

DECISÃO DO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO DA EFTA

N.º 155/07/COL

de 3 de Maio de 2007

relativa aos auxílios estatais concedidos em ligação com o artigo 3.º da Lei norueguesa sobre compensação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) (Noruega)

O ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO DA EFTA ⁽¹⁾,

Considerando o seguinte:

TENDO EM CONTA o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu ⁽²⁾ e, nomeadamente, os seus artigos 61.º a 63.º e o seu Protocolo n.º 26,

TENDO EM CONTA o Acordo entre os Estados da EFTA relativo à criação de um Órgão de Fiscalização e de um Tribunal de Justiça ⁽³⁾ e, nomeadamente, o seu artigo 24.º,

TENDO EM CONTA o n.º 2 do artigo 1.º da Parte I e o n.º 4 do artigo 4.º, o artigo 6.º, o n.º 5 do artigo 7.º e os artigos 10.º e 14.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo à criação de um Órgão de Fiscalização e de um Tribunal de Justiça,

TENDO EM CONTA as Orientações do Órgão de Fiscalização ⁽⁴⁾ relativas à aplicação e interpretação dos artigos 61.º e 62.º do Acordo EEE,

TENDO EM CONTA a Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA, de 14 de Julho de 2004, relativa às disposições de aplicação referidas no artigo 27.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal,

TENDO EM CONTA a Decisão n.º 225/06/COL do Órgão de Fiscalização da EFTA, de 19 de Julho de 2006, de dar início ao procedimento formal de investigação em relação ao artigo 3.º da Lei norueguesa sobre a compensação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ⁽⁵⁾,

APÓS TER CONVIDADO a Noruega e as partes interessadas a apresentarem as suas observações relativamente à presente decisão e tendo em conta essas observações,

⁽¹⁾ A seguir denominado «Órgão de Fiscalização».

⁽²⁾ A seguir denominado «Acordo EEE».

⁽³⁾ A seguir denominado «Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal».

⁽⁴⁾ Orientações relativas à aplicação e interpretação dos artigos 61.º e 62.º do Acordo EEE e do artigo 1.º do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal, adoptadas e publicadas pelo Órgão de Fiscalização da EFTA, em 19 de Janeiro de 1994, no JO L 231 de 3 de Setembro de 1994, Suplemento EEE n.º 32, com a última redacção que lhe foi dada em 7 de Fevereiro de 2007. A seguir denominadas «Orientações relativas aos auxílios estatais».

⁽⁵⁾ Publicado no JO C 305 de 14.12.2006 e no Suplemento EEE n.º 62 de 14.12.2006, p. 1.

I. OS FACTOS

1. Processo

Por carta de 16 de Outubro de 2003, o Órgão de Fiscalização recebeu uma denúncia na qual se alegava que um tipo específico de escolas, que prestam serviços especializados ao sector «off-shore» em concorrência com o autor da denúncia, recebem um auxílio estatal através da aplicação da compensação do imposto a montante prevista no artigo 3.º da Lei sobre compensação do imposto sobre o valor acrescentado ⁽⁶⁾. Diversas escolas municipais que prestam certos serviços educativos isentos de IVA, em concorrência com outras empresas, recebem uma compensação pelo IVA a montante pago sobre os bens e serviços adquiridos em relação aos serviços comerciais que prestam, a que os concorrentes privados não têm direito. A recepção da carta e a inscrição no registo pelo Órgão de Fiscalização teve lugar em 20 de Outubro de 2003 (*Doc. n.º 03-7325 A*).

Após uma vasta troca de correspondência ⁽⁷⁾, por carta de 19 de Julho de 2006 (*doc. n.º 363440*), o Órgão de Fiscalização informou as Autoridades norueguesas que decidira dar início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 4.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal no que se refere ao artigo 3.º da Lei norueguesa sobre compensação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), com a Decisão n.º 225/06/COL.

Por carta de 18 de Setembro de 2006 (*doc. n.º 388922*), as Autoridades norueguesas apresentaram observações em relação a tal decisão.

A Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 225/06/COL foi publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* C 305 de 14 de Dezembro de 2006 e no Suplemento EEE n.º 62 da mesma data. Não foram recebidos mais comentários de terceiros após a publicação.

2. Quadro jurídico do IVA e da compensação do IVA na Noruega

A Lei sobre a compensação do IVA entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004 a fim de atenuar as distorções de concorrência resultantes da Lei sobre o IVA.

⁽⁶⁾ Lei n.º 108 de 12 de Dezembro de 2003 sobre compensação do IVA aplicável às autoridades locais e regionais (*Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv*). A seguir denominada «Lei sobre compensação do IVA».

⁽⁷⁾ Para informações suplementares, ver a Decisão n.º 225/06/COL do Órgão de Fiscalização da EFTA, publicada no JO C 305 de 14.12.2006.

O IVA é um imposto sobre o consumo que implica a aplicação de um imposto exactamente proporcional ao preço das entregas de bens e serviços, independentemente do número de transacções que têm lugar no processo de produção ou distribuição antes da fase na qual o imposto é, por fim, cobrado ao consumidor final.

Regra geral, uma pessoa que exerce uma actividade comercial ou empresarial sujeita a registo para efeitos de IVA (a seguir denominada «sujeito passivo»), deve calcular e pagar imposto sobre vendas de produtos e serviços abrangidos pela Lei sobre o IVA ⁽¹⁾ e pode deduzir o imposto a montante, sobre bens e serviços para utilização numa empresa, do imposto a jusante cobrado pelas vendas ⁽²⁾. Por conseguinte, o regime do IVA tributa igualmente todas as entregas efectuadas por todos os sujeitos passivos. Este princípio de neutralidade constitui uma das principais características do sistema do IVA.

No entanto, os artigos 5.º, 5.º-A e 5.º-B do Capítulo I da Lei sobre o IVA isentam certas transacções do âmbito de aplicação da Lei sobre o IVA: vendas por certas instituições, organizações, etc. ⁽³⁾, a entrega e a locação de bens imóveis ou os direitos de propriedade imobiliária, o fornecimento de determinados serviços, nomeadamente serviços de saúde e serviços conexos, serviços sociais, serviços educativos, serviços financeiros, serviços relacionados com o exercício do poder público, serviços sob a forma de direito a assistir a espectáculos de teatro, ópera, bailado, cinema e circo, exposições em galerias e museus, serviços de lotaria, serviços relacionados com o fornecimento de alimentos em estabelecimentos de ensino e cantinas estudantis, etc. ⁽⁴⁾.

Conclui-se do que precede que qualquer sujeito passivo que efectue a entrega de bens e serviços isentos de aplicação da Lei sobre o IVA paga imposto a montante sobre as suas aquisições de bens e serviços, mas não pode deduzir o imposto em causa das suas obrigações fiscais, uma vez que o sujeito passivo é o consumidor final das aquisições em causa.

A isenção tem como consequência o facto de os fornecedores dos bens e serviços isentos terem de pagar imposto a montante sobre os serviços e bens que adquirem como qualquer consumidor final (sem terem a possibilidade de cobrar imposto a jusante ao consumidor final). Esta consequência lógica das isenções do IVA criou, no entanto, uma distorção a outro nível. As

⁽¹⁾ N.º 1 do artigo 10.º do Capítulo III da Lei sobre o IVA. A este respeito, ver o Capítulo IV em articulação com o Capítulo I da Lei sobre o IVA.

⁽²⁾ Artigo 21.º do Capítulo VI da Lei sobre o IVA.

⁽³⁾ É referido o artigo 5.º da Lei sobre o IVA, de acordo com o qual as vendas efectuadas por certas entidades, nomeadamente museus, teatros, associações sem fins lucrativos, etc., estão isentas de IVA. O n.º 2 do artigo 5.º da Lei sobre o IVA estabelece que o Ministério das Finanças pode emitir regulamentação para delimitar e complementar as disposições previstas na primeira subsecção e pode determinar as empresas referidas na primeira subsecção, 1. f), devem no entanto calcular e pagar imposto a jusante se a isenção implicar uma distorção significativa da concorrência em relação a outras empresas registadas que fornecem bens e serviços equivalentes.

