



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



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.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.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding 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
www.taxandlegalbyrff.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



1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-235/19

NOME: *United Biscuits (Pensions Trustees) Limited e United Biscuits Pension Investments Limited contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

DATA: 8 de outubro de 2020

ASSUNTO: IVA – Isenção das operações de seguro – Serviços de gestão de fundos de pensões prestados à empresa fiduciária pelos gestores de investimentos – Exclusão de qualquer indemnização contra a materialização do risco – Conceito de “operações de seguro”

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a *United Biscuits (Pension Trustees) Ltd.* (doravante, “United Biscuits Pension”) e a *United Biscuits Pension Investments Ltd.* (doravante, “UB”) à *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (Administração Fiscal e Aduaneira do Reino Unido), a respeito da sujeição a IVA de serviços de gestão de fundos de pensões.

A United Biscuits Pension é a empresa fiduciária de um regime profissional de pensões instituído a favor dos trabalhadores da United Biscuits Ltd (UB), sendo a antiga empresa fiduciária de um fundo de investimento coletivo no qual foram investidos ativos desse regime durante o período compreendido entre 1989 e 2006.

Ao abrigo da lei britânica, os serviços prestados por empresas não seguradoras, no período em análise, não são isentos de IVA. Este facto é contestado pelas Recorrentes, invocando a isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1 da Diretiva 2006/112 (doravante, Diretiva IVA) a qual abrange operações de seguro e de resseguro, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efetuadas por corretores e intermediários de seguros.

No entanto, nos termos da lei britânica, as prestações de serviços de gestão de fundos de pensões, apenas se enquadram na categoria de “operações de seguro” quando executadas por “empresas seguradoras”, ou seja, entidades autorizadas a realizar essas

operações nos termos da Insurance Companies Act (Lei das Empresas Seguradoras). Nos casos em que a autorização para a prestação de serviços de gestão de fundos de pensões resulta de outras regulamentações, as entidades autorizadas são qualificadas como “empresas não seguradoras”.

A diferente qualificação é especialmente relevante em matéria de tributação, em sede de IVA, dos serviços prestados. A Administração Fiscal do Reino Unido aplicou regras diferentes consoante os serviços fossem fornecidos por empresas seguradoras ou por empresas não seguradoras. Até 1 de janeiro de 2005, o tratamento diferenciado decorria das disposições legais que limitavam o benefício da isenção de IVA das operações de seguro quando os prestadores fossem empresas seguradoras. Após essa data, na sequência de uma alteração legislativa que revogou tal limitação, a Administração Fiscal do Reino Unido continuou a limitar o benefício dessa isenção às prestações de serviços de gestão de fundos de pensões fornecidas por empresas seguradoras, perpetuando uma situação de tratamento desigual em relação às empresas não seguradoras.

Perante estes factos, as Recorrentes, após terem solicitado, em vão, à Administração Fiscal do Reino Unido o reembolso do IVA em causa, intentaram uma ação judicial que chegou até ao Tribunal Superior de Justiça de Inglaterra e País de Gales. A decisão deste órgão jurisdicional foi no sentido da improcedência da ação, pelo facto de o Direito nacional não prever a isenção de IVA para o período compreendido entre 1989 e 2006.

Não se conformando com esta decisão, as Recorrentes recorreram da decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, o qual, perante a questão de saber se o Direito da União permite isentar de IVA as prestações de serviços de gestão de fundos de pensões, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) a seguinte questão prejudicial:

Devem os serviços de gestão de fundos de pensões prestados [às recorrentes] por a) empresas seguradoras e/ou por b) empresas não seguradoras “operações de seguro”, ser enquadrados no artigo 135.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva 2006/112 (anteriormente, artigo 13.º, B, alínea a) da Sexta Diretiva)?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

A título preliminar, o TJUE esclarece que, apesar de o período de tributação em causa no processo principal ser abrangido por disposições das duas Diretivas, é possível apreciar a questão prejudicial recorrendo somente à disposição mais recente, cuja redação é idêntica à anterior, a qual se encontra em vigor à data do presente acórdão.

Quanto à questão prejudicial em apreciação, segundo o TJUE, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o mencionado preceito da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que serviços de gestão de investimentos prestados ao abrigo de um regime profissional de pensões, com exclusão de qualquer indemnização contra a materialização do risco, podem ser qualificados como “operações de seguro” na aceção desta disposição e, por conseguinte, ser abrangidos pela isenção de IVA prevista na referida disposição a favor dessas operações.

