

REVISTA DEFINANÇAS PÚBLICAS EDIREITO FISCAL

3
ANO V 11 12

**ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.
OUTONO**

JOÃO JOSÉ AMARAL TOMAZ

Dedução dos encargos com juros;
Dedução relativa à remuneração do
capital próprio; Dedução de juros
nacionais

EMANUEL VIDAL LIMA

Iva Social; Desvalorização Fiscal;
Competitividade

CLOTILDE CELORICO PALMA

Tributos; Confisco; Princípios da
igualdade, da capacidade contributiva
e da proporcionalidade

CIDÁLIA MARIA DA MOTA LOPES

Custos de cumprimento; Sistema
fiscal; Complexidade fiscal; Percepção
do custo; Técnicos Oficiais de Contas
(TOCS)

ALEXANDRA MARTINS

IVA; Livro Verde; Comissão Europeia

CLAUDIA DIAS SOARES

Energy tax design; Portuguese Excise
Duties Code; Portuguese energy policy

L. MIGUEL PESTANA

DE VASCONCELOS

Impostos; Privilégios creditórios;
Hipotecas legais

SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO
EUROPEIA EM MATÉRIA FISCAL DO TRIMESTRE DE 2012

Número do Processo: C-443/09

Nome: Grillo Star SRL

Data: Acórdão de 19 de Abril de 2012

Assunto: Directiva 2008/7/CE – Impostos Indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Taxa de inscrição no registo de empresas

Factos

No seguimento da falência da sociedade Grillo Star e, bem assim, da abertura do procedimento de admissão dos credores ao passivo, nos termos da lei relativa às falências, a Camera de Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Cosenza (CCIAA di Cosenza) solicitou a admissão ao passivo, de um crédito no montante de € 200, acrescido de juros no valor de € 113,39, a título de taxa anual devida em relação ao ano de 2009.

O tribunal nacional, confrontado com a necessidade de se pronunciar sobre o pedido de admissão deste crédito ao passivo da falência da Grillo Star, revelou dúvidas quanto à compatibilidade da legislação italiana relativa à determinação da referida taxa anual, com a legislação europeia.

Neste âmbito, e tendo concluído que a taxa anual em litígio no processo principal não apresenta carácter remuneratório, na medida em que o seu cálculo não está ligado ao custo do serviço prestado às empresas para manter a sua inscrição no registo gerido pela CCIAA di Cosenza, o tribunal nacional decidiu suspender a instância e submeter, ao Tribunal de Justiça, as seguintes questões prejudiciais:

- 1) Os critérios de determinação da taxa anual em causa são contrários à legislação europeia na medida em que não podem ser abrangidos pela derrogação relativa a direitos cobrados pelos Estados-Membros, com carácter remuneratório?
- 2) Uma taxa anual cuja determinação é feita por referência às necessidades exigidas para a execução dos serviços que o sistema das câmaras de comércio é obrigado a prestar em todo o território nacional assume carácter remuneratório?

Apreciação do Tribunal

Nos termos das Directivas vigentes, são proibidos os impostos indirectos devidos pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade, a que uma sociedade de capitais esteja sujeita em razão da sua forma jurídica.

O Tribunal de Justiça tem interpretado esta proibição de forma extensiva, na medida em que tem atendido não só aos procedimentos formais que precedem o exercício da actividade de uma sociedade de capitais, mas também às formalidades que condicionam o exercício e a prossecução da actividade dessa sociedade.

Resulta ainda da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a legislação europeia não proíbe um imposto que é devido anualmente em razão do registo de uma empresa numa Câmara de Comércio e Indústria, na medida em que o facto gerador, neste caso, não se prende com o registo da sociedade ou da pessoa colectiva propriamente dita, mas com o registo da própria empresa, entendida em sentido económico. Com efeito, trata-se de um imposto que não está relacionado com as formalidades a que as sociedades de capitais estão sujeitas, de acordo com a sua forma jurídica, nem é delas dependente.

Neste sentido, entende o Tribunal de Justiça que esta taxa anual, não está relacionada com as formalidades a que as sociedades de capitais se encontram sujeitas em consequência da sua forma jurídica.