⁽⁴⁾ Ver alínea b) do artigo 5.º da Lei sobre o IVA.

entidades públicas, assim como qualquer empresa integrada isenta de imposto, serão incentivadas a abastecer-se «a nível interno» ⁽⁵⁾ em vez de adquirirem bens e serviços no mercado. Para criar um sistema que não constituísse um incentivo específico à produção de bens e serviços através de recursos próprios em detrimento das aquisições externas, as Autoridades norueguesas adoptaram a Lei sobre compensação do IVA.

O artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA enumera de forma exaustiva as entidades abrangidas pela Lei:

- a) Autoridades locais e regionais que realizam actividades a nível local e regional em que o órgão supremo é o conselho local ou o conselho municipal ou outro conselho previsto nos termos da Lei da Administração Local ⁽⁶⁾ ou de outra legislação em matéria de administração local;
- b) Empresas intermunicipais estabelecidas de acordo com a Lei da Administração Local ou qualquer outra legislação específica em matéria de administração local;
- c) Empresas privadas ou sem fins lucrativos na medida em que realizem serviços de saúde, educativos ou sociais que constituam obrigações legais das autoridades locais ou regionais;
- d) Estruturas de cuidados de dia referidas no artigo 6.º da Lei sobre os cuidados de dia ⁽⁷⁾;
- e) Conselho conjunto das paróquias (*Kirkelig fellesråd*).

Conclui-se do artigo 3.º, lido em articulação com o n.º 2 do artigo 4.º da Lei sobre compensação do IVA, que o Estado norueguês compensa o imposto a montante pago por sujeitos passivos abrangidos pela Lei sobre compensação do IVA ao adquirirem bens e serviços a outros sujeitos passivos quando não têm o direito de deduzir o imposto a montante, uma vez que estão isentos de imposto nos termos da Lei sobre o IVA ⁽⁸⁾.

⁽⁵⁾ O «abastecimento interno» não é considerado uma transacção sujeita a IVA.

⁽⁶⁾ Lei n.º 107 de 25 de Setembro de 1992 sobre Administração Local (*Lov om kommuner og fylkeskommuner*).

⁽⁷⁾ Lei n.º 64 de 17 de Junho de 2005 sobre as estruturas de cuidados de dia (*Lov om barnehager*).

⁽⁸⁾ Para uma explicação mais aprofundada sobre o funcionamento do regime de tributação do IVA na Noruega, remete-se para a secção I.2 «Quadro jurídico do IVA e da compensação do IVA na Noruega» da Decisão n.º 225/06/COL, p. 2.

3. Dúvidas do Órgão de Fiscalização expressas na decisão de dar início ao procedimento formal de investigação

Na Decisão n.º 225/06/COL de dar início ao procedimento formal de investigação no que se refere ao artigo 3.º da Lei sobre compensação do IVA, o Órgão de Fiscalização considerou, num exame preliminar, que a compensação do imposto a montante, tal como prevista no artigo 3.º da Lei sobre compensação do IVA, constituía um auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE.

Na opinião do Órgão de Fiscalização, a compensação concedida por força das disposições da Lei sobre compensação do IVA foi concedida pelo Estado através de recursos estatais provenientes do Orçamento de Estado. O Órgão de Fiscalização não considerou relevante para efeitos da apreciação o facto de o custo da compensação do Estado a nível central ser ou não contrabalançado pela redução das transferências para as autoridades locais e regionais.

O Órgão de Fiscalização considerou ainda que, na medida em que as Autoridades norueguesas compensam o imposto a montante sobre as aquisições de bens e serviços a empresas não sujeitas a IVA, mas abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA, concedem uma vantagem económica às empresas em causa.

Na avaliação do critério de selectividade, o Órgão de Fiscalização levantou dúvidas quanto ao facto de a compensação do IVA, que em sua opinião constituía uma medida selectiva do ponto de vista material, se poder justificar pela natureza e a lógica do regime do IVA, ou seja, se respondia aos objectivos inerentes ao próprio sistema do IVA ou se prosseguia outros objectivos, a ele exteriores. De acordo com as explicações avançadas pelas Autoridades norueguesas, o objectivo prosseguido com a introdução da Lei sobre compensação do IVA consistia em facilitar e incentivar a escolha, por parte dos sujeitos passivos abrangidos pela Lei sobre compensação do IVA, entre o autofornecimento e a externalização de bens e serviços sujeitos a IVA. O Órgão de Fiscalização teve dúvidas quanto ao facto de este objectivo se poder integrar na natureza e lógica do sistema do IVA, que é um imposto sobre o consumo. O Órgão de Fiscalização considerou, a título preliminar, que a compensação do IVA não fazia parte do sistema do IVA estabelecido em 1970, constituindo uma medida separada, introduzida mais tarde, para corrigir algumas distorções criadas pelo sistema em causa.

O Órgão de Fiscalização salientou que, apesar de atenuar as distorções em relação às aquisições municipais, a compensação do IVA criara uma distorção da concorrência entre empresas que exercem as mesmas actividades económicas em sectores isentos de IVA.

O Órgão de Fiscalização recordou que, em princípio, os beneficiários abrangidos pelo regime de compensação do IVA podem beneficiar de compensação em relação ao IVA a montante ao abrigo das condições do regime, independentemente de o auxílio aos operadores nestes sectores produzir efeitos nas trocas comerciais. Alguns sectores abrangidos pela Lei sobre compensação do IVA estão em parte ou inteiramente abertos à concorrência no EEE. O auxílio concedido a empresas que ope-

ram nestes sectores é, por conseguinte, susceptível de afectar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE. O Órgão de Fiscalização teve de avaliar o regime enquanto tal e não a sua aplicação a cada sector individual abrangido. Com base na jurisprudência, o Órgão de Fiscalização concluiu a título preliminar que, enquanto regime geral a nível nacional, a Lei sobre compensação do IVA era susceptível de afectar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes.

Por último, o Órgão de Fiscalização expressou dúvidas quanto ao facto de a compensação do imposto a montante poder ser considerada compatível com as regras relativas aos auxílios estatais do Acordo EEE na sequência da aplicação de qualquer das excepções previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 61.º do referido acordo. Além disso, embora o auxílio pudesse, nalgumas situações, ser considerado compatível ao abrigo da derrogação prevista no n.º 2 do artigo 59.º do Acordo EEE, o Órgão de Fiscalização considerou, a título preliminar, que esta disposição não justificava a compatibilidade da Lei sobre compensação do IVA enquanto regime.

4. Observações das Autoridades norueguesas

Por carta de 18 de Setembro de 2006 (doc. n.º 388922), as Autoridades norueguesas apresentaram observações relativamente à decisão do Órgão de Fiscalização de dar início ao procedimento formal de investigação. As observações dividiram-se em três secções:

4.1. O quadro relativo ao regime de compensação do IVA

As Autoridades norueguesas explicaram que o IVA é um imposto geral aplicável, em princípio, a todas as actividades comerciais que implicam a produção e distribuição de bens e a prestação de serviços. O IVA sobre as despesas é apenas recuperável na medida em que o contribuinte preste serviços sujeitos a IVA. De acordo com as regras do IVA em vigor, a maioria das actividades no sector municipal não está sujeita a IVA:

«As actividades municipais não são geralmente abrangidas pelo sistema do IVA. As actividades municipais de base, nomeadamente os serviços de saúde, os serviços educativos e os serviços sociais, não estão sujeitos a IVA. As actividades económicas em que os municípios participam na qualidade de “poder público” não são abrangidas pelo âmbito do IVA. Por conseguinte, o IVA incorrido pelos municípios relativo a actividades isentas ou não tributáveis é um custo não recuperável. Pode ser referido como um “custo IVA oculto”. Pode ainda ser visto como uma anomalia do sistema do IVA. Uma vez que o sistema do IVA deve ser orientado pelo princípio da neutralidade, o tratamento dos municípios em matéria de IVA pode distorcer a concorrência. Pelo facto de os municípios não poderem reclamar o IVA pago a montante sobre os serviços prestados pelo sector privado, o sistema pode ainda introduzir um incentivo para as administrações públicas optarem pela autoprestação de serviços sujeitos a IVA em detrimento da subcontratação ao sector privado.»