A este respeito, o TJUE esclarece que os termos utilizados para designar as isenções previstas na Diretiva IVA devem ser interpretados restritivamente, uma vez que constituem derrogações ao princípio geral de que o referido imposto é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo.

Assim, as operações de seguro caracterizam-se pelo facto de o segurador, mediante pagamento prévio de um prémio pelo segurado, se comprometer a fornecer a este último, em caso de realização do risco coberto, a prestação acordada no momento da celebração do contrato.

Contudo, no processo principal, os serviços contratados prestados às Recorrentes consistiam apenas na gestão de investimentos por sua conta, com exclusão de qualquer indemnização contra a materialização do risco. Como tal, segundo entende o TJUE, essas prestações de serviços não satisfazem os critérios da Diretiva IVA, pelo que não devem ser isentas desse imposto.

As Recorrentes invocaram que este entendimento diverge da posição do TJUE, sufragada em acórdãos anteriores, que sustentam que a interpretação do termo “seguro” deve ser uniforme, quer este figure nas Diretivas que versam sobre matéria de seguros, quer nas Diretivas de IVA. Porém, esclarece o TJUE que, no contexto específico dessas decisões, o Tribunal se referiu ao termo “seguro” em geral, não ao conceito de

“operações de seguro” na aceção do sistema comum do IVA, não pretendendo estabelecer qualquer conexão com o conceito de “operações de seguro” no âmbito da Diretiva IVA e os conceitos estabelecidos nas Diretivas em matéria de seguros.

Em segundo lugar, o TJUE esclarece que uma análise precisa das disposições pertinentes das Diretivas impede que prestações de gestão de fundos de pensões, como as que estão em causa no processo principal, sejam abrangidas pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA.

Com efeito, ainda que no âmbito da redação do artigo 1.º da Primeira Diretiva em matéria de seguros, estejam previstas, enquanto atividades de seguro de vida, quer os “seguros”, quer as “operações”, de entre as quais as “operações de gestão de fundos coletivos de reforma”, estas atividades relacionadas não constituem “seguros” na aceção das Diretivas em matéria de seguros.

Nestes termos, o TJUE elucida que o legislador não pretendeu, para efeitos da aplicação das Diretivas em matéria de seguro, considerar as prestações de serviços de gestão de fundos de pensões, como as que estão em causa no processo principal, como “seguros”.

Com efeito, de acordo com o TJUE, a *ratio* da classificação das operações de gestão de fundos coletivos de reforma, no âmbito da referida Diretiva, consiste em determinar as atividades que são objeto da autorização obrigatória prevista nas suas disposições no acesso à atividade no território de um Estado-Membro. Assim, o TJUE considera que a inclusão das operações de gestão de fundos coletivos de reforma como atividade sujeita a autorização não significa a sua equiparação a um “seguro”, na medida em que a referida Diretiva prevê a aplicação das suas disposições, quer a atividades classificadas como “seguros”, quer a atividades classificadas como “operações” acessórias.

Conclui, assim, o TJUE que as prestações de serviços de gestão de fundos de pensões não devem ser classificadas, à luz da legislação da União Europeia em matéria de seguros, como “seguros”.

DECISÃO

Face ao exposto, o TJUE conclui que o artigo 135.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do IVA, deve ser interpretado no sentido de que serviços de

gestão de investimentos prestados ao abrigo de um regime profissional de pensões, com exclusão de qualquer indemnização contra a materialização do risco, não podem ser qualificados de “operações de seguro”, na aceção desta disposição, e, por conseguinte, não podem ser abrangidos pela isenção de IVA, prevista na referida disposição a favor dessas operações.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar que as operações de gestão de fundos de pensões não são qualificadas como “seguros”, na medida em que tal é incompatível com a interpretação conforme e integrada das disposições das Diretivas em matéria de seguros, da qual decorre que estas constituem operações acessórias aos seguros (e não seguros em si mesmas).