Adicionalmente, e ainda que assim não se entendesse, nota ainda o Tribunal de Justiça que o facto de a referida taxa ser fixada de forma proporcional ao volume de negócios das empresas a ela sujeitas, afasta a sua qualificação como imposto proibido pela legislação europeia.

Em suma, conclui o Tribunal que, uma taxa anual, como a controvertida no processo principal, não constitui um imposto proibido pela legislação europeia, não sendo, portanto, necessário examinar se essa taxa está abrangida pela derrogação constante da Directiva aplicável.

Decisão

A interpretação adoptada pelo Tribunal de Justiça vai no sentido de que não se opõe a uma taxa, como a controvertida no processo principal, devida anualmente por qualquer empresa em razão da sua inscrição no registo de empresas, mesmo que essa inscrição tenha um efeito constitutivo para as sociedades de capitais e que essa taxa seja também devida pelas referidas sociedades durante o período em que exercem apenas actividades preparatórias à exploração de uma empresa.

Implicações no Direito Português

Feita a ressalva a eventuais diferenças entre a Câmara de Comércio em causa no processo principal e Câmaras de Comércio existentes em Portugal, resulta da presente decisão que o registo junto de entidades, como as Câmaras de Comércio, poderá ficar dependente de uma taxa cobrada pelo Estado, conquanto a mesma não dependa, nem esteja de qualquer forma, relacionada com a forma jurídica adoptada pelas empresas.

Número do Processo: C-621/10 e C-129/11

Nome: Balkan and Sea Properties Adits e Provadinvest Ood

Data: Acórdão de 26 de Abril de 2012

Assunto: IVA — Sexta Directiva — Venda de bens imóveis entre sociedades relacionadas entre si — Valor da transacção

Fracções

A Balkan and Sea Properties e a Provadinvest Ood são sociedades relacionadas que, no âmbito da sua actividade, estiveram envolvidas em operações de transmissão de imóveis.

Considerando que o valor a ter em conta, nestes casos, é o valor normal dos bens, e após avaliação dos mesmos, a Administração tributária búlgara corrigiu o valor de ambas as transacções, tendo emitido os respectivos avisos de liquidação rectificativos (no caso da Balkan and Sea Properties, porque entendeu que o valor normal era inferior ao valor efectivamente pago, pelo que foi deduzido imposto em excesso do permitido e, no caso da Provadinvest Ood, porque entendeu que o valor normal estava acima do valor efectivamente pago, pelo que haveria, ainda, IVA por liquidar).

Não se conformando com estas liquidações, ambas as sociedades interpuseram recurso administrativo da decisão e posteriormente, por este ter sido indeferido, recurso para tribunal superior.

Confrontado com a questão em causa, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu colocar as seguintes questões prejudiciais:

- 1) Devem as normas da Directiva IVA ser interpretadas no sentido de que o valor tributável só é o valor normal (em detrimento do valor da contraprestação) nos casos que aí estejam especificamente previstos?
- 2) A Directiva IVA enumera taxativamente os casos em que estão preenchidos os requisitos que permitem ao Estado-Membro tomar medidas por força das quais o valor tributável é o valor normal da transacção?
- 3) A Directiva IVA tem efeito directo e pode ser aplicada directamente pelo órgão jurisdicional nacional?

Apreciação do Tribunal

Nos termos da lei búlgara, e para efeitos de IVA, em qualquer operação entre pessoas relacionadas, o valor tributável é o valor normal.

Já a Directiva IVA prevê que os Estados-Membros podem tomar medidas pelas quais o valor tributável seja o valor normal de uma transacção, quando a mesma tenha lugar entre entidades relacionadas, nos termos e condições ali descritos.

Assim, ao considerar que, em determinados casos, o valor tributável é o valor normal da operação (ao invés do valor da contraprestação), a Directiva IVA apresenta uma excepção à regra geral, a qual constitui a expressão de um princípio fundamental do sistema comum de IVA, e que tem por corolário o facto de a Administração tributária não poder cobrar

um montante de IVA superior ao que foi efectivamente recebido pelo sujeito passivo.

