SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (3.º TRIMESTRE DE 2020)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

ıg unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

***

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm"/ Band 1 Tax "RFF Leading Individual" and highlighted in "Hall of Fame", 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019
Chambers & Partners – Band 1 Tax "RFF Ranked Lawyer", 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 and Band 1 "Private Wealth Law" - HNW "RFF Ranked Lawyer", 2018, 2019
International Tax Review – "Tax Controversy Leaders", 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "Indirect Tax Leaders", 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "European Best Newcomer", 2016 / "Tax Firm of the Year", "European Tax Disputes of the Year" and "European Indirect Tax Firm of the Year", (shortlisted) 2017
Best Lawyers – "Recommended Lawyers", 2015, 2016, 2017, 2018
Who´s Who Legal – "RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader", 2017 "Corporate Tax: Advisory and Controversy", 2017, 2018, 2019
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the "250 Private Client Global Elite Lawyers" 2018
STEP Private Clients Awards - RFF "Advocate of the Year 2019" (shortlisted)
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

SUMÁRIO

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6 th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

1.

NÚMERO DOS PROCESSOS: C- 835/18

NOME: *SC Terracult SRL contra Governo da Roménia*

DATA: 2 de julho de 2020

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – sistema comum do IVA – Diretiva 2006/112/CE – Retificação de Fatura – Imposto incorretamente faturado – Reembolso do Imposto indevidamente pago – Regime de autoliquidação do IVA – Operações relativas a um período de tributação que já foi objeto de uma inspeção fiscal – Neutralidade fiscal – Princípio da efetividade – Proporcionalidade

FACTOS

O processo de reenvio prejudicial em apreço tem origem no litígio que opôs a *SC Terracult SRL*, sociedade comercial de direto romeno (doravante Terracult), e Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Timisoara, coligada com a Agência Nacional da Administração Fiscal da Roménia (doravante designadas por Administração tributária romena), relativamente a um pedido de anulação de um aviso de liquidação emitido pela Administração tributária romena que se consubstanciava numa recusa do pedido de reembolso de IVA submetido pela Terracult, impondo-lhe, ainda, o pagamento de um montante adicional de imposto.

Em outubro de 2013, a Donauland SRL (mais tarde, Terracult), no âmbito do desenvolvimento da sua atividade comercial, procedeu à entrega de colza à Almos Alfons Mosel Handels Gmbh (doravante Almos), sociedade comercial alemã, considerando as operações correspondentes, do ponto de vista tributário, como entregas intracomunitárias.

No entanto, no âmbito de uma ação inspetiva conduzida pela Administração tributária romena, a Donauland não conseguiu fornecer os documentos comprovativos de que a mercadoria entregue tinha saído da Roménia. Desta forma, a Administração tributária romena considerou que a isenção de IVA prevista para as entregas intercomunitárias de bens, não era aplicável às operações em análise.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Por esta razão, a Administração tributária romena emitiu um aviso de liquidação, exigindo da Donauland o pagamento do IVA devido pela operação de entrega de bens.

Pese embora a Donauland não tenha impugnado o aviso de liquidação que, entretanto, se tornou definitivo, procedeu à correção das faturas em causa, requalificando as operações como entregas de bens nacionais, para efeitos de IVA.

De facto, ao abrigo da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA), os Estado Membros podem aplicar o regime de autoliquidação de IVA às entregas de cereais e culturas industriais, incluindo sementes oleaginosas – nas quais se enquadra a colza –, regime pelo qual a Roménia optou.

As novas faturas retificativas foram incluídas na declaração do mês em que foram emitidas, tendo a Donauland deduzido o IVA correspondente no período em curso, dedução essa que motivou o pedido de reembolso em discussão no processo prejudicial.

Nesse seguimento, através de um aviso de liquidação de 10 de fevereiro de 2017, a Administração tributária romena exige definitivamente à Terracult (que adquiriu a Donauland em 1 de agosto de 2016), o IVA referente às entregas de colza efetuadas em outubro de 2013. Com efeito, a Administração tributária romena considerou que a classificação das entregas de colza como operações abrangidas pelo regime de autoliquidação de IVA anulava, ilegalmente, os efeitos do aviso de liquidação originalmente emitido que já se teria tornado definitivo.