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-42/19

NOME: *Sonaecom, SGPS, SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira*

DATA: 12 de novembro de 2020

ASSUNTO: IVA – Conceito de “sujeito passivo” – Direito à dedução do IVA pago a montante – IVA pago a montante por uma sociedade holding mista sobre serviços de consultadoria relativos a uma prospeção de mercado com vista à eventual aquisição de participações sociais noutras sociedades – Desistência dos projetos de aquisição – IVA pago a montante sobre uma comissão bancária pela organização e montagem de um empréstimo obrigacionista destinado a dotar as filiais dos meios necessários para realizar investimentos – Investimentos não realizados

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a *Sonaecom, SGPS, SA* (doravante, “Sonaecom”) e a *Autoridade Tributária e Aduaneira* (doravante, “Administração tributária”) a propósito da dedutibilidade do IVA, pago a montante pela Sonaecom.

A Sonaecom é uma sociedade holding que, para além de desenvolver a sua atividade de aquisição, detenção e gestão de participações sociais, exerce a atividade de gestão e

coordenação estratégica de empresas que operam nos mercados de telecomunicações, media, software e integração de sistemas.

Durante o ano de 2005, a Sonaecom contraiu despesas relacionadas com serviços de consultadoria relativos a uma prospeção de mercado com vista à aquisição de partes do capital social na sociedade operadora de telecomunicações Cabovisão. A Sonaecom tencionava exercer uma atividade económica que consistiria em prestar à Cabovisão serviços de gestão sujeitos a IVA. Adicionalmente, realizou, ainda, um pagamento ao BCP Investimento, SA, de uma comissão por serviços relativos à organização, montagem e garantia de colocação de um empréstimo obrigacionista. Este empréstimo tinha por objetivo dotar as sociedades afiliadas da Sonaecom dos meios de que necessitavam para realizar investimentos diretos na tecnologia “triple play”. Porém, nem a aquisição nem os investimentos, para os quais o empréstimo tinha sido contraído, se concretizaram, tendo a Sonaecom optado por aplicar aquele capital em concessão de empréstimo à sua sociedade-mãe, a Sonae, SGPS.

Não obstante, no mesmo exercício fiscal, a Sonaecom procedeu à dedução integral do IVA suportado nos serviços adquiridos.

No âmbito de uma inspeção realizada pela Administração Tributária, foi contestada a dedução do IVA, então efetuada, por se considerar que a aquisição dos serviços em causa no processo principal não tinha por objeto a realização a jusante de operações tributáveis, quer à luz das disposições constantes da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, nomeadamente o artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, quer à luz do disposto no artigo 20.º do Código do IVA.

Neste contexto, a Administração tributária procedeu a uma correção que deu lugar a atos de liquidação do IVA, assim como ao pagamento de juros compensatórios, tendo tais atos sido impugnados judicialmente, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Todavia, a impugnação foi julgada improcedente por se considerar que o IVA suportado não era dedutível. Nessa sequência, a Sonaecom interpôs recurso da sentença junto do Supremo Tribunal Administrativo – o órgão jurisdicional de reenvio.

Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a Sonaecom invocou a sua qualidade de sociedade holding mista, afirmando que a sua interferência na gestão das suas afiliadas

é reiterada e, por conseguinte, que os serviços em causa no processo estão conexonados com a atividade de prestação de serviços técnicos e de gestão às suas sociedades afiliadas — atividade sujeita a IVA, pela qual recebeu a contrapartida correspondente. Nestes termos, a Sonaecom considera que o IVA suportado a montante é dedutível e, ainda, que a circunstância de a aquisição de participações sociais não ter sido concretizada não releva e não põe em causa o facto de a aquisição dos serviços ter sido efetuada no âmbito de uma atividade que implica a realização de operações sujeitas a IVA.

Neste contexto, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) as seguintes questões prejudiciais:

- 1) *Está do acordo com as regras de dedutibilidade do IVA contidas na [Sexta Diretiva], nomeadamente os seus arts. 4.º, n.ºs 1 e 2, e 17.º, n.ºs 1, 2 e 5, a dedução do imposto suportado pela recorrente Sonaecom SGPS em serviços de consultadoria associados a prospeção de mercado com vista à aquisição de participações sociais, aquisição essa que não se concretizou?*
- 2) *Está do acordo com as regras de dedutibilidade do IVA contidas na [Sexta Diretiva], nomeadamente os seus arts. 4.º, n.ºs 1 e 2, e 17.º, n.ºs 1, 2 e 5, a dedução do imposto suportado pela recorrente Sonaecom SGPS no pagamento ao BCP [Investimento] de uma comissão pela organização e montagem de um empréstimo obrigacionista alegadamente contraído com o objetivo de integrar a estrutura de financiamento das sociedades suas participadas, e que, não se tendo concretizados esses investimentos, acabou por ser integralmente aplicado na Sonae, SGPS, empresa-mãe do grupo?*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE opta por abordar separadamente as duas questões prejudiciais colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

