

COORDENAÇÃO

Sérgio Vasques

CADERNOS

IVA 2014

Afonso Arnaldo

Alexandra Martins

Ana Pinelas Pinto

Catarina Belim

Conceição Fatela

Conceição Gamito

Francisco Geraldês Simões

Guilherme d'Oliveira Martins

Hugo Salgueirinho Maia

Inês Pinto Leite

Isabel Vieira dos Reis

Joana Maldonado Reis

João G. Gil Figueira

Leonardo Scolari

Mafalda Coelho Moreira

Mariana Gouveia de Oliveira

Mário Silva Costa

Marta Machado de Almeida

Miguel Durham Agrellos

Miguel Silva Pinto

Olívia Maurício

Paulo Mendonça

Paulo Pichel

Pedro Moreira

Raquel Franco

Raquel Montes Fernandes

Rita Chambel

Serena Cabrita Neto

Susana Claro

Tânia Carvalhais Pereira

Tiago Albuquerque Dias

Tiago Machado Graça

CADERNOS IVA 2014

Coordenação: Sérgio Vasques

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, n.ºs 76, 78 e 79

3000-167 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almedina.net · editora@almedina.net

DESIGN DE CAPA

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

DPS - DIGITAL PRINTING SERVICES, LDA

Maio, 2014

DEPÓSITO LEGAL

375934/14

Apesar do cuidado e rigor colocados na elaboração da presente obra, devem os diplomas legais dela constantes ser sempre objecto de confirmação com as publicações oficiais.

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infractor.



GRUPOALMEDINA

O IVA e os Preços de Transferência: Breves Notas Sobre o Regime Português

MARIANA GOUVEIA DE OLIVEIRA* & MÁRIO SILVA COSTA**

ÍNDICE: 1. Considerações preliminares: a Directiva do IVA¹ e um regime de preços de transferência em sede deste imposto; 1.1. A *ratio* do regime e seus antecedentes; 1.2. Âmbito da norma especial anti-abuso prevista no artigo 80.º da Directiva IVA e aplicação à luz do princípio europeu da proibição do abuso; 2. O regime doméstico de preços de transferência em IVA; 2.1. Considerações preliminares; 2.2. Âmbito subjectivo; 2.2.1. O conceito de relações especiais do CIRC; 2.2.2. Inclusão do empregado / empregador no âmbito subjectivo; 2.3. Determinação do «valor normal» das operações; 2.4. Aplicação em concreto do regime de preços de transferência em IVA; 3. Considerações finais.

* Assistente Convidada da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Lisboa. Advogada associada senior, *Miranda Correia Amendoeira & Associados* – Sociedade de Advogados – Lisboa.

** Advogado associado, *Cuatrecasas, Gonçalves Pereira* – Lisboa.

¹ Cfr. Directiva do Conselho 2006/112/CE, de 28 de Novembro (“Directiva IVA”). .

1. Considerações preliminares: A Directiva IVA e a criação de um regime de preços de transferência em sede deste imposto²

1.1. A ratio do regime e seus antecedentes

Poucos meses antes de a Directiva do Conselho 77/388/CE, de 17 de Maio, comumente designada como “*Sexta Directiva*”, ter sido substituída pela Directiva IVA, o sistema comum do IVA de génese Europeia não dispunha de um conjunto sistematizado e harmonizado de regras aplicáveis às operações entre «partes relacionadas», em especial no que respeita à determinação do valor tributável das operações por referência a critérios objectivos.

Por conseguinte, durante mais de 30 anos, no espaço da União Europeia o IVA foi sendo cobrado tendo por referência o designado «*valor subjectivo*» das operações, ou seja, tendo por base «[...] tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações»³. Em linha com o princípio da determinação do valor tributável por apelo ao critério subjectivo, o Tribunal de Justiça da União Europeia («TJUE») foi afirmando por diversas vezes que «[...] a matéria colectável na entrega de um produto ou na prestação de um serviço é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito. Esta contrapartida constitui, portanto, o *valor subjectivo*, isto é, realmente recebido, em cada caso concreto e não um valor calculado segundo critérios objectivos».⁴

² Sobre este tema, ver, por todos, ver A. COELHO MARTINS, O Regime de Preços de Transferência e o IVA (Almedina, 2009). Ver ainda M. LUCAS MAS in M. VAN HERKSEN et al., “Transfer Pricing and Customs Valuation”, (A. Bakker & B. Obuoforibo eds., IBFD 2009), Online Books IBFD, acedido em 27.03.2014; R. VAN DER PAARDT, Y. VAN DER TEMPEL in W. STUFFER et al., “Transfer Pricing and Business Restructurings (A. Bakkered., IBFD 2009), Online Books IBFD, acedido em 4.02.2014; e B. TERRA, J. KAJUS, “Introduction to European VAT (Recast)”, (IBFD 2014), Online Books IBFD, acedido em 11.02.2014

³ Ver artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, bem como o artigo 73.º da Directiva IVA.

⁴ Ver Acórdãos de TJUE nos processos C-154/80, *Cöoperatieve Aardappelenbewaarplaats*, [1981] Colect. 445; C-230/87, *Naturally Yours*, [1988] Colect. 6365; C-33/93, *Empire Stores*, [1993], Colect. I-2329; C-126/88, *Boots Company*, Colect., p. I-1235. Realces nossos.

Apesar de a Sexta Directiva não conter disposições concretas que permitissem, em certas situações, determinar o valor tributável das operações sujeitas a IVA segundo um critério «*objectivo*», a verdade é que antes do seu início de vigência vários Estados-Membros da União Europeia haviam já criado normas internas que, relativamente a operações especificamente tipificadas⁵, legitimavam o apuramento da base tributável em sede de IVA de forma objectiva.

Ademais, mercê da proliferação no espaço da União de diversos esquemas e práticas de evasão e elisão fiscal e com o propósito exclusivo de combater práticas abusivas entre partes relacionadas, vários Estados Membros foram lançando mão do mecanismo instituído pelo artigo 27.º da Sexta Directiva⁶, mediante o qual solicitaram autorização para implementar a nível doméstico medidas especiais em matéria de *preços de transferência*, derrogando o princípio da determinação do valor tributável segundo critérios «*subjectivos*». Neste contexto, o Conselho permitiu a França, à Alemanha⁷, ao Reino Unido⁸, a Chipre⁹, à Holanda¹⁰, à Lituânia¹¹ e a Espanha¹² derrogações ao regime geral do IVA como forma de combate a alguns fenómenos concretos de evasão e elisão fiscal em matéria de IVA.

Assim, em face do largo número de derrogações que haviam sido concedidas aos Estados Membros até ao final de 2004 e perspectivando-se no horizonte a possibilidade de tal número continuar a aumentar por força do alargamento Comunitário ocorrido nesse ano, a Comissão veio apresen-

⁵ Por exemplo, a França, relativamente às transmissões de edifícios, a Bélgica relativamente à transmissão de veículos automóveis, de edifícios e quanto à prestação de serviços de construção civil.