Pelo facto de compensar os municípios pelo imposto a montante sobre todos os bens e serviços, as Autoridades norueguesas argumentaram que o objectivo do regime geral de compensação do IVA consistia em criar condições de concorrência equitativas entre a autoprestação e a externalização dos serviços:

«O IVA deixará de provocar distorções a nível dos incentivos às autoridades municipais quando decidem entre a prestação “interna” de serviços e a aquisição de serviços sujeitos a IVA junto de prestadores de serviços privados. [...] Pode considerar-se, portanto, que a neutralidade constituiu o objectivo atribuído ao regime de compensação do IVA.».

As Autoridades norueguesas salientaram a opinião já expressa na fase preliminar da investigação de que o regime de compensação do IVA não constitui uma medida de auxílio às empresas abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA. A razão para esta afirmação reside no facto de que, quando o regime geral de compensação do IVA foi introduzido em 2004, as dotações afectadas aos municípios no orçamento anual foram reduzidas num valor correspondente ao montante previsto de compensação do imposto a montante. Por conseguinte, o regime de compensação do IVA não produz, para o Governo, efeitos a nível das receitas. Desta forma, pode afirmar-se que se trata de um sistema autofinanciado, mediante a atribuição aos municípios de um benefício fiscal ou de uma compensação de custos.

4.2. *Auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE*

Na carta de 18 de Setembro de 2006, as Autoridades norueguesas manifestaram a sua discordância em relação à apreciação do Órgão de Fiscalização segundo a qual a Lei sobre compensação do IVA constitui um auxílio estatal, pelos motivos seguintes:

Vantagem económica

As Autoridades norueguesas referem que não é correcto considerar a compensação do IVA como uma «vantagem», que liberta as empresas de encargos geralmente suportados pelos respectivos orçamentos. Como os municípios financiam eles próprios o regime de compensação do IVA através de uma redução das subvenções gerais, não é concedido um benefício económico efectivo. O regime de compensação do IVA também não implica uma redução do montante do imposto nem qualquer tipo de diferimento do seu pagamento. Por conseguinte, na opinião das Autoridades norueguesas, não é correcto comparar o regime de compensação do IVA com medidas que implicam uma verdadeira redução da carga fiscal do beneficiário.

Selectividade

O âmbito de aplicação da Lei sobre compensação do IVA é definido de modo positivo na medida em que apenas as pessoas colectivas abrangidas pelo disposto no artigo 2.º da lei podem ser compensadas pelo imposto a montante sobre as aquisições.

No entanto, uma medida fiscal selectiva pode justificar-se pela natureza ou economia geral do sistema fiscal em questão. As Autoridades norueguesas consideraram que, ao afirmar que a compensação do IVA não faz parte do sistema do IVA, o Órgão de Fiscalização rejeitou o seu argumento segundo o qual se pode considerar que a compensação do IVA está em conformi-

dade com a natureza e a lógica do próprio sistema do IVA. As Autoridades norueguesas levantaram objecções a esta abordagem, remetendo para o ponto 17. B.3.1 e seguintes das Orientações do Órgão de Fiscalização relativas aos auxílios estatais em que são analisados vários aspectos de medidas diferenciadas. Consideraram que a compensação do IVA é justificada pela natureza ou economia do sistema fiscal em questão, remetendo para o ponto 17. B.3.4 das Orientações relativas aos auxílios estatais «Aplicação das regras dos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas». Constitui um princípio fundamental o facto de o sistema do IVA dever ser neutro e não discriminatório. Segundo a opinião das Autoridades norueguesas, a neutralidade pode, portanto, ser considerada inerente ao próprio sistema do IVA. A neutralidade, inerente ao sistema do IVA, é igualmente o objectivo atribuído ao regime de compensação do IVA. Por conseguinte, as Autoridades norueguesas consideraram que era justo concluir que o regime de compensação do IVA estava em conformidade com a natureza e a lógica do próprio sistema do IVA.

Por outro lado, observaram que, no caso de o regime de compensação do IVA dever ser gradualmente extinto, o efeito de distorção da concorrência decorrente do sistema IVA seria restabelecido: «O facto de os municípios não poderem recuperar o IVA pago a montante provocaria distorções a nível dos incentivos às autoridades municipais quando decidem entre a prestação “interna” de serviços sujeitos a IVA e a sua aquisição junto de prestadores de serviços privados.».

As Autoridades norueguesas salientaram que, a fim de atenuar a distorção de concorrência decorrente do sistema do IVA, o chamado Comité Rattsø apreciou diversas medidas possíveis antes de decidir que o regime de compensação do IVA seria a mais adequada⁽¹⁾. Uma das medidas possíveis que o Comité avaliou consistia no alargamento do direito dos municípios a deduzir o IVA a montante. Outra medida possível seria aplicar o IVA em geral a todos os municípios. O Comité Rattsø não decidiu alargar o direito dos municípios a deduzir o IVA a montante, uma vez que tal medida implicaria uma perturbação do IVA como imposto geral. Foi igualmente tido em conta que esta medida poderia criar pressões provenientes de outros grupos. O Comité Rattsø também não optou por aplicar o IVA em geral aos municípios. Entre outros factores, o Comité salientou que, pelo facto de muitos serviços municipais serem prestados a título gratuito, não existem bases para calcular o IVA:

«O alargamento dos direitos dos municípios a deduzir o IVA e a aplicação do IVA em geral aos municípios seriam duas soluções no âmbito do sistema do IVA. O objectivo destas medidas, ou seja, atenuar a distorção da concorrência decorrente do sistema do IVA, seria precisamente o mesmo que o do regime de compensação do IVA. Além disso, do ponto de vista económico, não existe qualquer diferença entre o regime de compensação e o alargamento do direito dos municípios a deduzir o imposto a montante. Por conseguinte, o Ministério considera que, em si, o enquadramento do regime de compensação do IVA não poderá ter qualquer consequência.».

⁽¹⁾ *Norges Offentlige Utredinger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurranserevidninger mellom kommuner og private* (a seguir designado «relatório Rattsø»).

Efeito sobre as trocas comerciais

As Autoridades norueguesas criticaram a avaliação dos critérios relativos ao «efeito sobre as trocas comerciais» efectuada pelo Órgão de Fiscalização.

«Através do regime de compensação do IVA, concede-se essencialmente aos municípios o reembolso do imposto a montante sobre os bens e serviços adquiridos para as suas actividades obrigatórias. Os municípios são incumbidos por lei da execução de certos serviços. Trata-se em especial da educação, da saúde e do sector social. Por exemplo, no sector da saúde, os municípios são nomeadamente incumbidos de prestar serviços de clínica geral, serviços de enfermagem, serviços de parteira e serviços de enfermagem ao domicílio. No sector social, os municípios são incumbidos de prestar apoio concreto e económico aos beneficiários, por exemplo habitação social.»

«Nos termos dos artigos 2.º e 3.º da Lei sobre compensação do IVA, a compensação do IVA pode igualmente ser concedida a municípios que exerçam actividades não obrigatórias. Além da formação especializada ministrada pelos estabelecimentos municipais de ensino especial, o Ministério não tem conhecimento de quaisquer domínios não abrangidos pelo âmbito do sistema do IVA em que se questione se os beneficiários da compensação do IVA desempenham os seus serviços em concorrência com outras empresas no território do EEE.»

As Autoridades norueguesas consideraram, por conseguinte, que em sectores isentos da aplicação da Lei sobre o IVA, um número muito reduzido de empresas estabelecidas em países europeus limítrofes prestariam serviços em concorrência com as empresas norueguesas abrangidas pela Lei sobre compensação do IVA. Além disso, circunstâncias como a distância física em relação ao prestador de serviços, as dificuldades em termos linguísticos e outras formas de afinidade cultural são decisivas na escolha de um prestador de serviços.

As Autoridades norueguesas consideraram que, para realizar uma verdadeira avaliação do regime de compensação do IVA em relação aos critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE, devia ser relevante o facto de a concorrência entre empresas norueguesas e outras empresas no território EEE em sectores isentos de aplicação do IVA ser marginal.

Desta forma, as Autoridades norueguesas entendem que não se pode considerar que a compensação do IVA concedida às empresas em sectores isentos de IVA seja susceptível de influenciar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE.

