree-Law No. 238/2006 of 20 December.

II ADMINISTRATIVE INSTRUCTIONS

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 256 of 12 January 2010, published on 9 November 2012

Rates – Urban regeneration of historical areas

The question raised in this Binding Information concerned the legal setting, for Value Added Tax (“VAT”) purposes, of urban regeneration works, specifically whether the reduced VAT rate would apply.

The Tax Administration states that the application of the VAT reduced tax provided for in item 2.23 of List I attached to the VAT Code, in conjunction with Article 18(1)(a) of the VAT Code, is subject to the condition of the property to be worked on being located in a legally certificated and circumscribed urban regeneration area. The Municipal Assembly, on proposal of the Council, is competent for outlining each council’s area.

Furthermore, the Tax Administration refers that the fulfilment of the requirements set out in item 2.23 of List I attached to the VAT Code is enough to cause the application of the 6% rate without the contractor or the owner having to initiate any procedure.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 581 of 10 May 2010, published on 12 November 2012

Rates – Treatment of electrical and electronic equipment waste (WEEE)

In the Binding information in question, the Tax Administration gave its opinion on the legal setting, for VAT purposes, of electrical and electronic equipment (EEE) sale operations, in particular, on the rate applicable to the treatment of EEE waste.

After characterising the EcoREEE, environmental taxes or visible fees as financial contributions payable by manufacturers to the organisations in charge for treating the waste of the EEE placed on the market, and, therefore, as costs associated to the sale and placing of those products on the market, the Tax Administration states that, in accordance with Article 18(1)(c) of the VAT Code, the normal VAT rate is applied on the value of the invoice as the EcoREEE is included in the taxable amount of the equipments.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 672, of 2 June 2010, published on 12 November 2012

End of activity

The question raised in this Binding Information concerned the definition of the concept of

“*exhaustion of the [company’s] assets*” as an indication of the end of the activity of the VAT taxable person, in accordance with Article 34(1)(b), of the VAT Code, and, specifically, concerning the admissibility of a statement of termination of the activity when the company still holds one item of real property in its assets, acquired under a real estate leasing contract.

The Tax Administration considers that the statement of termination of the activity may be submitted in accordance with Article 34(1)(a) of the VAT Code, as no acts relating to the activity of the company have been carried out for two consecutive years, but that the fact that the company retains the said property in its assets makes it impossible to apply article 34(1)(b) of the same Code.

The Tax Administration further notes that the assignment of the said real estate leasing contract amounts to a service agreement subject to VAT and that the settlement of the VAT deduction relating to this property should comply with the provisions set out in Article 24(5) of the VAT Code.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 702 of 16 June 2010, published on 12 November 2012

Public and private notaries – Service Agreements

In this Binding Information, the Tax Administration comments on the question of whether the issue of a certificate by a Notary is a provision of services subject to and not exempt from VAT.

Based on the broad concept of “provision of services” set forth in article 4(1) of the VAT Code, the Tax Administration confirms that the issue of a certificate against payment is a provision of services for such purposes.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 722 of 16 June 2010, published on 12 November 2012

Real Estate Transactions – Provision of areas and ancillary services; integrated offer of services

In the Binding Information referred to above, the Tax Administration comments on the application of VAT to a service agreement for the provision of office areas and parking space, as well as for granting the use of various equipment, such as ventilation and air conditioning equipment, lighting and connection to the electricity, fire detection and E-safety networks and cleaning and reception services, among others.

Based on past opinions on this matter as well as on European case law, the Tax Administration considers that the agreement under consideration is not a contract for the lease of a property but rather a contract for the provision of areas, as in addition to setting out the provision of office space, it provides for the supply of a set of services that are inseparable from that provision.