⁶ Correspondente ao actual artigo 395.º da Directiva IVA.

⁷ Decisão não publicada.

⁸ Ver, a título de exemplo, a Decisão do Conselho n.º 2004/736/CE, de 21 de Outubro de 2004, publicada no Jornal Oficial L325.

⁹ Ver a Decisão do Conselho n.º 2005/259/CE, de 14 de Março de 2005, publicada no Jornal Oficial L78.

¹⁰ Ver a Decisão do Conselho n.º 2006/181/CE, de 27 de Fevereiro de 2006, publicada no Jornal Oficial L65.

¹¹ Ver a Decisão do Conselho n.º 2006/389/CE, de 15 de Maio de 2006, publicada no Jornal Oficial L150.

¹² Ver a Decisão do Conselho n.º 2006/387/CE, de 15 de Maio de 2006, publicada no Jornal Oficial L150, autorizando o Reino de Espanha a aplicar uma medida em derrogação do artigo 11.º e do artigo 28.º-E da Sexta Directiva.

tar uma proposta de alteração à Sexta Directiva, visando dotá-la de um quadro normativo integrado e harmonizado que possibilitasse aos Estados-Membros um conjunto harmonizado de regras destinadas ao combate aos fenómenos de fraude e à evasão fiscal no âmbito de operações entre partes relacionadas.¹³ De facto, como bem refere a Comissão «[...] os Estados-Membros vêem-se cada vez mais confrontados com esquemas artificiais – que frequentemente envolvem uma série de operações – montados unicamente com o objectivo de obter vantagens a nível do IVA, quer mediante uma redução do IVA final quer de um aumento do IVA recuperado. Embora o carácter artificial da cadeia de operações seja geralmente evidente, é muito difícil lutar contra essas fraudes de uma forma eficaz ou rapidamente do ponto de vista jurídico, nomeadamente pelo facto de as medidas de retaliação ou uma acção em justiça exigirem bastante tempo. Entretanto, a experiência de alguns Estados-Membros revelou que os mecanismos de evasão fiscal são frequentemente estudados por especialistas e que os mais eficazes são posteriormente comercializados sob a forma de produto junto das empresas. Por conseguinte, é legítimo levantar a questão de saber se uma abordagem caso a caso para resolver problemas que são claramente comuns a mais de um Estado-Membro continua a ser adequada»¹⁴.

Enfatizando a desejável aplicação uniforme, no território da União Europeia, de mecanismos comuns de combate às práticas abusivas em matéria de IVA justificadas pelas relações especiais entre os intervenientes das operações, a Comissão salientou ainda que «Sempre que os Estados-Membros pretendem alterar a legislação nacional no domínio do IVA tendo em vista tornar mecanismos de evasão fiscal, coloca-se a questão da compatibilidade das medidas propostas com a regulamentação comunitária, designadamente com a Sexta Directiva IVA. No domínio da evasão fiscal, em especial, os mecanismos para reduzir artificialmente o IVA são instituídos depois de uma análise cuidadosa da redacção exacta das disposições nacio-

¹³ Ver a Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações, COM(2005) 89.final (doravante “Proposta de Directiva”).

¹⁴ Cfr. Proposta de Directiva, pág. 2-3.

nais em matéria de IVA e da Sexta Directiva IVA. Os princípios do sistema comum do IVA estabelecidos na Sexta Directiva IVA parecem prioritariamente concebidos para operações reais. Na própria Sexta Directiva IVA, existem muito poucas disposições, se é que alguma, que tratam dos casos em que os sujeitos passivos tentam torpear os princípios estabelecidos. Só o artigo 27.º, acima mencionado, prevê uma base jurídica que permite que o Conselho, com base num pedido apresentado a título individual por um Estado-Membro, autorize a aplicação de medidas especiais que derroguem às regras normais. Todavia, trata-se de um procedimento algo difícil», pelo que, conclui a Comissão, «[...] os mecanismos específicos conhecidos poderiam ser combatidos mais eficazmente através de uma alteração da directiva que constituísse uma alternativa viável permanente ao tratamento habitualmente concedido, sempre que haja elementos de prova da existência de actividades fraudulentas ou de evasão fiscal»¹⁵.

Assim, e neste particular, a Comissão veio propor a criação de um regime especial anti-abusivo em matéria de preços de transferência, o qual se consubstanciou numa proposta de alteração do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva, mediante o aditamento de três novos números, a saber:

«6. Sob reserva das consultas previstas no artigo 29.º, os Estados-Membros podem estabelecer que valor tributável de uma entrega de bens ou prestação de serviços seja o mesmo que o valor no mercado livre nos seguintes casos:

a) sempre que a contraprestação seja significativamente inferior ao valor no mercado livre e o destinatário da operação não tiver direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do disposto no artigo 17.º;

b) sempre que a contraprestação seja significativamente inferior ao valor no mercado livre e o fornecedor de bens ou prestador de serviços não tiver direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do disposto no artigo 17.º e a operação estiver sujeita a isenção ao abrigo do artigo 13.º;

c) sempre que a contraprestação seja significativamente superior ao valor no mercado livre e o fornecedor de bens ou prestador de serviços não tiver direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo do disposto no artigo 17.º. Esta faculdade só será exercida para prevenir a evasão e a frau-

¹⁵ Ver Proposta de Directiva, pág. 3.

de fiscais e se a contraprestação na qual o montante tributável se deveria basear tiver sido influenciada por laços familiares, organizacionais, de propriedade, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro. Para efeitos do presente parágrafo, os laços jurídicos abrangem as relações formais estabelecidas entre um empregador e um empregado.

7. A faculdade prevista no n.º 6 não é aplicável em nenhum dos seguintes casos:

a) sempre que o fornecedor ou prestador puder fornecer uma justificação comercial para a contraprestação cobrada pelos bens ou serviços;

b) sempre que puder ser demonstrado que a contraprestação cobrada seria idêntica no caso de uma pessoa sem nenhuns dos laços com o fornecedor ou prestador mencionados no segundo parágrafo do n.º 6.

8. Para efeitos da presente directiva, por “valor normal”, entende-se o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão, o adquirente ou destinatário dos mesmos no estágio de comercialização em que a operação se realiza teria de pagar, no momento em que a operação se realiza e em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no Estado-Membro de tributação da operação. Salvo se as condições do mercado o justificarem, o valor no mercado livre não será inferior ao custo suportado pelo fornecedor ou prestador para efectuar a operação»¹⁶.

De acordo com a Proposta de Directiva, caso os Estados-Membros optassem por implementar estas regras especiais de determinação do valor tributável das operações, a sua aplicação concreta deveria ser norteadada pelo princípio segundo o qual «[...] as autoridades fiscais não devem interferir na determinação do valor tributável de uma operação, mas apenas em determinadas circunstâncias específicas e, mesmo nesse caso, de forma alguma sistematicamente» ou, por outras palavras, o regime especial de determinação do valor tributável não poderá ser aplicado a «[...] operações habituais de rotina, mas apenas relativamente a um número muito reduzido de operações efectuadas no âmbito de determinadas categorias e em circunstâncias específicas».