Como salienta a advogada-geral nas suas conclusões, a liquidação de IVA sobre um preço artificialmente baixo não é um problema quando ambas as partes envolvidas na transacção gozam do direito à dedução total do IVA. Assim já não será ao nível do consumidor final ou no caso de sujeito passivo misto.

Nestes termos, o Tribunal de Justiça conclui que os requisitos previstos na Directiva IVA são taxativos, pelo que uma legislação nacional não pode prever que o valor tributável seja o valor normal da operação fora dos casos ali previstos, nomeadamente quando o prestador, o fornecedor ou o comprador tenha o direito a deduzir integralmente o IVA.

Assim, cabe ao órgão jurisdicional nacional, dentro da margem de apreciação que lhe é concedida pelo direito nacional, interpretar e aplicar as disposições de direito interno, em conformidade com as exigências do direito da União. No entanto, se essa interpretação não for possível, deve deixar de aplicar qualquer disposição de direito interno contrária às exigências previstas pela Directiva IVA.

Em suma, a Directiva IVA pode ser directamente invocada pelas entidades em causa, com o objectivo de se oporem à aplicação de disposições nacionais incompatíveis, tendo em conta que não é possível proceder a uma interpretação da legislação interna, como a que está em causa no processo principal.

Decisão

A norma da Directiva IVA que prevê que a base de incidência do IVA seja o “valor normal” ao invés do valor da contraprestação deve ser interpretada no sentido de que os requisitos de aplicação que enuncia são taxativos e que, portanto, uma legislação nacional não pode prever, com fundamento nesta disposição, que o valor tributável seja o “valor normal” da operação em casos diferentes dos enumerados na referida disposição. designadamente nos casos em que o sujeito passivo beneficie do direito de deduzir integralmente o IVA, o que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar.

Implicações no Direito Português

Tendo em conta que a norma da Directiva IVA que prevê que a base de incidência do IVA seja o “valor normal” ao invés do valor da contraprestação também já foi transposta para a legislação Portuguesa, concretamente para o artigo 16.º, número 10 do Código do IVA Directiva IVA, por via da Lei n.º 64-B/2011, esta decisão clarifica que tal transposição, nos moldes que foi efectuada, se encontra conforme ao previsto na Directiva IVA.

Número do Processo: C-520/10

Nome: Lebara Ltd

Data: Acórdão de 3 de Maio de 2012

Assunto: IVA – Prestação de serviços a título oneroso – Comercialização por rede de distribuidores

Factos

A Lebara é uma sociedade sediada no Reino Unido que fornece serviços de telecomunicações. À data dos factos, comercializava, por intermédio de sujeitos passivos estabelecidos em vários outros Estados-Membros, cartões telefónicos destinados a pessoas estabelecidas nesses Estados-Membros que quisessem fazer chamadas para países terceiros a um preço vantajoso. Por forma a conseguir cobrir estes mercados, a Lebara não vendia directamente os cartões aos consumidores, mas sim por intermédio de uma rede local de distribuidores.

Os distribuidores compravam os cartões telefónicos à Lebara a um preço acordado, inferior ao valor nominal desses cartões, revendendo-os em seguida, sob o seu nome ou sob um outro escolhido por eles ou, até mesmo, sob a marca da Lebara. No entanto a Lebara desconhecia, e não controlava, o preço de revenda aplicado pelos distribuidores ou por outros intermediários.

O litígio que opõe a Lebara à Administração tributária britânica decorre do facto de a Lebara não ter pago IVA pela venda de cartões telefónicos aos distribuidores, visto tal operação ser uma prestação de serviços de telecomunicações cujo lugar se situava no Estado-Membro de estabelecimento do distribuidor, pelo que, de acordo com o seu entendi-

mento, era este último que devia pagar o IVA neste Estado-Membro, em conformidade com o mecanismo da autoliquidação.

Segundo a Lebara, a utilização do cartão não implicava que esta fornecesse uma prestação de serviços a título oneroso ao utilizador final, caso em que as regras de localização da operação obrigariam a Lebara a liquidar o IVA devido. Em contrapartida, a Administração tributária entendeu que a Lebara deveria pagar o IVA no Reino Unido na medida em que esta sociedade fornecia, na realidade, dois serviços: por um lado, a “emissão” do cartão, que se verificava no momento da venda do cartão ao distribuidor e, por outro, a “compra”, que se verificava no momento da utilização efectiva do cartão pelo utilizador final.