4.3. Observações gerais

As Autoridades norueguesas referiram vários Estados-Membros da UE que introduziram regimes de reembolso para os custos do IVA sobre actividades não tributáveis ou isentas de imposto das administrações locais. Na Suécia, Dinamarca, Finlândia, Países Baixos e Reino Unido foram criados diferentes regimes que prevêem o reembolso do IVA às administrações locais para

eliminar distorções quando as autoridades públicas devem escolher entre a prestação «interna» dos serviços públicos e a sua externalização. Vários sistemas de reembolso do IVA de natureza praticamente idêntica foram também instituídos em França, Luxemburgo, Áustria e Portugal.

Além disso, as Autoridades norueguesas citaram o antigo Comissário Frederik Bolkestein. Numa carta de 1 de Fevereiro de 2000 dirigida a Michel Hansenne (Bélgica), que perguntara ao Parlamento Europeu se o regime de compensação do IVA no Reino Unido estava em conformidade com a Sexta Directiva IVA, Frederik Bolkestein afirmou que um regime de compensação do IVA «não está em contradição com a Sexta Directiva IVA» uma vez que «implica uma operação puramente financeira entre entidades públicas diferentes e é regulado pela política nacional em matéria de financiamento das administrações públicas».

Frederik Bolkestein teceu ainda alguns comentários sobre «um sistema possível em que o Governo irlandês concederia uma subvenção a instituições de solidariedade irlandesas de um montante equivalente ao IVA não dedutível que estas haviam pago», tendo declarado que «a concessão de subvenções públicas não está em contradição com a legislação em matéria de IVA da União Europeia».

As Autoridades norueguesas admitiram que nenhuma destas citações abordava directamente as regras relativas aos auxílios estatais. Contudo, em sua opinião, decorre destas citações que não se pode considerar que os regimes de compensação do IVA estejam em contradição com a Sexta Directiva IVA. Na sua perspectiva, tal reflecte o facto de os regimes de compensação do IVA estarem em conformidade com a natureza e a lógica do próprio sistema do IVA.

II. APRECIACÃO

1. Existência de auxílio estatal

1.1. Introdução

O n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE estabelece que:

«Salvo disposição em contrário nele prevista, são incompatíveis com o funcionamento do presente Acordo, na medida em que afectem as trocas comerciais entre as Partes Contratantes, os auxílios concedidos pelos Estados-Membros das Comunidades Europeias, pelos Estados da EFTA ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.»

O Órgão de Fiscalização gostaria de fazer uma observação preliminar em relação ao âmbito da presente avaliação. A presente decisão não se refere à decisão das Autoridades norueguesas de isentar certas transacções do âmbito de aplicação da Lei do IVA. Refere-se apenas à compensação pelo imposto a montante pago por certos sujeitos passivos abrangidos pelo âmbito da Lei sobre compensação do IVA.

Além disso, o Órgão de Fiscalização gostaria ainda de sublinhar três observações já apresentadas na Decisão n.º 225/06/COL:

Em primeiro lugar, regra geral, o sistema fiscal de um Estado da EFTA não é abrangido pelo Acordo EEE. Cabe a cada Estado da EFTA elaborar e aplicar um sistema fiscal de acordo com as suas próprias opções políticas. No entanto, a aplicação de uma medida fiscal, nomeadamente a compensação do imposto a montante prevista no artigo 3.º da Lei sobre compensação do IVA, pode ter consequências que a levariam a ser abrangida pelo âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE. De acordo com a jurisprudência ⁽¹⁾, o n.º 1 do artigo 61.º não estabelece uma distinção entre as medidas de intervenção estatal relativamente às respectivas causas ou objectivos, mas define-as em relação aos respectivos efeitos.

Em segundo lugar, a questão de saber se a medida em causa constitui um auxílio estatal surge apenas pelo facto de dizer respeito a uma actividade económica, ou seja, uma actividade que consiste na oferta de bens e serviços num determinado mercado ⁽²⁾. Uma medida constitui um auxílio estatal apenas se beneficiar empresas. Para efeitos de aplicação das regras da concorrência, o conceito de empresa abrange qualquer entidade que exerce uma actividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico e da sua forma de financiamento ⁽³⁾. Embora algumas entidades que recebem o reembolso do imposto a montante não preencham o requisito de ser uma empresa, o facto de alguns beneficiários da Lei sobre compensação do IVA serem empresas constitui motivos suficientes para avaliar o regime enquanto tal para efeitos de auxílios estatais ⁽⁴⁾.

Em terceiro lugar, os auxílios podem ser concedidos a empresas públicas e a empresas privadas ⁽⁵⁾. Para ser considerada destinatária de um auxílio estatal, uma empresa pública não deve, necessariamente, ter uma identidade jurídica separada do Estado. O facto de uma entidade ser regida pelo direito público e ser uma instituição sem fins lucrativos não significa necessariamente que não se trate de uma «empresa», na acepção das regras relativas aos auxílios estatais ⁽⁶⁾.

Em quarto lugar, no que diz respeito às observações de carácter geral apresentadas pelas Autoridades norueguesas sobre a existência de regimes idênticos na União Europeia, o Órgão de Fiscalização gostaria de salientar que estes sistemas podem ser diferentes da Lei sobre compensação do IVA e que informou a Comissão Europeia acerca das observações das Autoridades norueguesas. Além disso, de acordo com a jurisprudência «a eventual violação, por um Estado-Membro, de uma obrigação que

lhe incumbe por força do Tratado em relação à proibição do artigo 92.º não se pode considerar justificada pelo facto de outros Estados-Membros também não cumprirem essa obrigação» ⁽⁷⁾.

O Órgão de Fiscalização avaliará seguidamente se a Lei sobre compensação do IVA enquanto regime ⁽⁸⁾ cumpre os critérios previstos no n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE para ser considerada auxílio estatal.

1.2. Recursos estatais

Para constituir um auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE, o auxílio deve ser concedido pelo Estado através de recursos estatais.

A compensação é concedida directamente pelo Estado, pelo que é concedida pelo Estado através de recursos estatais.

As Autoridades norueguesas argumentaram que o regime de compensação do IVA não constitui uma medida de auxílio, uma vez que se trata de um sistema autofinanciado. Em sua opinião, os próprios municípios financiam o regime de compensação do IVA mediante uma redução das dotações gerais do Orçamento de Estado para os municípios. Com a introdução do regime de compensação do IVA em 2004, as dotações afectadas aos municípios no orçamento anual foram reduzidas num valor correspondente ao montante previsto de compensação do imposto a montante.

O Órgão de Fiscalização considera que, para efeitos de auxílios estatais, não é relevante o facto de a verba recebida pelos municípios ter ou não sido reduzida. Importa é saber se as empresas na acepção das regras da concorrência receberam apoio financeiro do Estado através de recursos estatais. Quando um município actua como uma empresa deve ser considerado, para efeitos de auxílios estatais, separadamente do seu estatuto de município enquanto administração pública. O facto de, para o Estado a nível central, o custo da compensação ser contrabalançado pela redução das transferências para as autoridades locais e regionais não altera esta conclusão. O reembolso do imposto pago a montante é financiado pelo Orçamento de Estado e, por conseguinte, constitui um recurso estatal.

Além disso, na opinião do Órgão de Fiscalização, a redução da transferência estatal aplicada a cada município não corresponde rigorosamente ao valor exacto da compensação do IVA que recebe.

⁽¹⁾ Processo E-6/98 *Governo da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Col. do Tribunal da EFTA 1999, p. 76, ponto 34; processos apensos E-5/04, E-6/04 e E-7/04 *Fesil e Finnjord, PIL e outros e o Reino da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Col. do Tribunal da EFTA 2005, p. 121, ponto 76; processo 173/73 *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1974, p. 709, ponto 13; e processo C-241/94 *República Francesa/Comissão das Comunidades Europeias* Col. 1996, p. I-4551, ponto 20.

⁽²⁾ Processos apensos C-180/98 a C-184/98 *Pavlov e outros*, Col. 2000, p. I-6451, ponto 75.

⁽³⁾ Processo C-41/90 *Höfner e Elser*, Col. 1991, p. I-1979, ponto 21.

⁽⁴⁾ Processo E-2/05 *Órgão de Fiscalização da EFTA/República da Islândia*, Col. do Tribunal da EFTA 2005, p. 202, ponto 24.

⁽⁵⁾ Processo C-387/92 *Banco Exterior de España*, Col. 1994, p. I-877, ponto 11.