O aviso de liquidação foi objeto de reclamação administrativa por parte da Terracult, a qual foi indeferida em 14 de julho de 2017. Por esta razão, em fevereiro de 2018, a Terracult intenta uma ação judicial no tribunal competente, pedindo a anulação da decisão que indeferiu a sua reclamação, a anulação parcial do aviso de liquidação de 2017 e o reembolso do montante pago com base no aviso de liquidação de 4 de março de 2014.

Em 18 de maio de 2018, o tribunal em causa julga improcedente a ação da Terracult com fundamento de que a Donauland não tinha apresentado a reclamação administrativa que lhe teria permitido alterar a situação de facto fiscal no aviso de março de 2014. Por conseguinte a Terracult interpõe recurso da decisão que julgou improcedente a sua ação.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Neste sentido, o Tribunal de recurso competente, suspende a instância e submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") a seguinte questão prejudicial: *«A Diretiva IVA, bem como os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, obstam, em circunstâncias como as do processo principal, a uma prática administrativa e/ou a uma interpretação das disposições da legislação nacional que [impedem] a retificação de algumas faturas e, por conseguinte, a inclusão das faturas retificadas na declaração de IVA relativa ao período em que a retificação foi efetuada, em relação a operações realizadas durante um período que foi objeto de uma inspeção fiscal no seguimento da qual as autoridades fiscais emitiram um aviso de liquidação que se tornou definitivo, quando, após a emissão do aviso de liquidação, sejam descobertos dados e informações adicionais que implicam a aplicação de um regime fiscal diferente?»*

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE começa por reconhecer que é pacífico, ao abrigo da legislação aplicável, que qualquer entrega de colza efetuada em outubro de 2013 na Roménia, por um sujeito passivo fornecedor a outro sujeito passivo, ambos com NIF romenos, deve estar sujeita ao regime de autoliquidação do IVA.

Com efeito, refere o TJUE que, quando o IVA não é devido pelo fornecedor, nos termos dos artigos da Diretiva IVA, este não pode ser considerado devedor do imposto e o facto de ter pago a sua liquidação com base na suposição errada de que a entrega em causa não estava sujeita ao regime de autoliquidação do IVA, não permite derrogar esta regra, razão pela qual o IVA incorretamente faturado deve, em princípio, ser reembolsado.

A este propósito, refere, ainda, o TJUE que o direito de ser reembolsado dos impostos cobrados por um Estado-Membro, em violação das regras do direito da União Europeia, é a consequência e a concretização dos direitos conferidos às pessoas pelas disposições do Direito da União

A este respeito, é de notar que o princípio da neutralidade do IVA – princípio estruturante do sistema comum de IVA – visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA no âmbito das suas atividades económicas.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Com efeito, o TJUE já se pronunciou sobre a possibilidade de reembolso do IVA faturado por erro determinando que, pese embora a Diretiva IVA não disponha sobre regularizações de imposto, incumbe aos Estados-Membro a tarefa de instituir nas ordens jurídicas internas as condições em que IVA indevidamente faturado possa ser corrigido, independentemente da demonstração de boa-fé do sujeito passivo, nos casos em que tenha sido eliminado o risco de perda de receita fiscal.

Ora, o regime de autoliquidação de imposto, por inerência, elimina o risco de perda de receitas fiscais ligado ao exercício do direito de reembolso na medida em que o sujeito passivo que solicita o reembolso é o devedor desse imposto, podendo, em princípio, deduzir o imposto, não sendo devido qualquer valor à Administração tributária.

Em face do exposto, o TJUE considerou que a recusa em conceder o reembolso do IVA, indevidamente pago, é contrária quer ao princípio da neutralidade do IVA, quer aos princípios da efetividade e da proporcionalidade.