Na sequência deste entendimento, a Administração tributária britânica emitiu um aviso de liquidação de IVA relativo aos serviços de telecomunicações fornecidos pela Lebara ao longo do mês de Março de 2005.

A Lebara interpôs recurso desse aviso de liquidação, tendo este considerado que, atendendo às diferentes práticas relativas ao tratamento fiscal desses cartões telefónicos existentes em alguns Estados-Membros, haveria risco de dupla tributação, ou de não tributação, de receitas provenientes da comercialização dos cartões telefónicos.

Assim sendo, e por entender que a solução do litígio no processo principal depende da interpretação do direito da União, o tribunal de primeira instância decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) Num caso em que um sujeito passivo vende cartões telefónicos representativos do direito de receber serviços de telecomunicações dessa pessoa, deve a Directiva IVA ser interpretada no sentido de que o comerciante efectua duas prestações para efeitos de IVA: uma no momento da venda inicial do cartão telefónico pelo comerciante a outro sujeito passivo, e outra no momento da sua utilização?

2) Em caso afirmativo, como deve ser aplicado o IVA através da cadeia de fornecimento, na qual o comerciante A vende o cartão telefónico ao comerciante B, o comerciante B revende o cartão telefónico no Estado-Membro B e o mesmo é, por fim, comprado pelo utilizador final no Estado-Membro B, sendo então utilizado por este utilizador para realizar chamadas telefónicas?

Apreciação do Tribunal

O Tribunal começa por atender ao princípio do sistema comum do IVA que consiste em aplicar aos bens e aos serviços, até ao estado do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Neste sentido, resulta claramente da Sexta Directiva que são as entregas de bens e as prestações de serviços que são sujeitas a IVA, e não os pagamentos efectuados em contrapartida destas.

Para o Tribunal, segundo jurisprudência assente, uma prestação de serviços só é efectuada a título oneroso, na acepção da Directiva IVA, e só assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário. A existência de uma ligação directa entre o serviço prestado e o contravalor recebido é, portanto, necessária.

Com efeito, o Tribunal refere que há que ter presente o facto de o operador receber apenas um pagamento efectivo no quadro do fornecimento dos seus serviços de telecomunicações. Neste sentido, considerou que, o operador não fornece duas prestações de serviços a título oneroso na acepção da Directiva IVA, mas apenas uma prestação de serviço ao distribuidor, através da venda dos cartões telefónicos, de todas as informações necessárias à realização das chamadas e da infra-estrutura disponibilizada.

Em suma, entende o Tribunal, que apenas existe uma troca de prestações recíprocas, na acepção da jurisprudência, na relação verificada entre o operador e o distribuidor no momento da venda inicial de cartões a este último.

Decisão

A Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que um operador, que propõe serviços de telecomunicações que consistem em vender a um distribuidor cartões telefónicos que contêm todas as informações

necessárias para fazer chamadas telefónicas internacionais através da infra-estrutura posta à disposição pelo referido operador e que são revendidos pelo distribuidor, em seu nome e por sua própria conta, a utilizadores finais, quer directamente quer por intermédio de outros sujeitos passivos como grossistas e retalhistas, fornece uma prestação de serviços a título oneroso apenas ao distribuidor. Em contrapartida, o referido operador não fornece uma segunda prestação de serviços a título oneroso ao utilizador final, quando este, tendo comprado o cartão telefónico, exerce o direito de fazer chamadas telefónicas servindo-se das informações que figuram nesse cartão.

Implicações no Direito Português

Esta decisão contribui para a clarificação do conceito de prestação de serviços, devendo entender-se que uma operação só é tributável, nos casos em que exista uma relação jurídica recíproca entre o prestador e o beneficiário.