⁽⁶⁾ Processo C-244/94 *Fédération Française des Sociétés d'Assurance e outras*, Col. 1995, p. I-4013, ponto 21 e processo 78/76 *Steinike & Weinlig*, Col. 1977, p. 595, ponto 1.

⁽⁷⁾ Processo 78/76 *Steinike & Weinlig*, anteriormente citado, ponto 24, processo T-214/95 *Het Vlaamse Gewest/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1998, p. II-717, ponto 54.

⁽⁸⁾ O Órgão de Fiscalização estabeleceu na Secção II.2.1 da Decisão n.º 225/06/COL que a Lei sobre compensação do IVA constitui um regime de auxílio. Remete-se para essa apreciação.

1.3. *Vantagem económica*

Uma medida financeira concedida pelo Estado ou através de recursos estatais a uma empresa que a isente de custos que normalmente teria de suportar através do seu próprio orçamento constitui uma vantagem económica ⁽¹⁾.

As Autoridades norueguesas argumentaram que o regime de compensação do IVA não constitui uma vantagem, uma vez que o regime não implica nem uma redução do montante do imposto nem qualquer diferimento do seu pagamento. O regime de compensação do IVA não implica qualquer redução da carga fiscal dos beneficiários.

O Órgão de Fiscalização não partilha este parecer. Em sua opinião, as Autoridades norueguesas não estabelecem a necessária diferenciação entre as várias esferas do Estado, ou seja, neste caso, o Estado como autoridade fiscal, os municípios como organismos públicos e as empresas municipais como entidades independentes para efeitos de auxílios estatais.

Para determinar se foi concedida uma vantagem económica, o Órgão de Fiscalização deve avaliar se uma medida isenta os seus beneficiários de encargos que normalmente suportam no exercício da sua actividade. O pagamento de imposto a montante é um custo de exploração relativo às aquisições, integrado no exercício normal da actividade económica de uma empresa e geralmente suportado pela própria empresa. Na medida em que as Autoridades norueguesas compensam o imposto a montante sobre as aquisições de bens e serviços a empresas abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA, concedem uma vantagem económica às empresas beneficiárias da isenção. É-lhes conferida uma vantagem, visto que os custos de exploração que essas empresas terão de suportar são reduzidos num valor correspondente ao montante da compensação do imposto a montante.

A Lei sobre compensação do IVA implica, por conseguinte, a concessão de uma vantagem económica aos beneficiários do regime.

1.4. *Selectividade*

Além disso, para constituir um auxílio estatal na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE, a medida de auxílio deve ser selectiva na medida em que favorece «certas empresas ou certas produções».

Na Decisão n.º 225/06/COL, o Órgão de Fiscalização considerou que a Lei sobre compensação do IVA constituía uma medida selectiva do ponto de vista material. O âmbito de aplicação da Lei sobre a compensação do IVA é definido de maneira positiva, na medida em que apenas os sujeitos passivos abrangidos pelo artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA podem ser compensados pelo imposto a montante sobre as aquisições. A vantagem concedida ao abrigo da Lei sobre compensação do IVA às empresas reembolsadas pelo imposto pago a montante implica uma isenção da obrigação decorrente do sistema geral do IVA aplicável a todos os adquirentes de bens e serviços.

⁽¹⁾ Processos apensos E-5/04, E-6/04 e E-7/04 *Fesil e Finnjord, PIL e outros e o Reino da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citados, pontos 76 e 78-79; processo C-301/87 *República Francesa/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1990, p. 307, ponto 41.

A jurisprudência do Tribunal determinou que uma medida fiscal específica pode, no entanto, justificar-se pela lógica interna do sistema fiscal se for coerente com o mesmo ⁽²⁾. Qualquer medida destinada a isentar total ou parcialmente as empresas de um determinado sector dos encargos decorrentes da aplicação normal do sistema geral constitui um auxílio estatal se não houver justificação para tal isenção com base na natureza e na lógica do sistema geral ⁽³⁾.

O Órgão de Fiscalização avaliará se o reembolso do imposto a montante previsto no artigo 3.º da Lei sobre compensação do IVA é abrangido pela lógica do sistema do IVA. Para esta avaliação, o Órgão de Fiscalização deve considerar se o reembolso do imposto a montante cumpre os objectivos inerentes ao próprio sistema do IVA ou se prossegue outros objectivos nele não consagrados.

O objectivo fundamental do sistema do IVA é tributar certas entregas de bens ou serviços. O IVA é um imposto indirecto sobre o consumo de bens e serviços. Geralmente, o IVA é calculado em todas as fases da cadeia de abastecimento e na importação de bens e serviços provenientes do estrangeiro. O consumidor final paga o IVA incluído no preço da compra, sem ter direito a deduzir o imposto.

Embora, em princípio, todas as vendas de bens e serviços estejam sujeitas a IVA, algumas transacções podem estar isentas (e, por conseguinte, não têm direito ao crédito do imposto a montante), o que significa que essas entregas não são tributáveis.

Os artigos 5.º, 5.º-A e 5.º-B do Capítulo I da Lei norueguesa sobre o IVA isentam algumas transacções, nomeadamente a entrega e a locação de bens imóveis, a prestação de serviços de saúde e de serviços conexos, serviços sociais, serviços educativos e serviços financeiros e outros. Os fornecedores desses bens e serviços são tratados como consumidores finais para efeitos de IVA, uma vez que são obrigados a pagar imposto a montante sem terem a possibilidade de reclamar o imposto a jusante. A consequência da lógica do sistema é o facto de as entregas de bens e serviços isentos e os consumidores finais pagarem um imposto a montante sem terem a possibilidade de o deduzir.

⁽²⁾ Processo E-6/98 *Governo Norueguês/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citado, ponto 38; processos apensos E-5/04, E-6/04 e E-7/04 *Fesil e Finnjord, PIL e outros e Reino da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citado, pontos 84-85; processos apensos T-127/99, T-129/99 e T-148/99 *Territorio Histórico de Alava e outros/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2002, p. II-1275, ponto 163, processo C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, Col. 2001, p. I-08365, ponto 42; processo T-308/00 *Salzgitter/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2004, p. II-1933, ponto 42, processo C-172/03 *Wolfgang Heiser*, Col. 2005, p. I-1627, ponto 43.

⁽³⁾ Processo E-6/98 *Governo da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Col. do Tribunal da EFTA 1999, p. 76, ponto 38; processos apensos E-5/04, E-6/04 e E-7/04 *Fesil e Finnjord, PIL e outros e Reino da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citado, pontos 76-89; processo 173/73 *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1974, p. 709, ponto 16.

Esta consequência lógica do sistema do IVA criou, no entanto, uma distorção a outro nível, que as Autoridades norueguesas tentaram colmatar com a introdução da Lei sobre compensação do IVA. Desta forma, conclui-se que a lógica da Lei sobre compensação do IVA é contrabalançar a consequência lógica natural do sistema do IVA ao isentar certas entregas. Por conseguinte, a lógica da Lei sobre compensação do IVA não é tributar os utilizadores finais, como acontece no sistema geral do IVA, mas aliviar um certo grupo de consumidores finais para evitar a distorção da concorrência entre a prestação «interna» e a externalização das operações sujeitas a IVA.

As Autoridades norueguesas explicaram que, nos termos do artigo 1.º da Lei sobre compensação do IVA, o objectivo da compensação do imposto a montante era criar condições de concorrência equitativas entre o autofornecimento e a externalização de bens e serviços sujeitos a IVA.

O Órgão de Fiscalização considera que compensar o imposto pago a montante por motivos diferentes dos previstos no sistema do IVA não se justifica pelo objectivo de tributação de uma determinada actividade, que constitui o princípio fundamental que inspira o sistema do IVA. O objectivo prosseguido pelas Autoridades norueguesas de criar condições de concorrência equitativas entre o autofornecimento e a externalização, pelas entidades públicas, de bens e serviços sujeitos a IVA deve, enquanto tal, ser considerado louvável, mas dificilmente se pode afirmar que esteja em conformidade com a natureza e lógica do próprio sistema do IVA. Neste contexto, o Órgão de Fiscalização remete, nomeadamente, para a jurisprudência *Heiser* ⁽¹⁾ segundo a qual o simples facto de uma medida prosseguir um fim social não é suficiente para a subtrair à qualificação de auxílio na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE. O n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE não estabelece a distinção entre medidas de intervenção estatal relativamente às respectivas causas ou objectivos, mas define-as em relação aos respectivos efeitos ⁽²⁾.