Consequently, the said agreement should be understood to fall within the category of “service agreement” established in Article 4(1) of the VAT Code, subject to and not exempt from VAT at the normal rate, in accordance with Article 18(1)(c) of the VAT Code.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 1084, of 1 October 2010, published on 12 November 2012

Chargeability – Consignment – Raw materials for industry

The question raised in this binding information was the applicability of VAT rules, in particular as regards chargeability and invoicing rules provided for in the VAT Code, to «*call-off-stock*» or industrial consignment contracts, that is, contracts for the supply of goods put at the disposal of clients at their facilities, which remain the property of the consignor until they are incorporated in the customer’s production process.

The Tax Administration considers that these contracts should be treated as transfer of goods on consignment, and therefore, for the same reason, subject to the provisions of Article 3(3)(c) and (d) and of Article 7(5) and (6) of the VAT Code and, with regard to invoices, the provisions of Article 36 of the same Code should apply.

According to the Tax Administration, the taxable fact arises upon the incorporation in the customer’s production process of the goods previously put at the customer’s disposal, for which purpose the consignor must hold a document issued by its customer showing the date on which such raw materials were incorporated, as well as indicating the invoice issued at the time the goods were delivered on consignment.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 1144 of 10 October 2010, published on 12 November 2012

VAT refunds – Non-resident taxable persons, registered for VAT purposes

In this Binding Information, the Tax Administration gives its opinion on the form of the application for the VAT refund, on grounds of imports of goods from third countries, in the case of a non-resident Belgian company without permanent establishment in Portugal, but which appointed a tax representative and which is registered for VAT

purposes. In particular, the question was raised of which Member State should the application for a refund be submitted to.

The reply of the Tax Administration is based, on the one hand, on the Framework of the VAT Refund to Taxable persons Not Established in the Member State of Refund, laid down in Decree-Law No. 186/2009 of 12 August, which transposed Council Directive No. 2008/9/EC of 12 February and which states that an application for refund can be submitted in the Member State of establishment of the taxable person, and, on the other hand, on the Monthly Refund Framework (*Regime de Reembolso Mensal*) in accordance with Article 22 of the VAT Code and on Legislative Order No. 18-A/2010, of 1 June, setting out that the application for refund should be submitted in the Member State where the taxable operations took place.

The Tax Administration considers that the pre-conditions set out in Article 5(1) of the Framework of the VAT Refund to Taxable persons Not Established in the Member State of Refund are not met, as the Belgian company carried out operations in Portugal (import of goods and purchase of services in the national territory by Portuguese companies), for which reason the application for refund of VAT paid in Portugal cannot be submitted in Belgium.

Thus, as the company is registered in Portugal for VAT purposes and since the same has appointed a tax representative, the application for a refund of VAT should be submitted in this country in the VAT return, in accordance with Article 22 of the VAT Code and other legislation.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 1223 of 10 November 2010, published on 12 November 2012

Application of Item 2.27 of List I attached to the VAT Code to real property for resale

Through this Binding Information the Tax Administration clarified the scope of application of item 2.27 of List I attached to the VAT Code, in particular, with regard to works carried out in real property acquired for resale.

In line with what was recently confirmed in Circular No. 30.135 of the VAT Services Directorate of 26 September 2012, the Tax Administration considers that, irrespective of the purpose appearing on the licence for use of the property (residential or other), where the latter is intended for resale, the reduced VAT rate is not applicable to regeneration/refurbishment services, in accordance with item 2.27 of List I attached to the VAT Code, rather the normal rate is applicable, even if after the works, the owner may decide to let rather than sell the property.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 1209 of 12 November 2010, published on 12 November 2012

Consignment – Intra-Community Transactions - *Reverse charge*

The question raised in this Binding Information consisted in the admissibility of the *reverse-charge* mechanism (consider the recipient of the goods or of the provision of services as the tax debtor), provided for in Article 2(1) of the VAT Code, in the cases of delivery of goods on consignment for sale.