Número do Processo: C-338/11 a C-347/11

Nome: Santander Asset Management SGIIC SA

Data: Acórdão de 10 de Maio de 2012

Assunto: OICVM – Diferença entre dividendos pagos a entidades residentes e entidades não residentes

Factos

Os recorrentes nos processos principais são organismos de investimento colectivo em valores mobiliários (OICVM) belgas, alemães, espanhóis e dos estados unidos, e têm como fim investir em acções de sociedades francesas, recebendo, a esse título, dividendos. Porém, estes dividendos, quando pagos a OICVM não residentes, por aplicação da legislação nacional, estão sujeitos a uma retenção na fonte em França à taxa de 25%.

O órgão jurisdicional de reenvio entendeu que a regulamentação nacional, em causa nos processos principais, introduz uma diferença de tratamento fiscal em detrimento dos OICVM não residentes, na medida

em que os dividendos de origem francesa que estes organismos recebem estão sujeitos a retenção na fonte, ao passo que os dividendos, da mesma origem, pagos a OICVM residentes, não são sujeitos a esta retenção. Assim, considerou o órgão jurisdicional de reenvio que esta situação representa uma restrição à liberdade de circulação de capitais, a qual só pode ser admitida se a diferença de tratamento respeitar a situações não objectivamente comparáveis, ou for justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

Neste sentido, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, estaríamos perante uma situação objectivamente comparável, pelo que discriminatória, não se verificando qualquer situação que a pudesse justificar, quer no que respeita aos OICVM, quer no que respeita aos próprios investidores.

Em consequência, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- 1) A situação dos detentores de participações deve ser tida em conta juntamente com a situação dos OICVM?
- 2) Em tal hipótese, que requisitos devem estar preenchidos para que se possa considerar que a retenção na fonte controvertida está em conformidade com o princípio da livre circulação de capitais?

Apreciação do Tribunal

Com as questões colocadas pretende-se, essencialmente, saber se quanto à tributação dos dividendos distribuídos por sociedades residentes a OICVM não residentes, existe alguma diferença de tratamento constitutiva de um entrave à livre circulação de capitais, quer ao nível do veículo de investimento, quer, também, ao nível da situação dos detentores de participações.

Relativamente à regulamentação do Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, a mesma constitui uma restrição aos movimentos de capitais, uma vez que há diferença de tratamento fiscal entre os OICVM, sendo essa diferença fundada no seu lugar de residência. Consequentemente, a medida em causa, por impor um tratamento fiscal menos favorável, torna-se susceptível de dissuadir, por um lado, os OICVM não residentes de procederem a investimentos em sociedades

com sede em França e, por outro, os investidores que residem em França, de adquirirem participações em OICVM não residentes. Deste entendimento, resulta que a referida regulamentação constitui uma restrição à livre circulação de capitais, a qual é proibida pela legislação da União.

Fazendo a tradicional análise sobre a possível justificação de uma medida potencialmente discriminatória, o Tribunal refere que não é prejudicado o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido, conquanto essa discriminação seja justificada. Contudo, conclui o Tribunal que a derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita, pelo que não pode o Estado-Membro justificar a tributação dos OICVM não residentes beneficiários de dividendos, invocando a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros. Neste âmbito, entende o Tribunal de Justiça, que a eficácia dos controlos fiscais não pode justificar um imposto que incide única e especificamente sobre os não residentes.

Decisão

O Tribunal entende não ser admissível regulamentação de um Estado-Membro que prevê a tributação, através de retenção na fonte, dos dividendos de origem nacional quando são recebidos por OICVM não residentes no Estado-Membro, enquanto tal retenção na fonte não se aplica aos dividendos, quando distribuídos a organismos de investimento colectivo em valores mobiliários residentes no Estado-Membro.

Implicações no Direito Português

Esta decisão implica que Portugal não sujeite a retenção na fonte dividendos pagos a OICVM residentes em outro Estado-Membro, quando esse regime não seja aplicado a OICVM residentes em Portugal. Portugal tem já conformado vária da sua legislação fiscal em casos semelhantes de rendimentos de capitais pagos ou postos à disposição de residentes em outros Estados-Membros.