O Órgão de Fiscalização não ignora que o objectivo prosseguido pelas Autoridades norueguesas ao introduzirem a Lei sobre compensação do IVA consistia em criar uma situação de neutralidade, para a administração pública, na adjudicação de bens e serviços sujeitos a IVA. Esta neutralidade não pode ser confundida com a neutralidade inerente ao sistema do IVA.

Uma vez que o objectivo de criar condições de concorrência equitativas entre o fornecimento «interno» e a externalização das entregas de bens e serviços para as administrações públicas não está em conformidade com a lógica do sistema do IVA, este objectivo só poderia ser tomado em consideração na avaliação da compatibilidade da medida em questão.

Pelas razões anteriormente expostas, o Órgão de Fiscalização conclui que a compensação do IVA não pode ser justificada pela natureza e a lógica do sistema do IVA. Por conseguinte, constitui uma medida selectiva.

1.5. *Distorção da concorrência*

Para ser abrangida pelo âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE, uma medida deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

Apenas as entidades públicas e privadas abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA beneficiam de compensação do imposto a montante. Contudo, quando essas entidades prestam serviços isentos de aplicação do IVA em concorrência com empresas não abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º da Lei sobre compensação do IVA, estas últimas terão de suportar custos de aquisição mais elevados, apesar de realizarem serviços idênticos. Embora a compensação do imposto a montante se destinasse a atenuar distorções em relação às aquisições municipais, criou uma distorção da concorrência entre as autoridades públicas que exercem actividades económicas e as empresas privadas que exercem as mesmas actividades económicas em sectores isentos de aplicação do IVA. Deste modo, devido à intervenção do Estado, os produtos oferecidos pelos operadores privados, sendo todos os outros factores idênticos, seriam mais onerosos. Desta forma, a concorrência é falseada. Nos sectores em que tanto os operadores públicos como os privados são compensados, o auxílio seria ainda susceptível de falsear a concorrência entre os operadores nacionais e outros operadores do EEE que exercem actividades no mesmo mercado.

Por conseguinte, no que diz respeito à compensação concedida a empresas que produzem bens ou prestam serviços isentos de aplicação do IVA, o Órgão de Fiscalização considera que existe uma distorção da concorrência entre empresas.

1.6. *Efeito sobre as trocas comerciais*

Uma medida de auxílio estatal é abrangida pelo âmbito de aplicação do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE apenas na medida em que afecte as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE.

Nas suas observações relativas à Decisão n.º 225/06/COL do Órgão de Fiscalização, as Autoridades norueguesas contestaram a apreciação do Órgão de Fiscalização relativa ao critério do efeito sobre as trocas comerciais que, em sua opinião, não se baseava numa concepção justa da situação. Em sua opinião, mediante o regime de compensação do IVA, são principalmente concedidos aos municípios reembolsos do imposto a montante sobre bens e serviços adquiridos para as suas actividades obrigatórias. No que diz respeito às actividades não obrigatórias que os municípios podem exercer, as Autoridades norueguesas não conseguiram encontrar quaisquer domínios isentos de IVA em que os beneficiários da compensação do IVA desempenhassem os respectivos serviços em concorrência com outras empresas no EEE, além do tipo específico de estabelecimentos de ensino visados pelo autor da denúncia. As Autoridades norueguesas consideram que existe um número muito reduzido de empresas estabelecidas em países europeus limítrofes que concorrem com as empresas norueguesas abrangidas pela Lei sobre compensação do IVA.

⁽¹⁾ Processo C-172/03 *Wolfgang Heiser*, anteriormente citado.

⁽²⁾ Processo C-159/01 *Reino dos Países Baixos/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2004, p. I-04461, ponto 51.

O Órgão de Fiscalização reitera a sua posição expressa na Decisão n.º 225/06/COL no que diz respeito à apreciação do efeito sobre as trocas comerciais. O Órgão de Fiscalização deve examinar se um regime de auxílio é susceptível de afectar as trocas comerciais no território do EEE e não determinar a sua incidência real ⁽¹⁾. Em princípio, todos os beneficiários abrangidos pelo regime de compensação do IVA podem receber compensação do IVA a montante ao abrigo das condições do regime, independentemente do facto de o auxílio concedido a um operador específico ter efeito nas trocas comerciais. A jurisprudência do TJCE determinou que no caso de um auxílio estatal, «a Comissão pode limitar a sua análise às características gerais do mesmo sem estar obrigada a examinar cada caso de aplicação particular.» ⁽²⁾. O Tribunal da EFTA também adoptou esta interpretação ⁽³⁾.

O critério relativo ao efeito sobre as trocas comerciais tem sido tradicionalmente interpretado no sentido de que, em termos gerais, uma medida deve ser considerada um auxílio estatal se for susceptível de influenciar as trocas comerciais entre os Estados do EEE ⁽⁴⁾. Mesmo que as Autoridades norueguesas estejam correctas quando consideram que apenas um número reduzido de empresas no território do EEE concorrem com os beneficiários da Lei sobre compensação do IVA, a medida de auxílio pode, apesar disso, afectar as trocas comerciais, uma vez que nem o número de beneficiários nem o número de concorrentes constituem elementos significativos para a avaliação do critério do efeito sobre as trocas comerciais, na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE ⁽⁵⁾.

A concessão de apoio estatal a uma empresa pode contribuir para que o fornecimento interno se mantenha ou aumente, tendo como consequência a redução das oportunidades de penetração de outras empresas no mercado dos Estados do EEE em causa ⁽⁶⁾. Por conseguinte, o carácter do auxílio não depende

do carácter local ou regional dos serviços fornecidos nem do âmbito do domínio de actividade em causa ⁽⁷⁾.

Não existe um limiar ou percentagem abaixo dos quais se possa considerar que as trocas comerciais entre as Partes Contratantes não são afectadas ⁽⁸⁾. Pelo contrário, de acordo com a jurisprudência ⁽⁹⁾, quando um auxílio estatal de carácter financeiro reforça a posição de uma empresa em relação a outras empresas concorrentes a nível do comércio intra-EEE, deve considerar-se que este é afectado pelo auxílio em causa.

Os artigos 5.º e 5.º-A do Capítulo I da Lei sobre o IVA isentam algumas operações do âmbito de aplicação dessa lei. Além disso, o artigo 5.º-B prevê que o fornecimento de alguns serviços, nomeadamente serviços de saúde e serviços conexos, serviços sociais, serviços educativos, serviços financeiros, serviços relacionados com o exercício do poder público, serviços sob a forma de direito de assistir a espectáculos de teatro, ópera, bailado, cinema e circo, exposições em galerias e museus, serviços de lotaria, serviços relacionados com o fornecimento de alimentos em estabelecimentos de ensino e cantinas estudantis, etc., não são abrangidos pela lei. Por conseguinte, os referidos serviços estão isentos de IVA mas, em princípio, são abrangidos pela Lei sobre compensação do IVA ⁽¹⁰⁾. Alguns destes sectores como, por exemplo, serviços financeiros, serviços relacionados com o fornecimento de alimentos em estabelecimentos de ensino ou cantinas estudantis, alguns serviços de medicina dentária, alguns serviços educativos prestados a troco de remuneração e alguns serviços de cinema, estão parcial ou totalmente abertos à concorrência no EEE. Os auxílios concedidos a empresas em sectores abertos à concorrência são, por conseguinte, susceptíveis de afectar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE.

⁽¹⁾ Processo C-298/00 P *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2004, p. I-04087, ponto 49, e processo C-372/97 *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2004, p. I-03679, ponto 44.

⁽²⁾ Processo T-171/02 *Regione autonoma della Sardegna/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2005, p. II-02123, ponto 102; processo 248/84 *República Federal da Alemanha/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1987, p. 04013, ponto 18; processo C-75/97 *Reino da Bélgica/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1999, p. I-03671, ponto 48; e processo C-278/00 *República Helénica/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2004, p. I-03997, ponto 24.

⁽³⁾ Processo E-6/98 *Governo da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citado, ponto 57 e processo E-2/05 *Órgão de Fiscalização da EFTA/ República da Islândia*, Col. do Tribunal da EFTA 2005, p. 202, ponto 24.