¹⁶ Ver a Proposta de Directiva, pág. 16-17.

Por conseguinte, e segundo a Proposta de Directiva, haveria apenas lugar à redefinição do valor tributável das operações, quando:

- (i) Estivesse em causa um comportamento fraudulento ou elisivo susceptível de causar a diminuição de receita fiscal em IVA;
- (ii) Os intervenientes nas operações objecto deste regime especial deveriam ser consideradas «*partes relacionadas*», segundo os termos a definir pela legislação doméstica dos Estados-Membros;
- (iii) Seja demonstrado que o valor tributável, quando não-alinhado com o «*valor normal*», se ficou a dever à existência de relações especiais entre as partes;
- (iv) As operações objecto de correcção foram subavaliadas – *i.e.*, sempre que o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA; ou
- (v) As operações foram sobreavaliadas – *i.e.*, sempre que o operador não tenha direito a deduzir totalmente o IVA¹⁷; por último,
- (vi) A diferença entre o «*valor normal*» e o valor da operação for muito significativa ou se não se puder demonstrar que os bens ou serviços em causa podem ser obtidos pelo mesmo valor se as partes intervenientes não fossem «*partes relacionadas*».

Contudo, quando comparada com a Proposta de Directiva, a regulamentação que a este propósito veio a constar da versão final da Directiva que procedeu à introdução de um regime de «*preços de transferência*» na Sexta Directiva – a saber, a Directiva do Conselho 2006/69/CE, de 24 de Julho (doravante «*Directiva de Racionalização*») – permite concluir, pelo menos atento o seu teor literal, que as normas implementadas têm um âmbito de aplicação mais amplo. Com efeito, do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva, acaba ou por não constar:

- (i) A exigência de que o regime especial de determinação do valor tributável apenas seja aplicável se e quando se demonstre que os desvios no preço praticado em face do que seria «*valor normal*» não se ficaram a dever à existência de «*relações especiais*»;

¹⁷ Se o IVA não tiver sido cobrado, a correcção do valor tributável só seria permitida no caso de uma operação isenta ter sido subavaliada por um sujeito passivo parcialmente isento.

- (ii) A norma correspondente ao n.º 7 do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva, prevendo situações de justificação legal para a prática de um preço que não corresponda ao «*valor normal*»; e, finalmente,
- (iii) A exigência de que este regime especial apenas poderá ser aplicado nos casos em que a diferença entre o valor tributável praticado e o «*valor normal*» seja significativa.

Refira-se, ainda, que com a aprovação da Directiva IVA, o regime especial em apreço passou a estar previsto no artigo 72.º – definição de «*valor normal*» das operações¹⁸ – e no artigo 80.º – regime de preços de transferência em matéria de IVA¹⁹.

¹⁸ Para efeitos da Directiva IVA, por «valor normal» entende-se «o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão no momento dessa operação, o adquirente ou destinatário no mesmo estágio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no Estado-Membro em que a operação é tributável. Na falta de entrega de bens ou prestação de serviços similar, o valor normal é constituído: 1) No que respeita aos bens, por um montante não inferior ao preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, ao preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam; 2) No que respeita aos serviços, por um montante não inferior às despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços».

¹⁹ Este normactivo estatui que «1. A fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro, o valor tributável seja o valor normal, nos seguintes casos: a) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º; b) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.º a 171.º e dos artigos 173.º a 177.º e a operação esteja isenta ao abrigo dos artigos 132.º, 135.º, 136.º, 371.º, 375.º, 376.º, 377.º, 378.º, n.º 2, 379, n.º 2, e 380.º a 390b; c) Quando a contraprestação seja superior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º. Para efeitos do primeiro parágrafo, os laços jurídicos podem abranger as relações estabelecidas entre um empregador e um empregado ou a família deste ou quaisquer outras pessoas com ele estreitamente relacionadas. 2. Quando exerçam a faculdade prevista no n.º 1, os Estados-Membros podem especificar as categorias de fornecedores, prestadores, adquirentes ou destinatários às quais são aplicáveis as medidas. 3. Os Estados-Membros devem informar o Comité do IVA das medidas nacionais adoptadas em aplicação do n.º 1, na medida em que não se trate de medidas que tenham sido autorizadas pelo Conselho antes de 13 de Agosto de 2006 nos termos

1.2. *Âmbito da norma especial anti-abuso prevista no artigo 80.º da Directiva IVA e aplicação à luz do princípio europeu da proibição do abuso*

Não obstante a *Directiva de Racionalização* ter sido substituída pela Directiva IVA, o regime especial de determinação do valor tributável nas operações entre partes relacionadas aí constante não sofreu alterações.

A este propósito, gostaríamos de começar por salientar que apesar da versão final da *Directiva de Racionalização* ter procedido ao alargamento potencial do campo de aplicação deste regime especial de determinação do valor tributável em termos aparentemente não desejados pela Proposta de Directiva (designadamente pelo facto de não ter sido consagrada na versão final da *Directiva de Racionalização* uma norma com o conteúdo do n.º 7 do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva, tal como constante da Proposta de Directiva), entendemos que, na prática e à luz dos cânones interpretativos da Directiva IVA, a ausência de previsões normativas limitativas da aplicação deste regime não se revelará de capital importância.

Com efeito, e em linha com o entendimento do TJUE nesta matéria, «[...] O artigo 73.º da referida Directiva [*i.e.*, Directiva IVA] constitui a expressão de um princípio fundamental que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo», sendo certo que «Ao permitir considerar, em determinados casos, que o valor tributável seja o valor normal da operação, o artigo 80.º, n.º 1, da Directiva IVA institui *uma exceção à norma geral prevista no artigo 73.º desta Directiva*, que, enquanto tal, *deve ser interpretada em termos estritos*», nomeadamente no sentido de que apenas será aplicável quando se afigurar incontestável a existência de uma situação de evasão ou elisão fiscal»²⁰. Por conseguinte, é forçoso concluir que «[...] os requisitos de aplicação previstos no artigo 80.º, n.º 1, da Directiva IVA *são taxativos* e, portanto, uma legislação nacional não pode prever, com fundamento nesta disposição, que o valor tributável seja o valor normal da operação em casos

dos n.ºs 1 a 4 do artigo 27.º da Directiva 77/388/CEE e que continuem em vigor ao abrigo do n.º1 do presente artigo».

²⁰ Ver acórdão TJUE nos casos C-621-10, Balkan, e C-129/11, Provadinvest, parágrafos 44 a 48. Realces nossos.

diferentes dos enumerados na referida disposição, nomeadamente quando o prestador, o fornecedor ou o comprador tenha o direito de deduzir integralmente o IVA»²¹.

