



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



# NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO  
EUROPEIA (2.º TRIMESTRE DE 2021)

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](mailto: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](mailto: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 e por referência ao 2.º trimestre de 2021.



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



## 1.

**NÚMERO DO PROCESSO:** C-844/19

**NOME:** *CS* contra *Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen*

E

*Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt* contra *TechnoRent International GmbH*

**DATA:** 12 de maio de 2021

**ASSUNTO:** Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º — Redução do valor tributável — Artigo 183.º — Reembolso do excedente de IVA — Juros de mora— Inexistência de regulamentação nacional — Princípio da neutralidade fiscal — Aplicabilidade direta das disposições do direito da União — Princípio da interpretação conforme

## FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço estão dois litígios, sendo que o primeiro opõe CS, uma pessoa singular, ao Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Autoridade Tributária da Áustria, Serviço de Finanças de Dienststelle Judenburg Liezen, doravante “Serviço de Finanças de Liezen”) e o segundo opõe o Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (doravante, “Serviço de Finanças de Graz”) à *TechnoRent International GmbH* (doravante, “*TechnoRent*”), uma sociedade com sede na Alemanha, sendo que em ambos se discute o direito dos sujeitos passivos, ao recebimento de juros de mora nos casos em que a Administração tributária não tenha efetuado os reembolsos de imposto dentro de um prazo razoável.

No que se refere ao primeiro caso, o sujeito passivo CS, no âmbito da sua atividade de exploração de um hotel na Áustria, apurou um excedente de IVA dedutível no valor de € 60.689,28, por referência ao período tributário de agosto de 2007.

No entanto, na sequência de uma inspeção tributária levada a cabo pelo Serviço de Finanças de Liezen, este fixou em € 14.689,29 o valor do excedente de IVA a que CS tinha direito.

Não se conformando, CS interpôs recurso dessa decisão, o qual obteve provimento em 2013, sendo o montante total do excedente declarado por CS creditado na sua conta fiscal.

Em face da decisão favorável, CS apresentou, junto do Serviço de Finanças de Liezen, um pedido de pagamento de juros de mora sobre o excedente de IVA, tendo esse recurso sido indeferido.

Nesse seguimento, CS contestou, novamente sem sucesso, essa decisão junto do Tribunal Tributário Federal da Áustria, o qual determinou que as disposições relativas ao pagamento de juros de mora não se aplicam ao caso em apreço, em que o sujeito passivo recebeu, na sequência de um recurso da decisão do Serviço de Finanças, o reembolso de um excedente de IVA.

Em consequência, CS recorreu da decisão para o Supremo Tribunal Administrativo da Áustria (o órgão jurisdicional de reenvio).

No segundo caso em apreço, a empresa alemã *TechnoRent International*, tendo realizado a venda de máquinas, na Áustria, e aí sido sujeito a tributação em sede de IVA, declarou, por referência ao período tributário de maio de 2005, um crédito de IVA no montante de € 367.081,58, devido a uma redução do preço efetuada, em momento posterior, ao da venda das máquinas.

Todavia, no âmbito de uma inspeção, o Serviço de Finanças de Graz (Áustria) entendeu que o preço não devia ter sido reduzido e, portanto, não havia excedente de IVA a reembolsar, tendo, nesse seguimento, recuperado o montante de crédito de imposto da conta fiscal da *TechnoRent*.

Em consequência, a *TechnoRent* interpôs recurso junto da Secção Tributária Independente, o qual obteve provimento, tendo o montante de € 367.081,58 sido novamente creditado na conta fiscal da *TechnoRent*.

Nesse seguimento, a *TechnoRent*, baseando-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em matéria de IVA, pediu o pagamento de juros sobre o montante de € 367.081,58 relativamente ao período entre julho de 2005 e maio de 2013,

pedido que foi parcialmente deferido pelo Serviço de Finanças de Graz tendo sido concedido juros relativos ao período entre 1 de janeiro de 2012.

Quanto à parte da decisão que indeferiu o pedido, a *TechnoRent* interpôs recurso para o Tribunal Tributário Federal, o qual, com base em jurisprudência do TJUE, reconheceu o direito a juros de mora da *TechnoRent*, relativamente ao período entre 2 de setembro de 2005 e 9 de março de 2008.