O TJUE começa por delimitar a primeira questão prejudicial colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, esclarecendo que, em substância, a análise deve procurar esclarecer se o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, bem como o artigo 17.º, n.ºs 1, 2 e 5, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que uma sociedade holding cuja interferência na

gestão das suas filiais é reiterada está autorizada a deduzir o IVA suportado a montante na aquisição de serviços de consultadoria, relativos a uma prospeção de mercado com vista à aquisição de participações sociais noutra sociedade, quando essa aquisição tenha acabado por não se concretizar.

A título preliminar, o TJUE esclarece que uma sociedade holding cujo único objeto é a detenção e gestão de participações noutras sociedades não é considerada sujeito passivo de IVA à luz da legislação enunciada e, por isso, não tem direito à dedução.

Por outro lado, uma sociedade holding que, além da sua atividade normal não sujeita a IVA, exerça outra atividade económica, através da prestação de serviços remunerados e tributáveis, em sede de IVA, é considerada um sujeito passivo misto. Enquanto sujeito passivo misto, tem direito à dedução de IVA, pese embora apenas na proporção do imposto pago a montante.

Ademais, dado que as atividades económicas na aceção da Sexta Diretiva podem consistir em vários atos consecutivos, as atividades preparatórias devem já ser imputadas às atividades económicas. Assim, qualquer pessoa que tenha a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica e que, para esse fim, efetue as primeiras despesas de investimento deve ser considerada um sujeito passivo.

Daqui resulta que se deve considerar que é um sujeito passivo, na aceção da Sexta Diretiva, uma sociedade que pratica atos preparatórios que se inscrevem no âmbito de um projeto de aquisição de ações de outra sociedade com a intenção de exercer uma atividade económica que consiste em interferir na gestão desta última prestando-lhe serviços de gestão sujeitos a IVA. Logo, deve considerar-se que, em princípio, a Sonaecom, enquanto sociedade holding mista, é um sujeito passivo, na aceção da Sexta Diretiva.

Em segundo lugar, no que diz respeito ao direito à dedução, o TJUE esclarece que na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou recebe um serviço, utilize esse bem ou esse serviço para os fins das próprias operações tributáveis, é permitida a dedução do IVA pago a montante em relação a esse bem ou a esse serviço.

A propósito do direito à dedução, o TJUE relembra que, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e do artigo 17.º da Sexta Diretiva, o direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, no momento em que se efetua a entrega do bem ou a prestação do serviço.

Com efeito, conforme refere o TJUE, o princípio da neutralidade do IVA exige que as primeiras despesas de investimento efetuadas para fazer face às necessidades, e tendo em vista a formação de uma empresa, sejam consideradas atividades económicas, sendo contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que surge o rendimento tributável.

Além disso, o TJUE esclarece, ainda, que o direito à dedução, surgindo, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não tenha sido realizada e, conseqüentemente, não tenha dado lugar a operações tributáveis, ou que o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, por circunstâncias alheias à sua vontade. Uma interpretação diferente seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA.

Ainda a este respeito, segundo jurisprudência do TJUE, é, em princípio, necessária a existência de uma relação direta e imediata entre determinada operação a montante e outras operações a jusante, ou seja, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução.

Não obstante, a mesma jurisprudência admite, tal como refere o TJUE, a existência de direito à dedução, mesmo na ausência de uma relação direta e imediata, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços prestados.

A este respeito, o TJUE declarou que os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade holding que participa na sua gestão e que, a esse título, exerce uma atividade económica devem ser considerados parte dos seus custos gerais. Sendo assim, o IVA pago sobre estes custos deve, em princípio, ser integralmente deduzido, a menos que algumas operações económicas realizadas, a jusante, estejam isentas de IVA nos termos da Sexta Diretiva, caso em que o direito a

dedução só deve operar segundo as modalidades previstas no artigo 17.º, n.º 5, desta diretiva.