Por outro lado, sendo o artigo 80.º da Directiva IVA uma norma especial anti-abuso, parece-nos que na aplicação concreta da mesma não se deverá perder de vista a doutrina subjacente ao princípio europeu da proibição do abuso, em particular a resultante da decisão do TJUE no caso *Halifax*²². Em *Halifax* o TJUE vem confirmar que «o princípio de proibição de práticas abusivas se aplica igualmente no domínio do IVA»,²³ pelo que a existência de uma prática abusiva e consequente aplicação do princípio da proibição do abuso está dependente da verificação cumulativa de dois elementos (teste do abuso):

- *Elemento objectivo* (ou teleológico):²⁴ exige que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da *Sexta Directiva* e da legislação nacional que transponha essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma

²¹ Ver acórdão citado supra, parágrafo 51.

²² Ver acórdão do TJUE no processo C-419/02, [2006] Colect. I-1685. Para uma análise do temática relativa à jurisprudência do TJUE sobre o princípio europeu da proibição do abuso, ver, por todos, R. DE LA FERIA, M. SILVA COSTA, “O impacto de Ocean Finance no conceito de Abuso do Direito para efeitos de IVA”, (2013), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* 6(3), 321-347.

²³ Acórdão no processo C-255/02, [2006] Colect. I-1609, parágrafo 70.

²⁴ Vide, neste sentido, as conclusões do Advogado-Geral no processo C-255/02, parágrafo 88, onde este sustenta que o elemento objectivo do teste do abuso é, de facto, [...] um elemento teleológico, em função do qual a finalidade e os objectivos das normas comunitárias alegadamente abusadas são comparados com a finalidade e os resultados alcançados pela actividade em causa. Este segundo elemento é importante não só porque fornece um padrão em relação ao qual são apreciados a finalidade e os resultados da actividade em causa mas também porque proporciona uma salvaguarda para os casos em que o único objectivo da actividade pode ser diminuir a dívida fiscal, mas em que esse objectivo é, na realidade, o resultado de uma opção entre diferentes regimes fiscais que o legislador comunitário pretendeu deixar em aberto. Por isso, quando não exista contradição entre o reconhecimento do pedido apresentado pelo sujeito passivo e os fins e resultados prosseguidos pela disposição jurídica invocada, não pode ser declarado qualquer abuso». Para uma crítica às conclusões do Advogado-Geral Póiares Maduro no caso *Halifax*, ver P. BRENNAN, “Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro’s Opinion in *Halifax*” (2005) *International VAT Monitor* 4, 247-254.

vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições²⁵; e

- *Elemento subjectivo*: tem de resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal; a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais²⁶.

Assim, consideramos defensável que, à luz do teste do abuso, o regime especial de determinação do valor tributável em apreço não poderá ser aplicado sempre que (i) «o fornecedor ou prestador puder fornecer uma justificação comercial para a contraprestação cobrada pelos bens ou serviços» ou (ii) «puder ser demonstrado que a contraprestação cobrada seria idêntica no caso de uma pessoa sem nenhuns dos laços com o fornecedor ou prestador» – no fundo, nas situações constantes do n.º 7, do artigo 11.º, A, da Proposta de Directiva – na medida em que, nesses casos, também nenhum dos elementos do teste do abuso se poderiam considerar verificados. Em concreto, havendo «justificação comercial» válida para o preço praticado, não haverá qualquer *vantagem fiscal* que, em rigor, pudesse ser considerada como «contrária» ou «não permitida» pela Directiva IVA, sendo igualmente possível infirmar a alegação da existência de uma prática abusiva porquanto o preço praticado não visaria, de forma preponderante, a obtenção de uma vantagem fiscal. Por outro lado, na situação (ii) *supra*, a aplicação do regime especial de determinação do valor tributável seria desnecessária (ou de nenhum efeito) já que nesse caso se imporia a conclusão de que o preço praticado, sendo independente da existência ou não de «*relações especiais*» entre as partes, era, ele próprio, o «valor normal» da operação. Sendo assim, não haveria qualquer «prejuízo» ou «perda de receita fiscal», razão pela qual a aplicação de tal regime especial careceria de fundamento.

²⁵ Acórdão no processo C-255/02, [2006] Colect. I-1609, parágrafo 74.

²⁶ Ibidem, parágrafo 75.

2. O regime doméstico de preços de transferência em IVA

2.1. Considerações preliminares

Analisemos agora a norma introduzida no Código do IVA Português (doravante “CIVA”) pela Lei do Orçamento do Estado para 2012, a qual se encontra vertida nos números 4, 10, 11 e 12 do artigo 16.º do CIVA.

Ora, como é sabido, o valor tributável em sede de IVA é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, ou seja é, o valor que as partes atribuíram ao serviço ou ao bem transacionado. Na verdade, sendo o IVA um imposto geral sobre o consumo, a base de incidência deve corresponder ao valor efectivo do consumo e não a um outro valor.

De acordo com as regras em análise, o valor da contraprestação não será relevante nas transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos que tenham relações especiais com os respectivos adquirentes ou destinatários, independentemente de estes serem ou não sujeitos passivos, sempre que se verifique alguma das seguintes situações:

«a) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o adquirente ou destinatário não tenha direito a deduzir integralmente o imposto;

b) A contraprestação seja inferior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o imposto e a operação esteja isenta ao abrigo do artigo 9.º;c) A contraprestação seja superior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o IVA».

Nestes casos, o valor tributável é o *valor normal*, definido nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, a saber:

“a) O preço, aumentado dos elementos referidos no n.º 5, na medida em que nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário, no estágio de comercialização em que é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou

no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou o serviço ou um bem ou serviço similar;

b) Na falta de bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição do bem ou, na sua falta, ao preço de custo, reportados ao momento em que a transmissão de bens se realiza;

c) Na falta de serviço similar, o valor normal não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.”

Em termos gerais, resulta claro da norma em apreço que se pretende instituir um regime anti-abuso, aplicável apenas nos casos em que a base tributável possa ter uma influência efectiva no imposto final arrecadado.

Assim, no primeiro caso, pretende-se evitar que o imposto cobrado no estágio final do circuito do imposto (seja por o adquirente ser um consumidor final, seja por o adquirente ser um sujeito passivo sem direito integral à dedução) seja artificialmente manipulado para baixo.

Nas demais duas situações previstas, pretende-se evitar que, através da manipulação do preço, as partes consigam manipular o percentual de dedução num regime de *pro-rata*.²⁷

Desta forma, o legislador europeu, e consequentemente o legislador nacional, não pretendeu incluir – e bem, em nossa opinião – no âmbito de aplicação deste regime de “preços de transferência” as situações em que as partes pudessem manipular os preços para com isso obter maior eficiência na recuperação de créditos de IVA ou situações similares.