Número do Processo: C-80/11 e C-142/11

Nome: Mahagében KFT e Péter Dávid

Data: Acórdão de 21 de Junho de 2012

Assunto: IVA – Sexta Directiva – Direito a dedução

Factos

A Mahagében e o Sr. Péter David celebraram, respectivamente, contratos de aquisição de bens e prestações de serviços, sujeitos a IVA, e em relação aos quais foi exercido o direito à dedução.

No âmbito de actividades de controlo, a Administração tributária húngara chegou a conclusão, em ambos os casos, que as entidades envolvidas não foram capazes de provar que as operações tivessem, de facto, acontecido, conforme representadas pelas respectivas facturas. Na verdade, argumenta a Administração tributária que, nas situações em causa, os elementos disponíveis apontavam para a inexistência ou insuficiência de estrutura necessária para o desenvolvimento das actividades facturadas.

Adicionalmente, argumenta ainda a Administração tributária húngara, que quer a Mahagében, quer o Sr. Péter David, não cumpriram, de forma cabal, a obrigação prevista na lei húngara e que obriga o emitente da factura a verificar a veracidade dos dados que constem dessa mesma factura.

Nesta medida, em sede de apreciação judicial das questões em causa, os órgãos jurisdicionais de reenvio decidiram suspender a instância e remeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) Deve a Directiva IVA ser interpretada no sentido de que um sujeito passivo que cumpra os requisitos materiais para dedução do imposto pode, ainda assim, ser privado desse direito através de uma norma ou prática que proíba a dedução no caso de a factura ser o único documento autêntico que comprova a entrega de bens, não dispondo, esse mesmo sujeito passivo, de outros documentos que comprovem a materialidade das operações?

2) Pode a Directiva IVA ser interpretada no sentido de que se opõe a uma norma ou prática nacional que submete o exercício do direito à dedução à exigência de o sujeito passivo destinatário da factura ter de demonstrar que a sociedade emitente da factura cumpriu as suas obrigações legais?

3) A diligência exigida aos sujeitos passivos nos termos da lei húngara, para verificação da veracidade dos elementos constantes da factura, é conforme aos princípios de neutralidade e proporcionalidade reconhecidos pelo Tribunal de Justiça?

Apreciação pelo Tribunal

O Tribunal começou por referir que resulta de jurisprudência consistente que o direito dos sujeitos passivos a deduzir, do IVA de que são devedores, o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, e por isso não pode ser limitado.

Refere ainda o Tribunal que, no que respeita à dedução do IVA, é irrelevante a questão de saber se o IVA devido sobre as vendas, anteriores ou posteriores, dos bens em causa foi ou não pago à Administração tributária. Quanto à análise da questão em concreto, o Tribunal reconhece que a operação em causa (e que confere direito à dedução) foi efectivamente realizada, conforme resulta da factura, sendo que essa factura preenche os requisitos exigidos pela Directiva IVA.

Nestes termos, o direito à dedução apenas poderia ser negado se se demonstrasse que o sujeito passivo sabia, ou devia saber, que a operação em causa fazia parte de fraude cometida pelo fornecedor dos bens ou serviços, ou de outro operador a montante.

De onde resulta, segundo o Tribunal, que não poderá ser negado o direito à dedução no caso de um sujeito passivo que não sabia, nem podia saber, que a operação em causa fazia parte de um esquema fraudulento.

Sem prejuízo do *supra* disposto, refere também o Tribunal que não é contrário ao direito da União exigir que o sujeito passivo tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efectua não implica a sua participação numa fraude.

Contudo, prossegue o Tribunal, essas medidas não podem ser de tal ordem que sejam desproporcionais aos objectivos a alcançar e ponham sistematicamente em causa o direito à dedução. Assim sendo, não pode, a administração tributária, exigir do sujeito passivo a verificação da idoneidade do emitente da factura, quanto aos serviços que este se propõe a prestar ou aos bens que se propõe a transmitir, uma vez que é à administração tributária que cabe o papel inspectivo.

Decisão

A Directiva deve ser interpretada no sentido que se opõe a uma prática nacional em virtude da qual a Administração tributária recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir, do montante de IVA de que é devedor, o imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram fornecidos, pelo facto de o emitente da factura correspondente a esses serviços ou por um dos seus fornecedores ter cometido irregularidades, sem que essa autoridade prove, com base em elementos objectivos, que o sujeito passivo em causa sabia, ou devia saber, que a operação invocada como fundamento do direito à dedução estava subjacente a uma fraude cometida pelo emissor da factura, ou por outro operador interveniente na cadeia de prestações ou transmissões.