Nessa sequência, o Serviço de Finanças de Graz recorreu da decisão para o Supremo Tribunal Administrativo (doravante, “órgão jurisdicional de reenvio”), o qual, antes de colocar as questões prejudiciais, começa por esclarecer que o direito fiscal austríaco não contém nenhuma regulamentação geral relativa à aplicação dos juros aos créditos de imposto, uma vez que a regulamentação aplicável apenas se refere ao imposto sobre o rendimento e ao imposto sobre as sociedades.

Adicionalmente, entende o órgão jurisdicional de reenvio, no que se refere ao reembolso tardio de um excedente de IVA, conforme é o caso do primeiro recurso submetido, que a jurisprudência do TJUE já tem vindo a reconhecer o direito de o sujeito passivo receber juros de mora quando esse reembolso não tenha sido efetuado num prazo razoável.

Todavia, conforme salienta o órgão jurisdicional de reenvio, a referida jurisprudência do TJUE diz respeito a situações em que as ordens jurídicas dos Estados-Membros em causa continham, diferentemente do direito austríaco, uma regulamentação geral por força da qual o Estado-Membro era obrigado a pagar ao sujeito passivo juros, em caso de mora ilícita no reembolso de um excedente de IVA.

Tendo em consideração o que antecede, o órgão jurisdicional interroga-se se na falta dessa regulamentação, o direito da União, em particular o artigo 183.º da Diretiva IVA, pode ser considerado diretamente aplicável, podendo os sujeitos passivos invocá-lo para lhe serem reconhecidos juros de mora em razão do reembolso tardio dos excedentes de IVA.

Neste contexto, o Supremo Tribunal Administrativo da Áustria decidiu suspender a instância e submeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1) *“O direito da União contém uma norma diretamente aplicável que, numa situação como a do processo principal, confira a um sujeito passivo ao qual a administração fiscal não reembolsa em devido tempo um crédito de IVA um direito a juros de mora que o sujeito passivo possa invocar perante a administração fiscal ou os tribunais administrativos, apesar de o direito nacional não conter tal norma em matéria de juros?”*

*Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:*

2) *Em situações de crédito de imposto a favor do sujeito passivo, resultante de uma redução do preço a posteriori em conformidade com o artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva IVA], é igualmente admissível que a contagem dos juros só comece a correr após o decurso de um prazo adequado de que a administração fiscal dispõe para verificar a procedência do direito invocado pelo sujeito passivo?*

3) *O facto de o direito nacional de um Estado-Membro não conter uma norma em matéria de juros devidos em caso de reembolso tardio de créditos de IVA implica que os tribunais nacionais devem aplicar ao cálculo dos juros a consequência jurídica imposta pelo artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da [Diretiva 2008/9], mesmo quando os processos principais não são abrangidos pelo âmbito de aplicação desta diretiva?”*

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

As questões prejudiciais colocadas perante o TJUE, que o tribunal optou por analisar em conjunto, pretendem esclarecer se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que um reembolso resultante de uma regularização do valor tributável ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1 da Diretiva IVA deve, tal como um reembolso de um excedente de IVA ao abrigo do artigo 183.º da mesma Diretiva, dar lugar ao pagamento de juros quando esse reembolso não for efetuado num prazo razoável e, nesse caso, em que moldes deverá ser feito esse pagamento de juros de mora.

No que diz respeito ao primeiro caso em apreço, no âmbito do qual foi concretizado um reembolso de IVA ao abrigo do artigo 183.º da Diretiva IVA, o TJUE começa por recordar que, na senda do que tem vindo a ser reiterado pela jurisprudência constante desse



Tribunal, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA, constitui parte integrante do mecanismo de IVA, não podendo, em princípio, ser limitado.

Conforme salienta o TJUE, invocando jurisprudência a respeito deste tema (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 38), o regime das deduções e, portanto, dos reembolsos, visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo suportado com o pagamento do IVA no âmbito do desenvolvimento da sua atividade económica.

Nesse sentido, o sistema comum do IVA visa garantir a neutralidade do imposto em qualquer atividade económica, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essa atividade esteja ela própria sujeita a IVA.

Por outro lado, o Tribunal recorda que, embora os Estados-Membros disponham de liberdade no estabelecimento das modalidades de reembolso previstas no artigo 183.º da Diretiva IVA, as modalidades que vierem a ser estabelecidas pela legislação nacional não podem violar o princípio da neutralidade fiscal, devendo permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante desse excedente de IVA, o que implica, naturalmente, que o reembolso seja efetuado num prazo razoável.

Com efeito, o TJUE salienta que, além da realização do reembolso em prazo razoável, pretende-se que o sujeito passivo não incorra em risco financeiro, quer pelo atraso, quer em consequência da forma de pagamento de reembolso.