Com efeito, nas relações entre sujeitos passivos com direito à dedução, o IVA pretende-se neutro e quaisquer “manipulações” de preço que possam ter lugar têm, em princípio, como consequência, a perda, a final, de receita tributária. A título de exemplo, veja-se o caso de um sujeito passivo A, cronicamente credor de IVA, que inflaciona o preço praticado intragrupo, numa venda ao sujeito passivo B, para acelerar a recuperação do IVA deduzido. Num caso destes, o sujeito passivo A iria aumentar o IVA cobrado

²⁷ Por essa razão, em nossa opinião, este regime não deverá ser aplicado nos casos em que os sujeitos passivos se encontrem enquadrados no regime da afectação real, dado que nestes casos o direito à dedução do imposto não é influenciado pelo preço.

nos *outputs*, o que lhe iria permitir compensar o IVA suportado nos *inputs*. O sujeito passivo B iria, por sua vez, recuperar o IVA assim suportado, deduzindo-o ao IVA cobrado nos seus próprios *outputs*²⁸. Desta forma, ambos os operadores económicos iriam maximizar o valor do IVA deduzido, acelerando a recuperação do crédito de IVA por A e desta forma conseguindo uma vantagem financeira²⁹. Acontece, porém, que o IVA arrecadado pelo Estado a final é exactamente o mesmo. Acresce que, a dilação temporal que o sujeito passivo pretende evitar, é ela própria um dos entorses ao princípio da neutralidade do sistema IVA, contingência necessária da própria estrutura do imposto e da dificuldade de aplicação de forma generalizada do regime do IVA de caixa.

2.2. Incidência subjectiva:

No que concerne a definição do âmbito de aplicação subjectiva da norma, cabe chamar a atenção para dois aspectos que nos parecem especialmente relevantes: (i) o conceito de relações especiais do CIRC e (ii) a inclusão das relações entre empregador e empregado.

2.2.1. O conceito de relações especiais do CIRC

Para efeitos de definição do âmbito de aplicação subjectiva do regime de preços de transferência, o Estado Português optou por remeter para o conceito de *relações especiais*, definido no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, acrescentando ainda ao elenco, em linha com o estatuído na parte final do n.º 1, do artigo 80.º, da DIVA, as relações estabelecidas entre empregador e empregado, respectiva família ou qualquer pessoa estreitamente relacionada.

Ora, se é de louvar o intuito de harmonização com o âmbito de aplicação do regime de preços de transferência em sede de IRC, não podemos

²⁸ No fundo, o sujeito passivo B acaba por “reembolsar” o sujeito passivo A do IVA em causa, contra um título de crédito sobre o Estado, i.e., a factura.

²⁹ O sujeito passivo A iria igualmente evitar ou diminuir a probabilidade de uma inspecção fiscal, o que poderia ser muito relevante caso existissem contingências fiscais. Contudo, esse dado não pode ser relevante na análise da admissibilidade de uma norma anti-abuso, porquanto nesse cenário estaríamos já bastante para lá do mero abuso.

igualmente deixar de realçar que tal remissão não poderá operar, em nossa opinião, no que concerne à referência a entidades sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças³⁰.

Com efeito, a Directiva IVA remete para os Estados Membros a definição de “*laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos relevantes*”. A Directiva IVA é clara ao limitar o âmbito de aplicação subjectiva da norma anti-abuso aos casos em existam que “*laços*” entre as partes. Ora, o facto de uma das partes ser residente numa zona de baixa de tributação não releva a existência de qualquer relação /laço com a entidade residente³¹. Assim, a extensão da aplicação do regime de preços de transferência em IVA com base numa mera presunção do legislador de que a entidade residente numa zona de baixa tributação pode estar relacionada com a entidade residente, dispensando qualquer demonstração em concreto da existência de um laço redundaria no estabelecimento de uma presunção inilidível, proibida em matéria tributária pelo direito português³², e na aplicação de uma norma “*overkill*”, excluída pela jurisprudência do TJUE³³.

Assim, a aplicação do regime de preços de transferência com base unicamente na residência de uma das partes e independentemente da existência de laços efectivos entre as partes, redundaria numa manifesta violação do artigo 73.º da Directiva IVA, que estabelece como valor tributável a contrapartida efectiva, o valor subjectivamente fixado pelas partes, e não o valor objectivamente determinado por recursos a métodos indiciários, os quais apenas são admitidos nos casos expressamente previstos neste diploma. Ora, conforme o TJUE já teve a oportunidade de referir³⁴, o artigo 73.º da Directiva IVA tem efeito directo, podendo ser invocado pelos sujeitos passivos contra os Estados-Membros.

³⁰ Cfr. alínea h) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

³¹ Ainda que o legislador português tendencialmente parta desse pressuposto...

³² Ver artigo 73.º da Lei Geral Tributária.

³³ Ver, desde logo, acórdão do TJUE no processo C-126/10, Foggia, parágrafo 37, bem como demais jurisprudência aí citada.

³⁴ Ver, a este respeito, acórdão do TJUE no processo C-549/11, Orfey Balcária, parágrafos 50 a 54, bem como a jurisprudência aí citada.

2.2.2. *Inclusão do empregado / empregador no âmbito subjectivo*

Acresce ainda que o legislador português alargou o conceito de relações especiais adoptado pelo Código do IRC, incluído para efeitos de IVA, “as relações estabelecidas entre empregador e um empregado, a família deste ou qualquer pessoa com ele estreitamente conexas”.

Do estrito ponto de vista da igualdade fiscal, esta medida parece-nos inquestionavelmente justa. Os “empregados” são tipicamente consumidores finais, que deveriam suportar efectivamente o encargo do IVA, nos mesmo termos que os demais consumidores finais. Na verdade, a grande vantagem da atribuição deste tipo de retribuição em espécie, prende-se exactamente com as poupanças fiscais obtidas, quer em sede de IRS e Segurança Social³⁵, quer para efeitos de IVA³⁶.

Ora, os princípios da igualdade fiscal e da tributação segundo a capacidade contributiva exigem que as vantagens fiscais assim obtidas sejam eliminadas.

Contudo, não podemos deixar de questionar qual a verdadeira eficácia desta medida. Volvidos dois anos da entrada em vigor do regime de preços de transferência em sede de IVA, e tanto quanto nos é permitido saber, não há nota de que a norma esteja a ser efectivamente aplicada. E caso venha a ser, o seu campo de aplicação é tão extenso que o efeito adverso em mi-

³⁵ A latere, teoricamente, as poupanças em sede de IRS não deveriam ser tão extensas quanto na prática são, dado que o conceito de remuneração acessória adoptado pelo artigo 2.º do Código do IRS é muito amplo, abrangendo todo o tipo de vantagem patrimonial obtida, que se encontre conexcionada com a relação laboral subjacente. Acontece que, grande parte das vantagens patrimoniais atribuídas pelos empregadores aos trabalhadores (como seja o caso dos descontos na aquisição de bens comercializados pela própria empresa) não são computados no rendimento tributável.