Implicações no Direito Português

A presente decisão contribuiu para clarificar que, em conformidade com o disposto na legislação Portuguesa, o exercício do direito à dedução do IVA suportado deve ser condicionado, ao facto de o mesmo se encontrar mencionado em factura passada em forma legal, conforme determinado pela alínea a) do número 2 do artigo 19.º do Código do IVA.

Número do Processo: C-249/11

Nome: Elsacom NV

Data: Acórdão de 21 de Junho de 2012

Assunto: IVA – Oitava Directiva – Modalidades de reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país

Factos

A Elsacom apresentou um pedido de reembolso do IVA, em 27 de Julho de 2000, no âmbito de facturas recebidas dos seus contratantes, em Itália, durante o ano de 1999.

No entanto, a Administração tributária recusou o pedido de reembolso, considerando que houve um atraso na apresentação do pedido, pois, de acordo com o disposto na legislação nacional, o pedido devia ter sido efectuado o mais tardar até 30 de Junho de 2000.

Consequentemente, a Elsacom interpôs recurso para a Commissione tributaria provinciale di Roma que deu provimento, considerando que o prazo de seis meses a contar do fim do ano a que o imposto respeita, previsto na Oitava Directiva, era de natureza simplesmente indicativa, logo não era um prazo de caducidade.

A Administração tributária recorreu desta decisão para a Commissione tributaria del Lazio, que confirmou a decisão da Commissione tributaria provinciale di Roma, assim, seguidamente, interpôs recurso de cassação desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que o referido prazo era, efectivamente, um prazo de caducidade.

Nestes termos, foi decidido suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

1) O prazo de seis meses, após o termo do ano civil durante o qual o imposto se tornou exigível, previsto na Oitava Directiva para a apresentação dos pedidos de reembolso do IVA pelos sujeitos passivos não residentes no país, tem carácter peremptório, ou seja, está previsto sob pena de caducidade do direito ao reembolso?

Apreciação do Tribunal

A questão formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio centra-se na interpretação da Oitava Directiva IVA, e prende-se com saber se o prazo de 6 meses para a apresentação de um pedido de reembolso de IVA é, ou não, um prazo de caducidade.

Muita da discussão neste ponto focou-se nas diferentes versões linguísticas da Directiva, tendo o Tribunal referido que no caso de divergências entre versões, a disposição em questão deve ser interpretada uniformemente e em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento.

Assim sendo, resulta da análise das diferentes versões, bem como do anexo C, ponto B, destas mesmas versões linguísticas da Oitava Directiva que o prazo em causa não é um simples prazo indicativo, mas sim um verdadeiro prazo de caducidade, com a consequência de que um pedido já não pode ser validamente apresentado depois desse prazo, sob pena de ir contra o princípio da segurança jurídica.

Assim sendo, o Tribunal entendeu que interpretar o prazo de seis meses previsto na Oitava Directiva como um prazo indicativo teria como

consequência que os Estados Membros seriam autorizados a aplicar a sua própria legislação em matéria de prescrição de direitos e, assim, seriam os prazos resultantes desta legislação nacional que acabariam por determinar o período à disposição dos sujeitos passivos para apresentar um pedido de reembolso do IVA. Ora, os prazos em matéria de prescrição extintiva de direitos não estão harmonizados ao nível da União Europeia e são, por isso, susceptíveis de variar de um Estado Membro para outro.

Decisão

O prazo de seis meses previsto na Oitava Directiva para apresentação de um pedido de reembolso de IVA é um prazo de caducidade.

Implicações no Direito Português

Portugal, após revogação do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, estabeleceu um novo Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, através do Decreto-Lei n.º 186/2009 de 12 de Agosto nos termos do qual, o prazo para pedido de reembolso é, em conformidade com a presente decisão, um prazo de caducidade.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA
MARTA MACHADO DE ALMEIDA
JOSÉ CALEJO GUERRA