Assim, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, os custos relativos aos referidos serviços de consultoria fazem parte das despesas gerais da Sonaecom a título da atividade económica que exerce na qualidade de sociedade holding mista. Logo, esta sociedade beneficia, em princípio, do direito de deduzir integralmente o IVA pago sobre essas prestações de serviços, sendo que o facto de a operação não se ter concretizado não tem incidência no direito à dedução do IVA, que permanece adquirido.

Assim, o TJUE determina que, à luz das normas enunciadas, uma sociedade holding mista cuja interferência na gestão das suas filiais é reiterada está autorizada a deduzir o IVA suportado a montante na aquisição de serviços de consultoria relativos a uma prospeção de mercado com vista à aquisição de participações sociais noutra sociedade, ainda que essa aquisição tenha acabado por não se realizar.

Em todo o caso, o TJUE adverte que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, não só verificar as razões que determinaram aquisição dos serviços de consultoria pela Sonaecom, como também confirmar se a Sonaecom prestou serviços sujeitos a IVA apenas a uma parte das suas filiais, devendo, assim, apenas deduzir parte do IVA, segundo o método determinado pelo Estado-Membro.

Quanto à segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, bem como o artigo 17.º, n.ºs 1, 2 e 5, da Sexta Diretiva, devem ser interpretados no sentido de se considerar que uma sociedade holding mista cuja interferência na gestão das suas filiais é reiterada está autorizada a deduzir o IVA suportado a montante na comissão paga a uma instituição de crédito pela organização e montagem de um empréstimo obrigacionista destinado a realizar investimentos num determinado setor, quando esses investimentos tenham acabado por não se concretizar e o capital obtido através desse empréstimo tenha sido integralmente concedido sob a forma de empréstimo à sociedade-mãe do grupo.

A este respeito, o artigo 17.º, n. 2, alínea a), da Sexta Diretiva prevê que um sujeito passivo está autorizado a deduzir o imposto pago a montante, desde que os bens e os serviços “sejam utilizados” para os fins das próprias operações tributáveis. Por conseguinte, decorre da redação desta disposição que o direito de deduzir o imposto

pago a montante se baseia numa perspetiva que assenta eminentemente na utilização efetiva dos bens e dos serviços adquiridos pelo sujeito passivo.

Conforme esclarece o TJUE, o artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, da Sexta Diretiva prevê que o sujeito passivo tem direito à dedução do imposto pago a montante unicamente em relação a bens e a serviços relacionados com operações a jusante sujeitas a IVA. Pelo contrário, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo estão relacionados com operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante.

Neste âmbito, o TJUE refere que um direito à dedução do imposto pago a montante baseado unicamente na intenção prévia do sujeito passivo de realizar operações sujeitas a IVA, e que, portanto, não toma em consideração a natureza das operações que foram efetivamente realizadas por este, proporcionar-lhe-ia uma vantagem concorrencial em relação às outras empresas que realizaram operações semelhantes, o que seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA.

Conforme salienta o TJUE, neste caso, existe uma relação direta e imediata entre os serviços adquiridos a montante pela Sonaecom e uma operação isenta a jusante, nomeadamente, a concessão de um empréstimo à sua sociedade-mãe.

Assim, em conformidade com o artigo 17.º da Sexta Diretiva, para efeitos da dedução do IVA pago a montante sobre serviços, há que tomar em consideração a utilização efetiva dos bens e dos serviços adquiridos pelo sujeito passivo, e não a utilização por este planeada.

DECISÃO

Em suma, o TJUE decidiu que o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2 e o artigo 17.º, n.ºs 1, 2 e 5, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que:

- Uma sociedade holding mista cuja interferência na gestão das suas filiais é reiterada está autorizada a deduzir o IVA suportado a montante na aquisição de serviços de consultadoria relativos a uma prospeção de mercado com vista à aquisição de participações sociais noutra sociedade, incluindo quando essa aquisição tenha acabado por não se concretizar.