³⁶ Basta pensar no seguinte exemplo: a funcionária de uma loja adquire roupa na mesma loja com 30% de desconto. Uma consumidora normal, para comprar bens no valor de €100 iria pagar €23 de IVA. Contudo, a funcionária, iria suportar apenas €16, dado que o valor tributável seria apenas €70. Significa isso que uma parte significativa do aumento da capacidade contributiva da funcionária decorreu de um decréscimo da receita do Estado: para a entidade patronal garantir a mesma capacidade contributiva aos seus trabalhadores não seria suficiente aumentar a sua remuneração em 30 (i.e., no montante equivalente aos 30% que deixou de receber nas vendas de bens). A entidade patronal teria de aumentar os trabalhadores em €46 (i.e. teria de conceder um aumento correspondente ao valor do IVA).

lhares de famílias poderá ser devastador no actual quadro económico³⁷. Por outro lado, poderá haver bastantes situações em que se poderá discutir se a prática de um preço diferente do de mercado se deve apenas ou fundamentalmente à existência de relações especiais. Na verdade, em muitos casos, as políticas de desconto, cumprem simultaneamente duas funções: por um lado, visam remunerar os trabalhadores, e por outro, visam incrementar a imagem social da empresa e promover os seus produtos (que mais facilmente são utilizados de uma forma generalizada pelos trabalhadores), pelo que, em nossa opinião, esta prática tem uma clara justificação comercial susceptível de afastar a determinação do valor tributável das operações por referência ao «valor normal».³⁸

Caso a aplicação do regime não seja objecto de uma fiscalização sistemática e generalizada, gerar-se-á uma situação de iniquidade fiscal, em que apenas uma minoria é afectada pela norma. Possivelmente, por todas estas razões, outros Estados membros que chegaram a introduzir uma norma equivalente, acabaram por a revogar num curto espaço de tempo ou reduzir o seu âmbito de aplicação.³⁹

2.3. Determinação do «valor normal» das operações

No que concerne a determinação do valor normal para efeitos de IVA, a primeira questão que se coloca é: face à ausência de regulamentação específica, serão aplicáveis os métodos de determinação dos preços de transfe-

³⁷ Com efeito, caso se considere que cabe ao sujeito passivo liquidar o IVA sobre o valor normal, em todas as operações abrangidas pela norma, haverá lugar à repercussão do imposto na factura, dado que o artigo 37.º não exclui esta obrigação no caso do regime dos preços de transferência. Caso se considere que o regime apenas pode ser aplicado pela Administração fiscal, será muito possível que os empregadores se vejam forçados a rever as políticas de remuneração em espécie, tendo em conta o acréscimo de custos.

³⁸ Restará, nestes casos, determinar se a cláusula de salvaguarda prevista no n.º 11 do artigo 16.º abrange também estas situações. Com efeito, nestes casos, o critério de atribuição de desconto baseia-se na existência de relações especiais, mas o objectivo é promocional, i.e., é directamente relacionado com o incremento da actividade económica. Cabe então proceder a interpretação conforme a Directiva IVA, como densificado no acórdão Halifax.

³⁹ Será o caso do Reino Unido e da República Checa, segundo nos dá nota R. GUEDES HENRIQUES, T. ALMEIDA VELOSO e L. CASTRO, no seu artigo “As novas regras antiabuso em matéria de IVA”, in *Cadernos do IVA* 2013, pag. 352.

rência desenvolvidos no âmbito dos impostos sobre o rendimento, tal como aceites pela OCDE e regulamentados no direito nacional pela Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro (doravante “Portaria dos Preços de Transferência”)?

Antes de mais, há que revisitar a definição legal de valor normal de um bem ou serviço, a saber:

«a) O *preço*, aumentado dos elementos referidos no n.º 5, na medida em que nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário, no estágio de comercialização em que é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou o serviço ou um bem ou serviço similar;

b) Na falta de bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao *preço* de aquisição do bem ou, na sua falta, ao *preço* de custo, reportados ao momento em que a transmissão de bens se realiza;

c) Na falta de serviço similar, o valor normal não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.»

Esta norma resulta de uma transposição muito literal do artigo 72.º da Directiva IVA, não tendo o legislador português optado por fornecer qualquer regulamentação adicional quanto aos métodos de determinação do “valor normal”.

Na ausência de tal regulamentação específica, semelhante à adoptada em sede de IRC, levantam-se dúvidas sobre a densificação do conceito “valor normal”.

Antes de mais, há que notar que o legislador europeu adoptou a terminologia *valor normal* ou *open market value* (a versão inglesa), afastando-se assim da terminologia universalmente aceite em sede de impostos sobre o rendimento – *preço de transferência* ou *arm's length*. Do mesmo modo, o legislador nacional adoptou a terminologia “valor normal”, tendo-se abstido de fazer qualquer remissão neste aspecto para o regime de Preços de Transferência de IRC.

Ora, tendo em conta a aceitação generalizada do princípio *arm's lenght* em sede de impostos sobre o rendimento, parece-nos que a utilização de uma terminologia distinta não poderá ter sido meramente ocasional. Na verdade, o legislador europeu ter-se-á querido afastar intencionalmente do conceito extensamente dissecado ao nível da OCDE.

E para tanto, encontramos várias razões:

Desde logo, porque estamos perante regimes de natureza estruturalmente distinta.

Na verdade, o regime de preços de transferência em impostos sobre o rendimento não se limita a procurar combater a fraude e evasão fiscal. Mais que isso, estabelece um verdadeiro princípio de plena concorrência, independentemente de qualquer intuito abusivo ou fraudulento das partes na determinação dos preços praticados. O objectivo do regime de preços⁴⁰ de transferência em sede de impostos sobre o rendimento é o da alocação correcta do lucro entre partes relacionadas, que reflecta adequadamente as funções e riscos assumidos por cada uma das partes.

Tal não acontece em sede de IVA, em que o recurso ao valor normal só é admitido em situações de abuso e apenas se, por via das limitações ao direito à dedução, se estiver já perante um consumo “final”. O carácter excepcional e anti-abusivo da norma é patente na própria Directiva que afirma que «*A fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para [...]*». O carácter excepcional do critério objectivo de determinação do valor tributável das operações sujeitas a IVA tem vindo igualmente, como já se teve a oportunidade de referir acima, a ser reforçado pela jurisprudência do TJUE, designadamente nas suas decisões nos processos *Balkan* e *Provadinvest*.

O objectivo do regime é o de tributar o consumo, pelo que o enfoque é dado à determinação correcta do preço de cada aquisição de bens ou serviços, *i.e.*, de cada concreto acto de consumo.

Por outro lado, dada a diferente estrutura dos impostos, também a aplicação temporal dos regimes é necessariamente diversa: em sede de impos-

⁴⁰ Sobre a natureza do regime de preços de transferência em sede de impostos sobre o rendimento, vide M. TEIXEIRA DE ABREU, “Os Preços de Transferência e a Cláusula Geral Anti-Abuso, em Contexto com o Artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE”, (2013) *Cadernos de Preços de Transferência* 2013, Almedina.

tos sobre o rendimento, há uma aplicação retrospectiva, tendo em conta o lucro anual das entidades relacionadas. Já em sede de IVA, e atenta a sua base transaccional, a definição do valor normal deve ser feita para cada transacção, *i.e.*, para cada facto tributário (sendo neste aspecto, mais próxima das regras do direito aduaneiro).