After explaining the framework laid down in the common VAT system (Council Directive 2006/112/EC of 28 November of 2006) and in the VAT Code, and observing that there is no uniform understanding on this theme both at national and European level, the Tax Administration considers that in these situations the reason for the application of the *reverse-charge* mechanism («*pre-condition that the seller or the provider does not habitually carry out nor will carry out operations on the internal market, nor did they previously carry out any operation meeting the pre-conditions of tax incidence making registration mandatory*») does not arise, since, for each sale to consumers in Portugal, the consignor carries out a transaction taxable in the internal territory.

Accordingly, the Tax Administration concludes that it is not possible to apply the *reverse charge* mechanism due to the absence of legal basis and that the obligations to invoice and settle the tax generated by these operations of sale put at the disposal on consignment should be applied.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 8929/2011 of 1 October 2012, published on 13 November 2012

Taxation rules for personal income tax applicable to gains arising from the difference between the cost of acquisition and the redemption value of bonds purchased on the stock market “below par”

The question raised in this binding information was the legal framework applicable in terms of Personal Income Tax (“IRS”) to gains from operations of redemption of bonds, in particular in cases in which the bonds have been issued at a discount in relation to the nominal value, that is, “below par”.

The Tax Administration considers that gains from these operations, which result from a form of capital investments and provided the pre-conditions of Article 5(1) of the IRS Code are met, are considered as capital gains and, therefore, fall within the scope of Article 5(2)(p).

The taxable income is given by the difference between the amount of redemption and the purchase price of those bonds, irrespective of other factors, such as, the fact that the same were issued "below par".

Tax and Customs Authority

International Relations Services – Administration Division

**Binding Information concerning Case No. 1686/2009 of 30 October 2012,
published on 13 November 2012**

Taxation of Software

With this Binding Information, the Tax Administration gives its opinion on the legal and tax framework of payments made as consideration for the distribution (excluding adaptation and reproduction) of software copies.

By reference to the date of publication of the 2008 version of the ECD Model Convention (17 July 2008), in relation to all Double Taxation Conventions entered into in Portugal which follow the above mentioned Model Convention and unless otherwise provided, the Tax Administration clarifies that those payments should be seen as corporate profit rather than royalties, and that they are not subject to withholding in Portugal where if there is no permanent establishment in the Portuguese territory.

Tax and Customs Authority

VAT Services Directorate

Letter No. 30136, of 19 November

VAT - Decree-Law No. 197/2012 of 24 August – New invoicing rules

With the Letter above, the VAT Services Directorate clarifies the doubts raised following transposition of Council Directive No. 2008/8/EC of 12 February and of Council Directive No. 2010/45/UE of 13 July, on the common system of VAT, with regard to the place of supply of services, by Decree-Law No. 197/2012 of 24 August.

Thus, concerning the scope of application of the rules set out in Articles 29, 36 and 40 of the VAT Code, the Tax Administration clarifies that those rules apply to invoices relating to:

- Operations located in the Portuguese territory – with the exception of intra-community transactions to which the reverse charge mechanism is applied and the purchaser does not self-bill;
- Operations in which the supplier is a taxable person with registered office, permanent establishment or domicile in the national territory or from which the operation is carried out and:
 - The operations are regarded as located in another Member-State and the tax debtor is the purchaser; or

- The operations are regarded as located outside the territory of the European Union.

With regard to the pre-conditions of the issue of the invoice, and in addition to the elimination of the reference to “equivalent document” and of the prohibition to issue any document other than an invoice (or simplified invoice), it is clarified that, although, as a rule, the obligation to issue an invoice includes any operation whatsoever, irrespective of the capacity of the purchaser, of the purchaser being a taxable person and of the purchaser’s request, the following exceptions shall apply:

- Taxable persons exclusively carrying out VAT-exempt operations and only where these operations do not entitle to deduction;
- Operations of supply of financial and insurance VAT-exempt services where the recipient is established or has its domicile in the European Union and is a taxable subject;
- Taxable persons falling within the Special Exemption Scheme, provided for in Articles 53 *et seq.* of the VAT Code.