Não obstante o Tribunal entende que a possibilidade de apresentar um pedido de reembolso de IVA, sem limitação no tempo, não se coaduna com o princípio da segurança jurídica, que exige que o sujeito passivo seja diligente no exercício de direitos e obrigações para com as autoridades fiscais. Assim, os Estado-Membros podem determinar prazos para o exercício do direito ao reembolso de IVA, que devem ser razoáveis.

O Tribunal relembra que, no âmbito do processo em causa, a Administração tributária romena negou o direito de aplicar as disposições da regulamentação fiscal que dispõem sobre a possibilidade de obter o reembolso do IVA, incorretamente faturado, dentro do prazo legalmente estabelecido de 5 anos, invocando, para tal, o facto de o sujeito passivo não ter procedido à impugnação do primeiro aviso de liquidação antes que este se tornasse definitivo.

Neste contexto, o Tribunal salientou que, ainda que a regulamentação nacional preveja que o sujeito passivo dispõe do prazo de 30 dias a contar do aviso de liquação para apresentar uma reclamação, pode ser considerado um prazo muito curto tornando excessivamente difícil o exercício do direito, principalmente na circunstância do sujeito passivo só descobrir os elementos base para impugnação posteriormente à emissão do

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

aviso. Nesse sentido, o Tribunal conclui que o princípio da efetividade se opõe a semelhantes regulamentações ou práticas administrativas nacionais.

No que diz respeito às interrogações do órgão jurisdicional de reenvio quanto ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal salienta que o legislador tem a possibilidade de sancionar o não cumprimento dos deveres formais dos sujeitos passivos de modo a incentivá-los ao cumprimento desses mesmos deveres. No entanto, considera que uma sanção que recusa absolutamente o direito de reembolso do IVA incorretamente faturado e indevidamente pago é evidentemente desproporcionada opondo-se ao princípio da proporcionalidade.

Por fim, o Tribunal conclui expressando que, tal como o Governo romeno, entende que há que recusar o direito ao reembolso se este for invocado de maneira abusiva e fraudulenta, mas que, no caso em preço, não se contempla tais circunstâncias nos factos expostos.

DECISÃO

Em face do exposto, o TJUE conclui que as disposições da Diretiva IVA devem ser interpretadas no sentido em que se opõem a uma regulamentação nacional ou a uma prática administrativa que impedem um sujeito passivo, que tenha efetuado operações que se revelaram posteriormente abrangidas pelo regime de autoliquidação do IVA, de corrigir as faturas relativas a essas operações e de utilizá-las na retificação de uma declaração fiscal anterior, tendo em vista o reembolso do IVA indevidamente faturado e pago por esse sujeito passivo.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para reiterar a defesa dos direitos dos contribuintes, concedidos pelo Direito da União, face à prática das Administrações tributárias nacionais, reafirmando a prevalência do princípio da neutralidade do IVA.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-215/19

NOME: *A Oy* contra *Administração tributária Finlandesa*

DATA: 2 de julho de 2020

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Prestações de serviços – Isenção do IVA – Locação de imóveis – Conceito de "bem imóvel" – Lugar das operações tributáveis – Prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 – Serviços de alojamento num centro de dados

FACTOS

A A Oy (doravante, Oy) é uma sociedade de direito finlandês, operadora de redes de comunicações sem fio, cuja atividade inclui o desenvolvimento de redes de telecomunicação e de infraestruturas de redes.

A sociedade em causa presta, principalmente, serviços de alojamento num centro de dados a operadores estabelecidos na Finlândia e noutros Estados-Membros que exercem as suas atividades no domínio das tecnologias de informação e utilizam os seus próprios servidores para fornecer conexões eletrónicas aos seus clientes. Para tal, os servidores são alojados em locais com condições ótimas, altamente reguladas e com as conexões eletrónicas necessárias para que seja possível a sua utilização.