Tendo em conta o objectivo distinto de ambos os sistemas de preços de transferência, consideramos que a generalidade dos métodos adoptados em sede de impostos sobre o rendimento não se adequa o regime do IVA. Com efeito, da análise do artigo 16.º do CIVA, resulta claro que o enfoque é dado ao *preço* do bem ou do serviço. Não se pretende determinar o rendimento adequado de cada uma das entidades, mas tão-somente determinar o preço de determinado bem ou serviço. Assim, não deverão ser adoptados métodos que considerem critérios de repartição de lucro (método do fraccionamento do lucro, método da margem líquida da operação e outros métodos assentes no lucro) ou que se centrem no transmitente / prestador, designadamente, nas funções e riscos por estes assumidos (método do preço de revenda minorado, método do custo majorado)⁴¹. O IVA é um imposto sobre o consumo, pelo que a análise do valor tributável deve ser feita na perspectiva do destinatário ou adquirente dos bens ou serviços e não do vendedor ou do prestador de serviços. Deste modo, a margem de lucro do vendedor ou prestador não pode ser o critério chave na determinação do valor tributável.

Acresce que, não podemos olvidar que as regras de determinação do *valor normal* são regras que determinam a incidência objectiva do imposto, encontrando-se por isso abrangidas pelo Princípio da Legalidade tributária, em sentido material e formal (*i.e.*, sujeito a reserva de lei formal).

Assim sendo, encontra-se desde logo vedada a integração de lacunas, fosse pela aplicação analógica do regime de preços de transferência regulado em sede de IRC, fosse pela aplicação analógica das regras aduaneiras.⁴²

⁴¹ Com efeito, ainda que através destes métodos se possa chegar a “valor de mercado”, esse valor de mercado é definido em função do sujeito activo da relação e não do adquirente / destinatário. Em sede de IVA, este racional parece carecer de sentido: o preço / valor tributável deve ser sempre aquele que o consumidor paga, ou nestes casos, deveria pagar, estaria disposto a pagar, na ausência de relações especiais.

⁴² Excepção feita à determinação do valor tributável das importações, em que as regras aduaneiras, estando previstas num Regulamento Comunitário, são directamente aplicáveis na ordem jurídica interna.

Deverá salientar-se também que o princípio da legalidade tributária impõe ainda que a lei leve a disciplina dos elementos essenciais das normas de incidência dos impostos tão longe quanto possível, pese embora a doutrina e jurisprudência actuais aceitem alguma flexibilização deste princípio, na estrita medida do necessário para assegurar a igualdade tributária.

Conforme ensina CASALTA NABAIS⁴³, «[...] à semelhança do que ocorre noutros domínios de legalidade qualificada (como é o caso dos direitos fundamentais), [este princípio] não impede em absoluto que a mesma, mormente por razões de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a fraude e evasão fiscais, utilize nesse domínio conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal.» Contudo, como o mesmo autor salienta «[...] a exigência de atribuição de uma margem de livre decisão à administração fiscal, designadamente para poder empreender uma luta eficaz contra a actual praga que constitui o fenómeno da evasão e fraude fiscais, não pode desembocar numa abertura total ou quase total à administração fiscal».

Em síntese, o princípio da legalidade é actualmente concebido como um princípio que se encontra ele próprio limitado por outros princípios constitucionais, como seja o princípio da igualdade, que impõe que a lei seja dotada de flexibilidade suficiente para que possa conhecer uma aplicação generalizada e justa, evitando manobras evasivas e fraudulentas dos contribuintes. Contudo, tal flexibilização só pode ser admitida na medida em que seja necessária, proporcional e adequada aos fins prosseguidos (mormente, a justa repartição do encargo fiscal), sem que ponha em causa a determinabilidade dos impostos.

No caso em apreço, não podemos deixar de salientar a radical diferença de densidade normativa da matéria de preços de transferência em sede de IRC, dos direitos aduaneiros e do IVA. Quer em sede de IRC, quer de direitos aduaneiros, os métodos de determinação do valor tributável são estabelecidos por Lei formal.

⁴³ J. CASALTA NABAIS, “Direito Fiscal”, (Coimbra, 2007), 4.ª ed., pág. 143 e ss. Ver ainda, neste sentido, S. TAVARES DA SILVA, “Teoria Geral do Direito Fiscal”, (Coimbra, 2013), pág. 62-63.

Já em sede de IVA, isso não acontece, havendo apenas uma referência para o valor das transacções em situações idênticas, em situações normais de concorrência.

Ora, a ausência de densificação legal não deverá conduzir à atribuição à administração tributária de uma margem de discricionariedade sem limites, a qual, como se comprova pela própria existência dos regimes de IRC e direito aduaneiro, não se deve a qualquer imposição do princípio da praticabilidade, mas antes, talvez, a alguma incúria do legislador.

Acresce ainda que, mesmo na presença de normas específicas que regulamentem os métodos aplicáveis, a margem de discricionariedade da administração fiscal em sede de preços de transferência é enorme, na medida em que, na generalidade dos casos, não existe *um* preço de mercado, mas antes um intervalo mais ou menos amplo de preços de mercado e um sem número de argumentos para justificar um maior ou menor ajustamento.

Ora, este enquadramento é especialmente grave tendo em conta que estamos perante um regime que excepciona um dos princípios fundamentais do IVA, segundo o qual “a administração fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo”.⁴⁴

Aliás, tendo em conta o carácter excepcional do regime e a necessidade de garantir a máxima segurança jurídica na aplicação do regime IVA, o Comité Económico e Social Europeu, salientou na sua opinião à Proposta de Directiva que “o uso do instrumento na legislação dos Estados Membros deve ser, assim, condicional à definição precisa do valor normal”⁴⁵.

Então, como determinar o *valor normal*?

Face ao exposto *supra*, parece-nos ser de concluir que o valor normal apenas pode ser definido por recurso a um preço comparável de mercado

⁴⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de Abril de 2012, proferido nos processos C-621/10, Balkan, C-129/11, Provadinvest, e, §44. No mesmo sentido, vide Acórdão do Tribunal de Justiça, de 3 de Julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95 §15.

⁴⁵ Tradução livre do inglês «[...] the use of the instrument in the legislation of the Member State should, therefore, be conditional upon a precise definition of open market value», in comentários do Comité Económico e Social Europeu, sobre a Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações, COM(2005) 89.final, 2005/0019 (CNS)). 2006C 65/19, §3.5

– ao preço que o adquirente ou destinatário do bem ou serviço (ou bens ou serviços similares) teria de pagar em condições normais de mercado, nos termos estabelecidos directamente pelo próprio n.º 4 do artigo 16.º. Não sendo possível encontrar tal comparável, a determinação do valor normal terá de ser efectuada por recurso às regras estabelecidas nas alíneas b) e c) do n.º 4 do artigo 16.º, *i.e.*, por referência ao preço de aquisição ou de custo do bem ou serviço, sem adição de qualquer montante adicional.