- Uma sociedade holding mista cuja interferência na gestão das suas filiais é reiterada não está autorizada a deduzir o IVA suportado a montante na comissão paga a uma instituição de crédito pela organização e montagem de um empréstimo obrigacionista que se destinava a realizar investimentos num determinado setor, quando esses investimentos tenham acabado por não se concretizar e o capital obtido através desse empréstimo tenha sido integralmente concedido sob a forma de empréstimo à sociedade-mãe do grupo.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o âmbito de aplicação do direito à dedução, no seio do sistema comum de IVA, em particular, no que diz respeito a sujeitos passivos mistos.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-346/19

NOME: *Bundeszentralamt fur Steuern* contra *Y-GmbH*

DATA: 12 de novembro de 2020

ASSUNTO: IVA – Reembolso do IVA – Diretiva 2008/9/CE – Artigo 8.º, n.º 2, alínea d) – Artigo 15.º – Indicação do número da fatura – Pedido de reembolso

FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe a sociedade *Y-GmbH* (doravante, “Y”) com sede na Áustria e a *Bundeszentralamt fur Steuern* – Serviço Central Federal dos Impostos da Alemanha (doravante, “Serviço Central Federal dos Impostos”), a propósito da recusa de reembolso do IVA oposta à referida sociedade.

Em 29 de outubro de 2012, Y apresentou ao Serviço Central Federal dos Impostos um pedido de reembolso do crédito de IVA de que dispunha relativamente ao período compreendido entre julho e setembro de 2012, através do portal eletrónico disponibilizado no seu Estado-Membro de estabelecimento.

No formulário de requerimento, Y indicou, a título de números de fatura, número que consistia, não num número sequencial da fatura, mas num outro número, que remetia para a fatura.

Tendo o Serviço Central Federal dos Impostos indeferido os pedidos de reembolso correspondentes às faturas mencionadas, Y reclamou dessa decisão, a qual foi, igualmente, indeferida pelo Serviço Central Federal dos Impostos.

Enquanto fundamentação da sua decisão, o Serviço Central Federal dos Impostos alegou que o pedido de reembolso não tinha sido apresentado dentro do prazo legalmente fixado. Com efeito, antes do término do prazo legal, o Serviço Central Federal dos Impostos advertiu Y, em três instâncias, de que os números de fatura indicados no pedido de reembolso não estavam em conformidade com as exigências legais.

Não se conformando, Y interpôs recurso para o Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), o qual julgou procedente o pedido de Y, com o fundamento de que, por um lado, a indicação, no pedido, do número de referência constante das faturas, a par do número sequencial destas últimas, preenchia os requisitos formais exigidos para um pedido de reembolso e, por outro, que a falta de um número de fatura não invalidava um pedido de reembolso de IVA, na medida em que esse pedido não podia ser considerado “vazio de conteúdo”.

Nessa sequência, o Serviço Central Federal dos Impostos recorreu para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), alegando que a decisão do Tribunal Tributário de Colónia violava o artigo 8.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9.

Neste âmbito, o Tribunal Tributário Federal, no âmbito da sua análise, questiona-se se a expressão “número da fatura” contida no artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 pode ser interpretada no sentido de que abrange o número de referência de uma fatura que é indicado como critério de classificação adicional, a par do número da fatura.

Com efeito, segundo entende o órgão jurisdicional de reenvio, à luz do princípio da neutralidade do IVA, a expressão “número da fatura” que figura no artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 deve ser interpretada no sentido de que, no contexto do pedido de reembolso, é suficiente a indicação de outro critério de classificação claro e mais amplo, que, de facto, se encontra no pedido de reembolso apresentado.

No mesmo sentido, o órgão jurisdicional de reenvio entende que, à luz do princípio da proporcionalidade, o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 é igualmente respeitado, quando se indica o número de referência no pedido, como no caso em apreço, uma vez que isso permite identificar inequivocamente a fatura em causa no contexto da apreciação do pedido de reembolso do IVA.

No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio reconhece que o direito à dedução do IVA está subordinado ao cumprimento de exigências tanto materiais como formais, o que implica que, para obter o reembolso, na aceção do artigo 226.º, ponto 2, da Diretiva 2006/112, só deve ser significativa a presença de um número sequencial. Todavia, a indicação desse número, embora seja adequada para atingir o objetivo de uma identificação clara da fatura, não é necessária.

Nesta sequência, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, caso não seja suficiente a indicação de um número de referência de fatura não sequencial para obtenção do reembolso de IVA, se, ainda assim, o pedido de reembolso é considerado formalmente completo e apresentado dentro do prazo.