Os serviços de alojamento num centro de dados prestados pela Oy incluem o fornecimento de um armário de equipamentos com uma porta que pode ser bloqueada, regulação de temperatura e humidade, conexões elétricas, segurança, limpeza e até substituição de lâmpadas.

Assim, os armários são aparafusados ao pavimento num imóvel arrendado pela sociedade, onde os utilizadores instalam os seus equipamentos.

Com vista a clarificar o enquadramento fiscal, em sede de IVA, dos serviços de alojamento de servidores prestados, a Oy apresentou à Administração tributária finlandesa um pedido de decisão prévia relativa ao regime de IVA aplicável a esses serviços.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Nesse seguimento, a Administração tributária considerou que os serviços de alojamento de servidores prestados pela Oy deviam ser enquadrados como prestações de serviços relacionadas com um imóvel, cujo local de prestação é aquele em que o imóvel está situado. Assim sendo, a localização da instalação técnica necessária para o alojamento dos servidores dos clientes seria a prestação de serviços principal do feixe de serviços prestados pela Oy, por ser central e essencial para todos os outros serviços, devendo, portanto, ser qualificada como a cessão de um direito de utilização de um bem imóvel.

Ao abrigo da lei finlandesa, a cessão de utilização de um bem imóvel é uma operação isenta de IVA.

Discordando do enquadramento dado pela Administração tributária finlandesa, a Oy recorreu judicialmente, tendo obtido a reversão da decisão administrativa. De facto, o tribunal de primeira instância considerou que os serviços de alojamento num centro de dados prestados pela Oy não podem ser considerados serviços relacionados com um imóvel, na medida em que os armários onde estão instalados os servidores, não obstante estarem fixados ao solo, podem ser deslocados sem destruição ou modificação do imóvel. Na opinião do tribunal, o principal serviço prestado pela Oy consistia no fornecimento das melhores condições possíveis para o acondicionamento dos servidores.

A Administração tributária finlandesa, discordando, interpôs recurso paro o Supremo Tribunal Administrativo finlandês, o qual decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE"), as seguintes questões prejudiciais:

i. *Devem os artigos 13.º-B e 31.º-A do [Regulamento de Execução] ser interpretados no sentido de que prestações de serviços de centro de dados como as que são objeto do processo principal, nas quais o operador fornece aos seus clientes armários de equipamentos para alojamento de servidores que se encontram num centro de dados e prestações de serviços conexas, devem ser consideradas arrendamento de um bem imóvel?*
ii. *Em caso de resposta negativa à primeira questão: devem, não obstante, o artigo 47.º da [Diretiva IVA] e o artigo 31.º-A do referido Regulamento de Execução ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços de centro de dados como a que é objeto do processo principal deve ser*

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, cujo lugar de prestação é o lugar em que se situa o imóvel?»

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE opta, na sua análise, por responder separadamente às duas questões colocadas, mas, em primeiro lugar, esclarece que, em face da análise efetuada pelo órgão jurisdicional de reenvio, deve ser aceite pelo TJUE, que a prestação de serviços de alojamento num centro de dados em causa no processo principal constitui uma prestação única, no âmbito da qual a disponibilização de armários para equipamento é a prestação principal e o fornecimento da eletricidade e dos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas constituem prestações acessórias.

Quanto à primeira questão prejudicial colocada, o TJUE salienta que apesar do órgão jurisdicional de reenvio ter limitado a sua primeira questão à interpretação dos artigos 13.º-B e 31.º-A do Regulamento de Execução, os quais definem, respetivamente, os conceitos de *"bem imóvel"* e de *"serviços relacionados com bens imóveis"* para efeitos de determinação do lugar das prestações de serviços sujeitos a IVA, resulta da decisão de reenvio que esta questão visa, na realidade, determinar se o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, que prevê a isenção de bens imóveis, se aplica aos serviços de alojamento num centro de dados prestados pelo prestador em causa no processo principal.