Contra a nossa conclusão, não podemos deixar de notar que a lei refere que o valor normal não pode *ser inferior* (e não necessariamente igual) ao preço de aquisição ou custo. Contudo, não nos parece admissível, face ao princípio da Legalidade Tributária, que a Administração fiscal possa ser investida de poderes discricionários de determinação do valor tributável, que lhe permitam aplicar métodos indirectos de determinação do preço sem quaisquer balizas.

Com efeito, o princípio da Legalidade limita a utilização de conceitos vagos e indeterminados e a atribuição de ampla margem de discricionariedade à Autoridade Tributária.

2.4. Aplicação em concreto do regime de preços de transferência em IVA

Por fim, suscita-se ainda a questão de saber como deve o regime ser aplicado:

- a) pelo próprio sujeito passivo, de forma rotineira, em qualquer operação realizada com entidades relacionadas em que existam limitações ao direito à dedução? Ou apenas pela Administração Fiscal, em casos em que seja detectado abuso?
- b) Que tipo de documentação deve o contribuinte manter?
- c) Como se reparte o ónus de prova?

Nesta matéria, a lei portuguesa peca, uma vez mais, por omissão.

Na verdade, a transposição do artigo 80.º da Directiva IVA foi embutida na norma geral sobre determinação do valor tributável, utilizando uma for-

mulação bastante genérica – *i.e.*, «o disposto no n.º 1⁴⁶ não tem aplicação quando (...)».

Ora, numa primeira leitura, parece caber ao sujeito passivo transmitente/prestador⁴⁷ liquidar o IVA sobre o valor normal. Nesta interpretação, teríamos de concluir que, em cada operação, o sujeito passivo deveria avaliar qual o valor normal da operação e liquidar o IVA sobre o montante correspondente.

Contudo, numa análise mais detalhada, não podemos deixar de constatar que, o regime excepcional de tributação pelo valor normal apenas é aplicável quando se demonstre que (i) a contraprestação paga difere do valor normal e (ii) e o transmitente / prestador ou o adquirente/destinatário não têm direito integral à dedução, o que resulta na perda de receita fiscal.

Ora, a tributação de acordo com o valor normal consubstancia, na sua essência um regime de tributação por métodos indirectos, na medida em que o valor tributável não é determinado de acordo com a capacidade contributiva concretamente demonstrada pelo contribuinte, mas antes, de acordo com valores padrão.

Assim sendo, nos termos do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, «[...] compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao contribuinte o ónus de prova do excesso na respectiva quantificação».

Face a este dispositivo legal, e na ausência de alguma norma clara que disponha em sentido diverso, concluimos que o presente regime de preços de transferência em sede de IVA, permite apenas à Administração fiscal corrigir os valores praticados pelos sujeitos passivos que se subsumam ao dispositivo legal, não impondo a liquidação do imposto sobre o valor normal pelo próprio contribuinte em cada transacção sujeita a IVA que realize.

Esta interpretação será, em nossa opinião, não só a que está mais de acordo com o regime de repartição do ónus da prova estabelecido pela lei Portuguesa, mas também com as características de celeridade e simplicidade do regime IVA europeu, que seria em grande medida incompatíveis

⁴⁶ Que estabelece a regra geral de que o valor tributário corresponde ao valor da contraprestação obtida ou a obter pelo adquirente ou destinatário.

⁴⁷ Ou porventura, adquirente/destinatário, nos casos de inversão do sujeito passivo.

com a imposição de uma análise de valor de todas as transmissões de bens e prestações de serviços realizadas por cada sujeito passivo em operações vinculadas⁴⁸.

Neste sentido, aliás, como tivemos a oportunidade de referir acima, o Memorando Explanatório da *Directiva de Racionalização*, vem explicitar de forma expressiva que «Uma vez que a regra em matéria de determinação do valor contida no artigo 11.º da Sexta Directiva é bastante clara e constitui um dos elementos-chave do imposto, qualquer desvio deve ser atentamente circunscrito. Em especial, as disposições propostas respeitam o princípio de que as autoridades fiscais não devem interferir na determinação do valor tributável de uma operação, mas apenas em determinadas circunstâncias específicas e, mesmo nesse caso, de forma alguma sistematicamente. O artigo apenas autoriza uma nova determinação do valor de uma operação no contexto da luta contra a fraude e a evasão fiscais, sujeitando-a a uma série de condições suplementares. A regra em questão só pode ser aplicada se as partes estiverem ligadas e essa ligação, em vez de razões comerciais demonstráveis, tiver conduzido a um valor da operação diferente do valor de mercado habitual. Além disso, a nova determinação do valor de uma operação só é autorizada em três casos: (no caso de uma subavaliação) sempre que o IVA tenha sido cobrado e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA; ou (no caso de uma sobreavaliação) sempre que o IVA tenha sido cobrado e o operador não tenha direito a deduzir totalmente o IVA. Se o IVA não tiver sido cobrado, a redeterminação do valor só é permitida no caso de uma operação isenta ter sido subavaliada por uma pessoa parcialmente isenta. Por último, a regra não é aplicável se a diferença entre o valor no mercado livre e o valor da operação não for muito significativa ou se puder ser demonstrado que os bens ou serviços em causa podem ser obtidos pelo mesmo preço por outros destinatários não ligados na acepção da directiva. Por conseguinte, a medida relativa à determinação do valor das operações tem um âmbito limitado. Prevê-se

⁴⁸ Com efeito, tendo em conta que cada transmissão de bens ou prestação de serviços constitui um facto tributário autónomo, o volume de documentação e investigação que seria exigida ao contribuinte poderia ser verdadeiramente esmagador. Neste aspecto, o regime de IVA é substancialmente distinto do IRC, em que as operações são analisadas numa perspectiva anual e não caso a caso.

que a medida não seja utilizada para as operações habituais de rotina, mas apenas relativamente a um número muito reduzido de operações efectuadas no âmbito de determinadas categorias e em circunstâncias específicas.»

Reforçando este entendimento, salientamos ainda a ausência de regras que imponham a elaboração de documentação específica de aferição do valor normal e a inexistência de uma regra que exclua a obrigatoriedade de repercussão legal do imposto nos casos de aplicação das regras de preços de transferência.

3. Considerações finais

Apesar das fragilidades apontadas ao regime doméstico de preços de transferência em IVA, não se poderá deixar de aplaudir o facto de o legislador nacional ter finalmente decidido transpor para o ordenamento jurídico nacional o disposto no artigo 80.º da Directiva IVA. O regime de preços de transferência é um importante instrumento no combate à fraude e elisão fiscal que permitirá à Administração fiscal pôr termo a situações de abuso, sem ter de percorrer todo o périplo de aplicação da cláusula geral anti-abuso.

Contudo, para que este regime seja realmente eficaz, e as liquidações de imposto não venham a ser postas em causa por violação do princípio da legalidade, da segurança jurídica e, até, da Directiva IVA, é fundamental que o regime legal seja mais desenvolvido, colmatando as lacunas existentes e clarificando o âmbito e procedimento de aplicação deste regime.