⁽⁴⁾ Processos apensos T-298/97-T-312/97 e.a. *Alzetta Mauro e outros/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2000, p. II-02319, pontos 76-78.

⁽⁵⁾ Processo C-71/04 *Administración del Estado/Xunta de Galicia*, Col. 2005, p. I-07419, ponto 41; processo C-280/00 *Altmark Trans*, Col. 2003, p. I-07747, ponto 81; processos apensos C-34/01 a C-38/01 *Enirisorse*, Col. 2003, p. I-14243, ponto 28; processo C-142/87 *Reino da Bélgica/Comissão das Comunidades Europeias* («*Tubemeuse*»), Col. 1990, p. I-00959, ponto 43; Processos apensos C-278/92 a C-280/92 *Reino de Espanha/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1994, p. I-04103, ponto 42.

⁽⁶⁾ Processo E-6/98 *Governo da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citado, ponto 59; processo C-303/88 *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1991, p. I-01433, ponto 27; processos apensos C-278/92 a C-280/92 *Reino de Espanha/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1994, p. I-04103, ponto 40, processo C-280/00 *Altmark Trans*, anteriormente citado, ponto 78.

Por estes motivos, e tendo em conta a jurisprudência do Tribunal, o Órgão de Fiscalização considera que a Lei sobre compensação do IVA é um regime de compensação geral de âmbito nacional susceptível de afectar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE.

1.7. Conclusão

Pelas razões anteriormente referidas, o Órgão de Fiscalização conclui que a Lei sobre compensação do IVA constitui um regime de auxílios estatais na acepção do n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE.

⁽⁷⁾ Processo C-280/00 *Altmark Trans*, anteriormente citado, ponto 77; processo C-172/03 *Wolfgang Heiser*, Col. 2005, p. I-01627, ponto 33; processo C-71/04 *Administración del Estado/Xunta de Galicia*, Col. 2005, p. I-07419, ponto 40.

⁽⁸⁾ Processo C-280/00 *Altmark Trans*, Col. 2003, p. I-07747, ponto 81, processo C-172/03 *Wolfgang Heiser*, Col. 2005, p. I-1627, ponto 32.

⁽⁹⁾ Processo E-6/98 *Governo da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, anteriormente citado, ponto 59; processo 730/79 *Philip Morris/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1980, p. 2671, ponto 11.

⁽¹⁰⁾ O artigo 4.º da Lei sobre compensação do IVA introduz algumas restrições à possibilidade de compensação.

2. Requisitos processuais

O n.º 3 do artigo 1.º da Parte I do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal, prevê que «Para que possa apresentar as suas observações, deve o Órgão de Fiscalização da EFTA ser informado atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. (...). O Estado em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento ter sido objecto de uma decisão final».

As Autoridades norueguesas não notificaram a Lei sobre compensação do IVA ao Órgão de Fiscalização antes da sua entrada em vigor. Por conseguinte, o Órgão de Fiscalização conclui que as Autoridades norueguesas não respeitaram as suas obrigações nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da Parte I do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal.

3. Compatibilidade do auxílio

O Órgão de Fiscalização considera que nenhuma das derrogações referidas no n.º 2 do artigo 61.º do Acordo EEE podem ser aplicáveis no caso em apreço.

No que diz respeito à aplicação do n.º 3 do artigo 61.º do Acordo EEE, a compensação do imposto a montante não pode ser considerada no âmbito do n.º 3, alínea a), do artigo 61.º do Acordo EEE, uma vez que nenhuma das regiões norueguesas preenche as condições previstas nesta disposição, ou seja, um nível de vida anormalmente baixo ou grave situação de subemprego. A compensação em causa não parece promover a execução de um projecto importante de interesse europeu comum nem se destina a sanar uma perturbação grave na economia de um Estado, conforme previsto em relação à compatibilidade nos termos do n.º 3, alínea b), do artigo 61.º do Acordo EEE.

No que se refere ao n.º 3, alínea c), do artigo 61.º do Acordo EEE, pode considerar-se que o auxílio é compatível com o Acordo EEE se facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira a que contrariem o interesse comum. O regime de auxílios em apreço não parece facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas mas, como as Autoridades norueguesas salientaram, prossegue o objectivo de criar condições de concorrência equitativas, em relação a produtos e serviços sujeitos a IVA, entre a prestação «interna» e a externalização de serviços nos municípios.

O Órgão de Fiscalização considera que a redução das despesas correntes de uma empresa, como o imposto a montante, constitui um auxílio ao funcionamento. Este tipo de auxílios é, em princípio, proibido. Por conseguinte, o Órgão de Fiscalização considera que a Lei sobre compensação do IVA constitui um regime de auxílios que, na sua forma actual, não pode ser considerado compatível com as regras relativas aos auxílios estatais do Acordo EEE.

Apesar disso, o Órgão de Fiscalização recorda que, tal como referido anteriormente, a questão de saber se o regime constitui um auxílio estatal surge apenas na medida em que diz respeito a uma actividade económica, uma seja, uma actividade que consiste na oferta de bens e serviços num determinado mercado. Tal implica que, em relação ao caso em apreço, desde que os beneficiários do regime desempenhem tarefas da administração pública ou obrigações legais que não constituam uma actividade

económica, a avaliação do auxílio estatal, nomeadamente a avaliação da compatibilidade da medida, não se lhes aplica.

Além disso, nos termos do n.º 2 do artigo 59.º do Acordo EEE, as regras relativas aos auxílios estatais não são aplicáveis a empresas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral, na medida em que a aplicação de tais regras constitua obstáculo ao cumprimento da missão particular que lhes foi atribuída e na medida em que as trocas comerciais não sejam afectadas de maneira que contrariem os interesses das Partes Contratantes do Acordo.

Na generalidade, os Estados dispõem de uma larga margem discricionária na definição dos serviços susceptíveis de serem classificados serviços de interesse económico geral. Neste contexto, cabe ao Órgão de Fiscalização assegurar que não existe erro manifesto no que respeita à definição de serviços de interesse económico geral. O Órgão de Fiscalização não pode, no contexto actual, realizar uma avaliação aprofundada para averiguar se todos os fornecedores dos sectores isentos de aplicação do IVA, que beneficiam de reembolso do imposto pago a montante, ou seja, os que são abrangidos pelo regime de auxílios, cumprem as condições estabelecidas no n.º 2 do artigo 59.º do Acordo EEE. O Órgão de Fiscalização limita-se a indicar que, caso estas condições se encontrem preenchidas, se poderia considerar que o reembolso do IVA pago a montante concedido a uma determinada empresa ou a um determinado grupo de empresas constitui um auxílio estatal compatível, na acepção do n.º 2 do artigo 59.º do Acordo EEE. A Lei sobre compensação do IVA não comporta essa limitação.

Em 28 de Novembro de 2005, a Comissão Europeia adoptou uma decisão relativa à aplicação do n.º 2 do artigo 86.º do Tratado CE aos auxílios estatais sob a forma de compensação de serviço público concedidos a certas empresas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral⁽¹⁾. Esta decisão foi incorporada no Acordo EEE em Julho de 2006⁽²⁾.

De acordo com esta decisão⁽³⁾, os hospitais e as empresas de habitação social a que foram confiadas tarefas que envolvam serviços de interesse económico geral apresentam características específicas que devem ser tomadas em consideração. A intensidade da distorção da concorrência nestes sectores, na actual fase de desenvolvimento do mercado interno, não é necessariamente proporcional ao volume de negócios e ao nível da compensação. Por conseguinte, os hospitais que prestam cuidados médicos, incluindo, se for caso disso, serviços de urgência e serviços acessórios directamente relacionados com a sua actividade principal, nomeadamente no domínio da investigação, e as empresas encarregadas de serviços de habitação social que fornecem alojamento a cidadãos desfavorecidos ou a grupos menos favorecidos que, devido a problemas de solvência, não conseguem obter uma habitação em condições de mercado, devem beneficiar da isenção de notificação.

(1) Publicada no JO L 312 de 29.11.2005, p. 67.