As regards issuance time periods, the novelty introduced by Decree-Law No. 197/2012 of 24 August, consists of the explanation that the invoice is to be issued on the date of receipt where the latter coincides with the date on which the tax becomes due and the establishment of a time limit of up to the 15th working day of the month following the one in which the tax becomes due to issue the invoice in the case of intra-community provisions of services taxable in another Member State.

With regard to the information that should appear in the invoice, the Tax Administration notes the maintenance of the information that was already mandatory in accordance with Article 36(5) of the VAT Code, as well as the exemption from the obligation to state the name and tax ID number of the purchaser that is not a VAT taxable person in the transfer of assets carried out by retailers or itinerant salesmen, where the value of the invoice is less than EUR 1,000.00. However, whenever the purchaser who is not a taxable person so requires, that information is mandatory.

Furthermore, it should be mentioned that the information “self-billing” and “VAT – self-assessment”, are now mandatory where the purchaser replaces the supplier in the issue of the invoice or the assessment of the tax, respectively. Other specific information is also mandatory.

With regard to the manner of processing, the invoices may be processed both electronically, in which case the mandatory information should be inserted by the system, and such system must guarantee the authenticity of the origin, integrity of the content and readability for audit’s purposes (through the affixing of the electronic signature, system of electronic exchange of data under the conditions of “European Model EDI Agreement” or management control system), and through pre-printing by authorised printing companies.

To replace the issue of a receipt, which is now prohibited, a simplified invoice is now required to be issued, in accordance with the new wording of Article 40 of the VAT Code, as follows:

- Object: operations carried out by retailers or itinerant sellers to purchasers that are not taxable persons of a value of EUR 1,000.00 or less and operations that, irrespective of the quality of the purchaser, do not exceed EUR 100.00 and the tax is payable in the national territory;
- Mandatory reference: "simplified invoice";
- Mandatory information:
 - Name or registered name and tax ID number of the supplier;
 - Amount and usual name of the goods or services;
 - Price, net of tax, the rate or rates applicable and the amount of the tax payable or the price including tax and the rate or rates applicable;
 - Tax ID number of the purchaser, where the latter is the taxable person or, even if the purchaser is not the taxable person, should the purchaser so require.
- Processing: identical to other invoices and to other electronic means such as cash registers, electronic terminals or scales.

As regards the issue of invoices by other, the Tax Administration observes that this obligation may be complied with by issuing documents, such as a ticket or other document evidencing the payment, as regards transport service, parking, tolls and admission to shows, as well as through the registration of transactions in the transfer of goods through vending machines that do not issue an invoice, it being for the Ministry of Finance to extend these means to other taxable persons that provide uniform and regular services of small value to end consumers.

As regards documents amending the invoice, it is clarified that, if the amendment is the result of the change of the taxable amount or of the tax for whatever reason, a credit or debit note, return slip or note, containing the information legally required in an invoice, reference to the invoice to be amended and stating the items modified. The cancellation of the invoice and issue of a new invoice will only take place where the amendment is due to other reasons.

Finally, as regards the right to deduction provided for in Article 19 of the VAT Code, this right may only be excluded in case of omission of any of the information considered mandatory in accordance with Articles 36 and 40 of the VAT Code. Moreover, considering that the documents referred to in Article 40(5) of the VAT Code, such as transport or admission tickets and of registration of transactions, do not contain those references, the right to deduction is excluded.

Tax and Customs Authority
Services Directorate for Management of Tax Credits
Letter no. 60.093, of 30 November

Enforcing payment of fees due to public universities – Tax and Customs Authority’s role in the tax collection proceedings provided for in CPPT

With this Letter, the Services Directorate for Management of Tax Credits clarifies its opinion on the enforceability of the payment of fees due to public universities.