A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a validade de um pedido de reembolso do IVA pago a montante pressupõe, não a exatidão do seu conteúdo, mas a sua exaustividade formal. Isto implica que um pedido de reembolso que se refira a um número de fatura atribuído pelo requerente é certamente inexato, mas não incompleto.

Por fim, questiona se há que ter em conta o facto de o erro cometido se dever parcialmente ao Serviço Central Federal dos Impostos cujos formulários de pedido de reembolso do IVA se referem à epígrafe geral de “número de comprovativo” e não ao “número de fatura”.

Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

- 1) *Deve o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9, segundo o qual o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura, nomeadamente, o número da fatura, ser interpretado no sentido de que também é suficiente a indicação do número de referência de uma fatura, que é apresentado como critério de classificação adicional no recibo, a par do número da fatura?*

- 2) *Em caso de resposta negativa à questão anterior: deve um pedido de reembolso que indica o número de referência de uma fatura em vez do número da fatura ser considerado formalmente completo e como tendo sido tempestivamente apresentado na aceção do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9[...]?*
- 3) *Deve ter-se em conta, para responder à segunda questão, o facto de que, tendo em conta a configuração do portal eletrónico do Estado-Membro de residência e o formulário do Estado-Membro de reembolso, o sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso podia legitimamente entender, do ponto de vista de um requerente avisado, que a indicação de um número diferente do número da fatura que permitisse a identificação da fatura em causa no presente processo seria suficiente para se considerar que houve uma apresentação correta e, pelo menos, formalmente completa e tempestiva do pedido?*

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE optou por abordar as questões prejudiciais colocadas de forma conjunta.

Segundo o TJUE, mediante as questões prejudiciais colocadas, o órgão jurisdicional de reenvio procura, em substância, esclarecer se o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), e o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 devem ser interpretados no sentido de que, quando um pedido de reembolso do IVA não contém um número sequencial da fatura, mas contém outro número que permita identificá-la e, dessa forma, identificar o bem ou o serviço em causa, a administração tributária do Estado-Membro de reembolso é obrigada a considerar que esse pedido foi “apresentado”, na aceção do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, e a proceder à sua apreciação.

A título preliminar, o TJUE salienta, referindo jurisprudência, que o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro obter o reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro é o reflexo do direito de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro.

Ora, em conformidade com o artigo 15.º, n.º 1, primeiro parágrafo, segundo período, da Diretiva 2008/9, um pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas nos termos dos seus artigos 8.º, 9.º e 11.º

A este respeito, o TJUE entende que a leitura do artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 evidencia que, ao utilizar a expressão “número da fatura”, o legislador da União se referiu a um único número, com exclusão de qualquer outro.

Neste contexto, por forma a determinar o significado a atribuir a essa expressão, o TJUE relembra, a ligação existente entre a Diretiva 2006/112 e a Diretiva 2008/9 preclude a atribuição de diferentes significados ao mesmo conceito. Assim, nos termos do artigo 226.º da Diretiva 2006/112, devem obrigatoriamente constar das faturas emitidas “o número sequencial [...] que identifique a fatura de forma unívoca”. Daqui resulta que o número da fatura mencionado no artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 remete para um número sequencial que identifica a fatura de forma unívoca.

Não obstante, o TJUE esclarece que a falta de menção desse número de fatura no pedido de reembolso não pode conduzir à recusa desse pedido, na hipótese de essa recusa violar o princípio da neutralidade fiscal ou o princípio da proporcionalidade.

Com efeito, a exigência da utilização de um número sequencial de fatura constitui uma condição formal que, em determinadas circunstâncias, deve ceder prioridade à aplicação dos requisitos materiais do direito ao reembolso, enquanto corolário dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade

Neste âmbito o TJUE salienta que, tal como o direito à dedução, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, que visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA.

Nestes termos, segundo entende o TJUE, o direito à dedução e, bem assim, ao reembolso faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.

De facto, o TJUE refere jurisprudência estabelecida segundo a qual o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedido se as exigências substanciais estiverem satisfeitas, mesmo

que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais. Em todo o caso, se a violação dessas exigências formais tiver o efeito de impedir a prova certa de que as exigências substanciais foram satisfeitas não se poderá olvidar a falta das referidas exigências formais.