(2) A Decisão 2005/842/CE da Comissão, de 28 de Novembro de 2005, relativa à aplicação do n.º 2 do artigo 86.º do Tratado CE aos auxílios estatais sob a forma de compensação de serviço público concedidos a certas empresas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral, foi incorporada no Anexo XV do Acordo EEE, passando a constituir o ponto 1h, pela Decisão n.º 91/2006 (JO L 289 de 19.10.2006, p. 31 e Suplemento EEE n.º 52 de 19.10.2006, p. 24), que entrou em vigor em 8.7.2006.

(3) Ponto 15.

Contudo, qualquer reembolso do imposto a montante concedido a uma empresa relativo à parte das actividades económicas que desenvolve que não fazem parte desta obrigação de serviço público não é abrangido por esta derrogação. Tal como estabelecido *supra*, o regime de reembolso em apreço constitui um auxílio estatal e não pode ser considerado compatível com as regras do Acordo EEE. Neste contexto, pode remeter-se para alguns dos sectores de actividade em causa, ou seja, os sectores isentos de aplicação do IVA e em relação aos quais decorre claramente da prática da Comissão Europeia e do Órgão de Fiscalização ou da jurisprudência existente, que a actividade constitui uma actividade económica exercida em concorrência com outras. É o que acontece principalmente no caso dos dentistas ⁽¹⁾ ou dos serviços de transporte em ambulância ⁽²⁾.

Além disso, alguns beneficiários de auxílio ao abrigo do regime de compensação do IVA podem beneficiar de outras isenções, nomeadamente auxílios *de minimis*, a aplicação das disposições dos regulamentos de isenção por categoria, como o regulamento de isenção por categoria relativo às PME, etc.

Contudo, na sua forma actual, o regime não se destina apenas a contemplar as obrigações de serviço público ou qualquer das isenções anteriormente referidas. A Lei sobre compensação do IVA tem um âmbito vasto, em termos de aplicação e concepção. Não prevê as condições necessárias para a aplicação dessas isenções. Por conseguinte, enquanto tal, o regime não pode ser considerado compatível com as regras do Acordo EEE.

4. Conclusão

O Órgão de Fiscalização considera que as Autoridades norueguesas aplicaram ilegalmente a Lei sobre compensação do IVA, em violação do n.º 3 do artigo 1.º da Parte I do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal. Na sua forma actual, o reembolso do imposto pago a montante previsto ao abrigo desta lei não é compatível com o funcionamento do Acordo EEE pelos motivos anteriormente expostos.

Em conformidade com o artigo 14.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal, em caso de auxílios ilegais considerados incompatíveis, o Órgão de Fiscalização ordena normalmente ao Estado da EFTA a sua recuperação junto do beneficiário.

O Órgão de Fiscalização considera que, no presente caso, nenhum princípio geral impossibilita a recuperação do auxílio. De acordo com a jurisprudência estabelecida, a supressão de um auxílio ilegal mediante recuperação é a consequência lógica da verificação da sua ilegalidade. Por conseguinte, a recuperação de

um auxílio estatal ilegalmente concedido, com vista ao restabelecimento da situação anterior, não pode, em princípio, ser considerada uma medida desproporcionada relativamente aos objectivos do Acordo EEE em matéria de auxílios estatais. Através da restituição do auxílio, o beneficiário perde a vantagem de que tinha beneficiado no mercado em relação aos seus concorrentes, e a situação anterior ao pagamento do auxílio é reposta ⁽³⁾. Resulta também desta função de recuperação do auxílio que, regra geral e salvo circunstâncias excepcionais, o Órgão de Fiscalização não excede os limites do seu poder discricionário, reconhecido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando solicita ao Estado da EFTA em causa que recupere os montantes concedidos a título de auxílios ilegais, uma vez que apenas restabelece a situação anterior ⁽⁴⁾.

Além disso, tendo em conta o carácter imperativo do controlo dos auxílios estatais efectuado pelo Órgão de Fiscalização, nos termos do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal, as empresas beneficiárias do auxílio não podem, em princípio, ter uma confiança legítima na regularidade do auxílio, a não ser que este tenha sido concedido no respeito pelo processo previsto nas disposições do referido Protocolo ⁽⁵⁾.

As declarações feitas pelo Comissário Bolkestein mencionadas pelas Autoridades norueguesas referiam-se à conformidade dos regimes em causa com as regras do IVA. Além disso, pelo menos numa das declarações, Frederik Bolkestein incluiu a seguinte reserva: «*desde que sejam observadas as regras relativas aos auxílios estatais*». Por conseguinte, o Órgão de Fiscalização considera que não se justificam quaisquer expectativas legítimas decorrentes das afirmações em causa.

Por outro lado, as Autoridades norueguesas não referiram qualquer regime de auxílios estatais idêntico, que tivesse sido aprovado pela Comissão Europeia ou pelo Órgão de Fiscalização, com base no qual se pudesse sustentar a existência de expectativas legítimas em relação à Lei sobre compensação do IVA.

Por estas razões, o Órgão de Fiscalização considera que, no caso em apreço, não se verificam circunstâncias excepcionais evidentes que tivessem levado à criação de expectativas legítimas por parte dos beneficiários do auxílio.

A recuperação deve incluir juros compostos, em conformidade com o n.º 2 do artigo 14.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal e com os artigos 9.º e 11.º da Decisão n.º 195/04/COL do Órgão de Fiscalização da EFTA, de 14 de Julho de 2004 ⁽⁶⁾.

⁽¹⁾ Processo C-172/03 *Wolfgang Heiser*, anteriormente citado.

⁽²⁾ Processo C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner/Landkreis Südwestpfalz*, Col. 2001, p. I-8089.

⁽³⁾ Processo C-350/93 *Comissão das Comunidades Europeias/República Italiana*, Col. 1995, p. I-699, ponto 22.

⁽⁴⁾ Processo C-75/97 *Reino da Bélgica/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1999, p. I-03671, ponto 66, e processo C-310/99 *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 2002, p. I-02289, ponto 99.

⁽⁵⁾ Processo C-169/95 *Reino de Espanha/Comissão das Comunidades Europeias*, Col. 1997, p. I-135, ponto 51.

⁽⁶⁾ Publicado no JO L 139 de 25.5.2006, p. 37 e no suplemento EEE n.º 26 de 25.5.2006, p. 1.

Solicita-se, por conseguinte, às Autoridades norueguesas que adoptem as medidas necessárias para recuperar qualquer auxílio incompatível concedido com base no artigo 3.º da Lei sobre compensação do IVA, informando do facto o Órgão de Fiscalização no prazo de dois meses.

As Autoridades norueguesas devem alterar a Lei sobre compensação do IVA, com efeitos imediatos, com vista a excluir a concessão de auxílios estatais. Devem informar o Órgão de Fiscalização, no prazo de dois meses, sobre as alterações legislativas necessárias que foram introduzidas,

ADOPTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

O auxílio estatal concedido em ligação com a Lei sobre compensação do IVA aplicada pelas Autoridades norueguesas não é compatível com o funcionamento do Acordo EEE.

Artigo 2.º

A Noruega deve alterar a Lei sobre compensação do IVA, com efeitos imediatos, a fim de excluir a concessão de auxílios estatais.

Artigo 3.º

As Autoridades norueguesas devem adoptar todas as medidas necessárias para recuperar o auxílio referido no artigo 1.º junto das empresas beneficiárias.

Artigo 4.º

A recuperação deve ser efectuada de imediato e em conformidade com os procedimentos do direito nacional, desde que estes permitam a execução imediata e efectiva da decisão. O montante a recuperar incluirá juros e juros compostos a partir da data em que o auxílio foi colocado à disposição do beneficiário até à respectiva recuperação efectiva. Os juros são calculados em conformidade com os artigos 9.º e 11.º da Decisão n.º 195/04/COL do Órgão de Fiscalização da EFTA.

Artigo 5.º

As Autoridades norueguesas devem comunicar ao Órgão de Fiscalização da EFTA, no prazo de dois meses a contar da notificação da presente decisão, as medidas adoptadas para lhe dar cumprimento.

Artigo 6.º

O Reino da Noruega é o destinatário da presente decisão.

Artigo 7.º

A versão em língua inglesa é a única que faz fé.

Feito em Bruxelas, em 3 de Maio de 2007.

Pelo Órgão de Fiscalização da EFTA

Bjørn T. GRYDELAND
Presidente

Kurt JÄGER
Membro do Colégio