On the one side, it clarifies that only the amounts due in respect of tuition fees- not any other revenues – of public universities are taxes whose payment is enforceable under a tax collection proceeding, as set forth in the *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (“CPPT”) (Tax Procedure Code). The tuition fees due to private universities, are not «taxes», as such institutions do not perform public functions, and, therefore, their payment cannot be enforced under a tax collection proceeding.

It further clarifies that the tax collection proceeding is initiated by the Tax Office in the debtor’s residence area and the enforceable title is a debt certificate issued by the creditor institution that meets the legal requirements established by Articles 162 and 163 of the CPPT.

Tax and Customs Authority

Binding Information concerning Case No. 3806 of 7 November 2012, published on 30 November 2012

Circulation of products subject to excise duty (IEC), in suspension arrangements traveling to a place of direct delivery

The question raised in this Binding Information consisted in determining if, after the entry into force of Article 35(4) of the Excise Code, gasoline and diesel leaving a tax warehouse in a suspensive arrangement to be delivered in a place, set out by the depositary consignee, that is not a tax warehouse, may qualify for a VAT exemption under Article 15(1)(b)(v) of the VAT Code.

The Tax Administration considers that the aforementioned exemption relates to the products and the tax warehousing arrangements and not to the buyer’s characteristics or the provisions of the Excise Code.

As a result, the delivery of goods at an unauthorized place under Article 21 the VAT Code imply that the delivered goods are not placed in a tax warehouse, so they cannot be exempt under a provision specifically designed for products intended to be placed at a tax warehouse.

III EUROPEAN CASE LAW

Court of Justice of the European Union

Judgment of 13 November 2012 (Case C-35/11)

Article 49 TFEU and 63 TFEU – Payment of dividends – Corporation tax – Prevention of economic double taxation – Equivalence of the exemption and imputation methods – Meaning of “tax rates” and of “different levels of taxation” – Dividends from third countries

The case above relates to a reference for a preliminary ruling concerning the interpretation of articles 49 and 63 of the Treaty on the Functioning of the European Union (“TFEU”), in particular the explanation of the application of the Judgment *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Case C-446/04).

Five questions were raised.

With regard to the first question, concerning the concepts of “tax rates” and “different levels of taxation”, used to verify the equivalence of methods of exemption (dividends paid by a resident company) and imputation (dividends paid by a non-resident company) as a means to prevent the imposition of a series of charges to tax on dividends, the Court of Justice of the European Union considered that these should be interpreted as, respectively, «*nominal tax rate*» and «*effective levels of taxation*», to assess whether the rate of taxation of foreign dividends is the same as the one applied to nationally-sourced dividends and the tax credit is, at least, equal to the amount of tax paid in the Member-State where the non-resident company is located, up to the limit of the tax charged in the Member-State of the beneficiary.

With regard to the second question, the court considered that legislation that allows a resident company to deduct from the amount of advance corporation tax the amount of that tax paid by a resident company from which the former received dividends, while prohibiting the deduction in the proportion of the income tax paid in another Member-State, where its dividends are received from a company resident in that other Member State, irrespective of this tax having been borne by the non-resident company or by a subsidiary of the same, breaches articles 49 and 63 of the TFEU.

Moreover, the Court of Justice of the European Union considered that legislation which, while exempting from advance corporation tax (and granting tax credit to its shareholders) a resident company that receives dividends from another resident company, obliges that resident company, when it receives dividends from a non-resident company and should it choose to recover the tax paid in advance, to pay such tax and recover it later and denies any tax credit to its shareholder, irrespective of the advance tax payment having been made by the company receiving the dividends or by its parent company in a taxation scheme of groups of companies, breaches the freedoms of establishment and of movement of capital.

With regard to the third question, considering that the possibility to recover tax unduly levied is a corollary of the protection of the right of the European Union which prevents levying taxes that are in conflict with the fundamental freedoms, the Court considered that the parent company which paid in advance unduly levied tax can bring an action to recover that unduly levied tax, and not just an action seeking compensation for damages, inasmuch as the tax borne «exceeds the additional corporation tax which the Member-State in question was entitled to levy in order to make up for the lower nominal rate of tax to which the profits underlying the foreign-sourced dividends were subject compared with the nominal rate of tax applicable to the profits of the resident parent company».