Em concreto, a primeira questão prejudicial colocada pretende esclarecer se o artigo 135.º, n.º 1, alínea l) da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no âmbito dos quais o prestador de serviços disponibiliza aos seus clientes armários para que aí instalem servidores e, bem assim, fornece bens e serviços acessórios tais como eletricidade e serviços diversos destinados a garantir a utilização desses servidores em condições ótimas, constituem serviços de arrendamento de bens imóveis abrangidos pela isenção de IVA do artigo 135.º da Diretiva IVA.

Neste âmbito, em primeiro lugar, o Tribunal esclarece que a isenção de IVA sobre a locação de imóveis se baseia no facto de essa atividade, apesar de comercial, ser uma

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

atividade passiva, que não gera valor acrescentado significativo. Nesses termos, não pode beneficiar dessa isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva de um bem imóvel, mas, também, determinados serviços associados.

Por outro lado, no que diz respeito à qualificação dos armários enquanto *"bens imóveis"*, o Tribunal salienta que estes não fazem parte integrante do edifício, uma vez que ele não poderia ser considerado estruturalmente *"incompleto"* na sua ausência e, bem assim, a sua remoção não significaria a modificação do imóvel, não estando instalados "permanentemente".

Daqui resulta que os armários para equipamentos não devem ser qualificados de bens imóveis suscetíveis de ser objeto de uma locação isenta de IVA ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA.

Relativamente à segunda questão, o Tribunal entende que, em substância, é necessário determinar se o artigo 47.º da Diretiva IVA e o artigo 31.º-A do Regulamento de Execução devem ser interpretados no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados, no âmbito dos quais o prestador de serviços põe à disposição dos seus clientes armários para equipamentos, para que neles instalem os seus servidores, e lhes fornece bens e serviços acessórios, como eletricidade e diversos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, constituem serviços relacionadas com um imóvel.

O Tribunal começa por esclarecer que, pese embora a lista de prestações de serviços enunciada pelo artigo 47.º da Diretiva não seja taxativa, a análise dessa lista torna, contudo, claro que apenas as prestações de serviços que têm uma ligação suficientemente direta com um bem imóvel devem ser consideradas como estando em conexão com um bem imóvel ao abrigo daquela disposição. Em concreto, o bem imóvel deve ser considerado um elemento constitutivo da prestação de serviços na medida em que se trate de um elemento central e indispensável dessa prestação.

Segundo o tribunal, a locação de um imóvel para armazenagem de bens não pode ser considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

A este respeito, o Tribunal salienta que resulta da decisão de reenvio que, no caso em apreço, os clientes que recorrem aos serviços de alojamento no centro de dados em causa no processo principal não têm o direito de uso exclusivo da parte do imóvel em que os armários para equipamentos foram instalados. Com efeito, em primeiro lugar, só podem aceder ao armário que lhe foi afetado depois de obterem as chaves correspondentes junto de um terceiro mediante apresentação de um documento de identificação para controlo. Em segundo lugar, esses clientes não parece disporem do direito de controlar ou restringir a utilização da parte em causa desse imóvel. Em terceiro lugar, esse armário para equipamentos, não pode ser qualificada ela própria como bem imóvel.

DECISÃO

O Tribunal responde à primeira questão prejudicial considerando que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no âmbito dos quais o prestador dos serviços põe à disposição dos seus clientes, para que eles aí instalem os seus servidores, armários para equipamentos e lhes fornece bens e serviços acessórios – tais como a eletricidade e serviços diversos destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas –, não constituem serviços de locação de bens imóveis abrangidos pela isenção do IVA prevista naquela disposição.