A este respeito, o TJUE recorda que o artigo 20.º da Diretiva 2008/9 oferece ao Estado-Membro a quem é solicitado o reembolso do IVA, caso este considere que não dispõe das informações pertinentes decidir, a possibilidade de solicitar, nomeadamente ao sujeito passivo ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento, informações adicionais, as quais devem ser fornecidas no prazo de um mês a contar da data em que o pedido tenha sido recebido pelo destinatário. Assim, possibilitar ao Estado-Membro do reembolso que recusasse imediatamente o pedido, independentemente de um número que permite identificar a fatura ter sido incluído no requerimento, esvaziaria o efeito útil do referido artigo 20.º.

Nestes casos, o TJUE entende que a administração fiscal do Estado-Membro de reembolso, em cumprimento dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deve considerar que o pedido foi “apresentado”, na aceção do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, e fazer uso da faculdade conferida pelo artigo 20.º, n.º 1, para solicitar informações adicionais, as quais podem incluir o pedido de comunicação do número sequencial da fatura.

Em contrapartida, caso o Estado-Membro do reembolso exerça a faculdade prevista no artigo 10.º da Diretiva 2008/9, pedindo ao requerente que junte ao seu pedido de reembolso uma cópia da fatura e sendo essa cópia disponibilizada, o Estado-Membro é obrigado a proceder à apreciação deste pedido sem exigir informações adicionais sobre o número sequencial dessa fatura.

Com efeito, o TJUE esclarece, referindo jurisprudência, que quando a administração tributária dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é devedor do IVA, não pode impor condições adicionais que possam ter por efeito eliminar o direito à dedução ou ao reembolso do IVA.

Assim, com exceção dos casos em que o original ou a cópia da fatura sejam disponibilizados à administração tributária do Estado-Membro de reembolso, esta pode

pedir ao requerente que comunique o número sequencial dessa fatura e, se esse pedido não for satisfeito no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, a administração tributária tem o direito de indeferir o pedido de reembolso do IVA.

Em resposta às duas primeiras questões prejudiciais colocadas, o TJUE determina que o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), e o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 devem ser interpretados no sentido de que, quando um pedido de reembolso do IVA não contém número sequencial da fatura, mas contém outro número que permite identificá-la e, desse modo, identificar o bem ou o serviço em causa, a administração fiscal do Estado-Membro de reembolso é obrigada a considerar que esse pedido foi “apresentado”, na aceção do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, e a proceder à sua apreciação.

No âmbito desta apreciação, e exceto no caso de essa administração já dispor do original da fatura ou de uma cópia desta, pode pedir ao requerente que comunique um número sequencial que identifique a fatura de forma unívoca e, se esse pedido não for satisfeito no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva, a administração tem o direito de indeferir o pedido de reembolso.

Finalmente, em face da resposta às duas primeiras questões prejudiciais colocadas, o TJUE considerou não ser de examinar a terceira questão.

DECISÃO

Tendo em atenção o conjunto das considerações que precedem, o TJUE decidiu que o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), e o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, devem ser interpretados no sentido de que, quando um pedido de reembolso do IVA não contém número sequencial da fatura, mas contém outro número que permite identificá-la e, assim, o bem ou o serviço em causa, a Administração tributária do Estado-Membro de reembolso é obrigada a considerar que esse pedido foi “apresentado”, na aceção do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, conforme alterada pela Diretiva 2010/66, e a proceder à sua apreciação. No âmbito desta apreciação, e

exceto no caso de essa administração já dispor do original da fatura ou de uma cópia desta, pode pedir ao requerente que comunique um número sequencial que identifique a fatura de forma unívoca e, se esse pedido não for satisfeito no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva, conforme alterada pela Diretiva 2010/66, tem o direito de indeferir o pedido de reembolso.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar a importância relativa do cumprimento dos requisitos formais no âmbito dos pedidos de reembolso de IVA e, ainda, a importância do exercício da faculdade prevista no artigo 20.º, n.º 1 da Diretiva 2008/09 pelas administrações tributárias dos Estados-Membros.

Lisboa, 12 de fevereiro de 2021,

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Rita Arcanjo Medalho
Soraia João Silva
Inês Tomé Carvalho
José Oliveira Marcelino

(Advisory Tax Team)

www.rffadvogados.pt