In reply to the fourth question, concerning the question of whether a company residing in a Member State, which has a shareholding in a company resident in a third country that gives it influence but not control over such company, has the possibility to rely on Article 63 of the TFEU to question the legislation of its Member State of residence on grounds that it treats differently, without justification, the dividends received from that company residing in a third country, the Court of Justice of the European Union observed that such possibility exists, since the freedom of movement of capital also prohibits measures restricting the movement of capitals to and from third countries, as well as the establishment, investments and consequently payment of dividends coming from a third parties.

With regard to the 5th question and to the possibility of the company allocating the excess tax paid in advance to its resident subsidiaries, but not to its non-resident subsidiaries, the Court considered that such legislation only breaches the law of the European Union if the non-resident subsidiary companies are taxed for their profits in the Member State of the parent company, but not if they are taxed in their Member State of residence.

Court of Justice of the European Union

Judgment of 15 November 2012 (Case C-532/11)

Directive 77/388/EEC – VAT – Exemptions – Article 13(B)(b) – Leasing or letting of immovable property – Houseboat, without a system of propulsion, permanently attached alongside a riverbank – Leasing of the houseboat, including the landing stage, the plot of land and the area of water contiguous therewith – Exclusive use for the permanent operation of a restaurant-discotheque – Single supply

In connection with this reference for a preliminary ruling, the Court of Justice of the European Union was requested to rule on the interpretation of Article 13(B)(b) of the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 (“Sixth VAT Directive”), on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes. In particular the question was raised of whether a houseboat constitutes immovable property and the

leasing thereof the leasing of immovable property, or if, on the contrary, it should be considered a vehicle.

The court considered that, given the characteristics of immobility of the houseboat (such as the absence of an engine or system of propulsion, the connection to the water, electricity and sewage network, postal address and telephone line or the impossibility of moving it without considerable effort and expense), as well as the fact that the same had been used as a discotheque/restaurant for the last 30 years and the intention of the parties, the houseboat, the river area and the corresponding landing stage, should be taken as a whole as immovable property (rather than a means of transport), for which reason, the leasing thereof falls within the concept of leasing or letting of immovable property for the purposes of exemption from VAT provided for in Article 13(B)(b) of the Sixth VAT Directive, without distinction between the leasing of the houseboat and the leasing of the surrounding area and landing stage.

IV NATIONAL CASE LAW

**Supreme Administrative Court
Judgment of 24 October 2012
(Case No. 01042/12)**

In this case, the Supreme Administrative Court was requested to rule on the lawfulness of a guarantee created by the tax enforcement body, on its initiative and without the consent of the debtor, in the scope of tax enforcement proceedings.

The panel of judges reaffirmed the hierarchy between the *Lei Geral Tributária* ("LGT") (General Tax Law) and the CPPT, in light of which the tax enforcement body can only create a pledge or legal mortgage as guarantee under Article 195 of the CPPT, that is, irrespective of the will of the judgment debtor, where it is necessary to make sure that the claims which are the subject of the tax enforcement proceedings are collected, as follows from Article 50 of the LGT, it not being enough that the creation of the guarantee is advisable for that purpose.

The Supreme Administrative Court concluded that this necessity requirement is not met in those cases in which, the judgment debtor having willingly provided a guarantee in order to stay the tax enforcement proceedings, the tax enforcement body creates a pledge over tax credits before the assessment of the suitability of such guarantee is concluded, thus breaching the principle of good faith; considering the action of the Tax Administration lawful would imply that the latter could arbitrarily choose the time of assessment of the guarantee provided and, until the decision is rendered, it could carry out any acts it saw fit in the scope of tax enforcement proceedings that have not been stayed.