No que diz respeito à segunda questão prejudicial, o Tribunal determina que artigo 47.º da Diretiva IVA e o artigo 31.º-A do Regulamento de Execução devem ser interpretados no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados, no âmbito dos quais o prestador desses serviços coloca à disposição dos seus clientes armários para equipamentos para que eles aí instalem os seus servidores e lhes fornece bens e serviços acessórios, tais como a eletricidade e diversos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, não constituem serviços relacionados com um bem imóvel, na aceção daquelas disposições, quando esses clientes não dispõem do direito de utilização exclusiva da parte do imóvel onde estão instalados os armários para equipamentos.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A decisão do TJUE, neste caso, contribuí para determinar o alcance do conceito de serviços relacionados com um bem imóvel.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-837/19

NOME: *Super Bock Bebidas SA* contra *Autoridade Tributária e Aduaneira*

DATA: 2 de julho de 2020

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Dedução do imposto pago a montante — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º, n.º 6 — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 168.º e 176.º — Exclusão do direito à dedução — Aquisição de serviços de alojamento, de alimentação, de bebidas, de aluguer de viaturas, de carburante e de portagem — Cláusula de standstill — Adesão à União Europeia

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a Super Bock Bebidas S.A. (doravante, "Super Bock") contra a Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa (doravante, "Administração tributária"), referente à interpretação do artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Diretiva, bem como a interpretação do artigo 168.º, alínea a) e do artigo 176.º da Diretiva IVA.

A Super Bock é uma sociedade de direito português que desenvolve a sua atividade no setor da produção de cerveja e de outras bebidas não alcoólicas, sendo um sujeito passivo de IVA.

Entre setembro de 2016 e dezembro de 2017, os trabalhadores da Super Bock efetuaram despesas respeitantes a alojamento, alimentação e transportes (aluguer de viaturas, combustível e portagens), tendo a Super Bock procedido a uma dedução parcial do IVA correspondente a essas despesas.

Nessa sequência, a Super Bock submeteu junto da Administração tributária uma reclamação graciosa com vista à anulação parcial das autoliquidações de IVA, alegando que existia um nexo direto e imediato entre as referidas despesas e as suas operações

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

tributadas, devendo, por isso, poder deduzir a totalidade do IVA suportado com essas despesas.

Tendo essa reclamação sido indeferida, a Super Bock submeteu à apreciação do Centro de Arbitragem Administrativa um pedido de anulação parcial das autoliquidações em causa, alegando que as limitações ao direito de dedução do IVA relativamente às despesas referidas, previstas no artigo 21.º do Código do IVA violam a cláusula de *standstill* prevista quer no artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Diretiva, quer no artigo 176.º da Diretiva IVA a qual, em substância, estabelece que as limitações ao direito de dedução previstas em legislação nacional anteriormente à entrada em vigor da Sexta Diretiva, ou à entrada para a comunidade do Estado-Membro em causa, se podem manter.

Adicionalmente, segundo a Super Bock, ainda que as referidas limitações fossem válidas, existindo um nexo efetivo entre as despesas em causa e as operações tributadas, a presunção de que os bens e serviços adquiridos não são utilizados para a realização das operações tributadas, que está subjacente às limitações ao direito à dedução das despesas previstas no artigo 21.º do Código do IVA, deveria ser ilidida, permitindo, assim, a dedução da totalidade do IVA suportado com essas despesas.

Não concordando, a Administração tributária alega que estas limitações são autorizadas ao abrigo das cláusulas de *standstill* que figuram na Sexta Diretiva e na Diretiva IVA.

Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio observa, desde logo, que as disposições relativas à exclusão do direito de dedução de IVA em discussão, incorporam o Código do IVA desde a sua entrada em vigor, em 1986. Por outro lado, em consequência dos termos da entrada de Portugal na União Europeia, a Sexta Diretiva apenas entrou em vigor em Portugal em 1989. Nestes termos, o órgão jurisdicional de reenvio considera que as exclusões do direito a dedução previstas pelo Código do IVA estavam abrangidas pela cláusula de *standstill* estabelecida no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

Não obstante, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se quanto à possibilidade de a nova cláusula de *standstill* incorporada pela Diretiva IVA impactar a data até à qual era possível a República Portuguesa adotar exclusões do direito a dedução do IVA.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Nesse âmbito, o Centro de Arbitragem Administrativa decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") as seguintes questões prejudiciais:

1) *O artigo 17. °, n.º 6, 2.ª parte, da [Sexta Diretiva] (ao referir que os Estados-Membros "podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva") permitia que um novo Estado-Membro, na data da respetiva adesão, introduzisse na sua legislação interna exclusões do direito à dedução de IVA?*
2) *O artigo 17.º, n.º 6, 2.ª parte, da Sexta Diretiva tem alcance idêntico ao artigo 176.º, 2.ª parte, da Diretiva[IVA] (ao estabelecer que os Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após 1 de janeiro de 1979podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional na data da respetiva adesão), quanto à data relevante para apurar quais "as exclusões previstas na respetiva legislação nacional" que podem ser mantidas?*
3) *No pressuposto de que, à face da Sexta Diretiva, Portugal podia manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva em 1 de janeiro de 1989, data da entrada em vigor da Sexta Diretiva em Portugal, essa possibilidade foi alterada pela Diretiva [IVA], ao indicar como data relevante a da adesão (1 de janeiro de 1986)?*
4) *O artigo 176.°, 2.ª parte, da Diretiva [IVA] não se opõe a que, na data da adesão de Portugal às Comunidades Europeias, comecem a vigorar regras (como as constantes no artigo 21.º, n.º 1, do Código do [IVA]) que estabelecem a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas (inclusivamente de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens), em situação em que tais regras tinham sido publicadas e inicialmente previstas para entrarem em vigor antes da adesão, mas foi diferida a sua entrada em vigor para a data em que ocorreu a adesão?*
5) *O artigo 168.°, alínea a), da Diretiva [IVA] e o princípio da neutralidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que na legislação interna de um Estado-Membro sejam consagradas regras de exclusão do direito à dedução (como as constantes do artigo 21.º, n.º 1, do [Código do IVA], relativas a despesas de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens) aplicáveis mesmo quando se faz prova de que os bens e serviços*

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

adquiridos foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?

6) *O artigo 176.º da Diretiva [IVA] e o princípio da proporcionalidade opõem-se a que as exclusões do direito a dedução nela não previstas, mas que podem ser mantidas pelos Estados-Membros ao abrigo da sua 2.ª parte, sejam aplicáveis quando se faz prova de que as despesas respetivas têm natureza estritamente profissional e os bens e os serviços foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?*

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por salientar que, segundo jurisprudência do TJUE, o direito a dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, garantindo-se a neutralidade do sistema comum do IVA através da dedução da totalidade do IVA que incidiu sobre as operações efetuadas, a montante, pelo sujeito passivo.

Nesse sentido, o Tribunal esclarece que só são permitidas derrogações ao direito a dedução do IVA nos casos expressamente previstos pelas disposições das diretivas que regem esse imposto, nomeadamente o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, em substância, idêntico ao artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os quais preveem uma cláusula *standstill*.

A cláusula *standstill* em apreço, traduz-se na possibilidade de os Estados-Membros manterem exclusões nacionais do direito a dedução do IVA, previstas em legislação nacional anteriormente à aplicação do direito da União nesta matéria, não sendo esta possibilidade, todavia, absoluta.

Em relação ao caso em apreço, o Tribunal verificou que na data da adesão da República Portuguesa à União, o artigo 21.º do Código do IVA excluía totalmente do direito a dedução o imposto pago a montante que incidia sobre as despesas respeitantes a alojamento, alimentação e bebidas, bem como sobre as despesas em transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo portagens.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Neste contexto, o Tribunal conclui que as exclusões previstas no referido artigo 21.º do Código do IVA se encontram abrangidas pela cláusula de *standstill* referida no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

DECISÃO

Tendo em consideração o conjunto das considerações que precedem, o TJUE decide que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro, já em vigor na data da adesão deste à União, segundo a qual as exclusões do direito a dedução do IVA que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam, igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A decisão analisada vem reforçar a legitimidade, do ponto de vista do direito da União, das limitações à dedução de IVA previstas no artigo 21.º do Código do IVA.

Lisboa, 9 de outubro de 2020,

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Soraia João Silva
Inês Tomé Carvalho

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com