**Supreme Administrative Court
Judgment of 24 October 2012
(Case No. 0528/12)**

This judgment concerned the question of whether the costs of creating a guarantee provided to stay tax enforcement proceedings are damages eligible for compensation in accordance with the rules on compensation in case of undue provision of guarantees, provided for in Article 171 of the *CPPT*, and, in the affirmative, which of those costs could be included in the compensation.

The Supreme Administrative Court considered that, as the guarantee provided was a voluntary mortgage, this guarantee should not be considered as the equivalent of a bank guarantee for the purposes of Articles 53(3) of the *LGT* and 171 of the *CPPT*, since it does not entail the same costs of creation and maintenance throughout the tax enforcement proceedings.

The panel of judges observed that the costs incurred with the creation and registration of a voluntary mortgage, as well as any other damages the judgment debtor may (possibly) have had to bear, may constitute grounds for an autonomous claim for compensation.

**Supreme Administrative Court
Judgment of 24 October 2012
(Case No. 0355/12)**

In these proceedings, the Supreme Administrative Court was requested to rule on the interpretation of the prior general ranking claim (*privilégio mobiliário geral*) of the State and local governments to guarantee tax credits from indirect taxes (in this case, VAT credit), provided for in Article 736(1)(1st part) of the Civil Code.

Based on previous case law, the Court considers that such preferential claims have no time limit, it being indispensable that the pre-conditions of recognition of the preferential claim are met in respect to each of the VAT credits in question.

**Supreme Administrative Court
Judgment of 31 October 2012
(Case No. 01158/11)**

In the case in question, the Supreme Administrative Court was requested to clarify which compensations are subject to and which are exempt from VAT, in particular with regard to compensations payable by insurance companies to lessees in case of accident and to compensations paid by lessees to insurance companies as rents fallen due and interest thereon, under a financial lease agreement.

The panel of judges, taking into account the criterion arising from Article 1(1) in conjunction with Articles 4(1) and 16(6)(a) of the VAT Code, according to which only compensations corresponding to the transfer of assets or the provision of services, that is, arising from an economic activity, are taxable transactions, excluding compensations payable for injury, as well as the qualification of financial lease agreements as service agreements, considered that compensations due in case of accident are transactions not subject to VAT, while compensations paid as rents fallen due and interest thereof are consideration for the provision of services, and, as such, transactions subject to VAT.

**South Central Administrative Court
Judgment of 30 October 2012
(Case No. 05352/12)**

In this judgment, the South Central Administrative Court was requested to rule on the breach of the free movement of capital by Portuguese legislation concerning withholding of dividends, which treats this income differently depending on whether the beneficiary resides in the national territory (in which case it provides for the exemption from withholding tax or the deduction of the tax for the purpose of assessing the taxable profit) or in another Member State (for which it provides for final withholding at source).

Observing that this case had been stayed pending delivery of the judgment of the Court of Justice of the European Union in the case *Secilpar* (case C-199/10) because of the similarity between the two cases, the panel of judges applied the said judgment to this case, concluding that the Portuguese legislation had breached the free movement of capital and that such restriction was not overcome, for the part not covered, through the Double Taxation Convention between Portugal and Spain.

CONTACT

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA & ASSOCIADOS, RL

Sociedade de Advogados de Responsabilidade Limitada

LISBOA

Praça Marquês de Pombal, 2 (e 1-8º) | 1250-160 Lisboa | Portugal

Tel. (351) 21 355 3800 | Fax (351) 21 353 2362

lisboa@cuatrecasasgoncalvespereira.com | www.cuatrecasasgoncalvespereira.com

PORTO

Avenida da Boavista, 3265-7º | 4100-137 Porto | Portugal

Tel. (351) 22 616 6920 | Fax (351) 22 616 6949

porto@cuatrecasasgoncalvespereira.com | www.cuatrecasasgoncalvespereira.com

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. If you do not want to continue receiving this Newsletter, please send an e-mail to lisboa@cuatrecasasgoncalvespereira.com.