Assim, segundo entende o TJUE, no caso de o reembolso do excedente de IVA não ocorrer num prazo razoável, se o sujeito passivo não tiver direito a juros de mora, a sua situação será afetada de forma negativa, o que é contrário ao princípio da neutralidade fiscal.

Daqui resulta que, mesmo que o artigo 183.º da Diretiva IVA não preveja o pagamento de juros sobre o IVA a reembolsar, nem determine o momento a partir do qual esses juros são devidos, o princípio da neutralidade exige que as perdas financeiras geradas por um atraso no reembolso de IVA sejam compensadas pelo pagamento de juros de mora, conforme decorre de jurisprudência do TJUE.

Já no que diz respeito ao segundo processo em apreciação, relativo ao reembolso de IVA resultante de uma redução do valor tributável, em aplicação do artigo 90.º, n.º 1 da Diretiva IVA, o TJUE esclarece que o mesmo entendimento é aplicável uma vez que, também nesse caso, o sujeito passivo é onerado com um excedente de IVA que lhe deve ser reembolsado, gerando perdas financeiras em seu prejuízo, pela indisponibilidade dos montantes de dinheiro em causa.

Ademais, este entendimento não é colocado em causa pelo estipulado no artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo da Diretiva 2008/9, segundo o qual devem ser aplicados aos sujeitos passivos sem estabelecimento estável no Estado-Membro de reembolso (como é o caso da *TechnoRent*) a mesma taxa de juro aplicável aos reembolsos de IVA dos sujeitos passivos do Estado-Membro de reembolso.

Com efeito, o artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9 constitui uma disposição residual destinada a proteger os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso no caso de, à data da adoção da referida Diretiva, o direito desse Estado-Membro não prever, contrariamente ao princípio da neutralidade fiscal, a obrigação de aplicar juros de mora aos reembolsos do IVA.

De resto, segundo o TJUE, os factos no processo principal não são abrangidos pelo âmbito de aplicação desta Diretiva, uma vez que esta visa apenas regular as modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, não se referindo a juros de mora.

Em segundo lugar, no que respeita a saber segundo que modalidades deverão ser pagos os juros de mora no caso de atraso no pagamento do reembolso de imposto, o TJUE recorda que os artigos 90.º, n.º 1 e 183.º da Diretiva IVA, que regulam o reembolso de imposto nos casos em apreço, não preveem, contudo, a taxa de juro a aplicar e a data a partir da qual esses juros são devidos.

Conforme recorda o TJUE, a aplicação do direito ao reembolso do excedente de IVA previsto no artigo 183.º da Diretiva IVA encontra-se abrangida pela autonomia processual dos Estados-Membros, enquadrada pelos princípios da equivalência e da efetividade. No entanto, essa autonomia, não permite que as modalidades de pagamento do reembolso sejam estabelecidas em violação do princípio da neutralidade

fiscal, sendo o mesmo aplicável ao reembolso de IVA ao abrigo do artigo 90.º da Diretiva IVA respeitante à redução do valor tributável.

Por outro lado, o Direito austríaco não dispõe de legislação que preveja o direito dos sujeitos passivos a juros de mora quando o reembolso de imposto não ocorrer em prazo razoável.

Nesse seguimento, o Tribunal recorda que segundo jurisprudência constante do TJUE, tanto as autoridades administrativas, como os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, as disposições do direito da União, têm a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições, em especial, do princípio de interpretação conforme do direito interno, por força do qual o órgão jurisdicional de reenvio deve dar ao direito interno, na medida do possível, uma interpretação conforme com as exigências do direito da União.

Ainda segundo jurisprudência do TJUE, esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional exige que o órgão jurisdicional nacional tome em consideração, se for caso disso, todo o direito nacional para apreciar em que medida este pode ser objeto de uma aplicação que não conduza a um resultado contrário ao direito da União.

No entanto, o princípio da interpretação conforme do direito nacional está sujeito a certos limites, nomeadamente ao princípio da segurança jurídica, não podendo servir de fundamento a uma interpretação contra *legem* do direito nacional, cabendo, assim ao órgão jurisdicional de reenvio examinar se é possível assegurar a plena eficácia do Direito da União, tomando em consideração todo o direito nacional e procedendo a uma eventual aplicação por analogia de disposições do direito interno.

## DECISÃO

Nestes termos, e em resposta às questões prejudiciais colocadas, o TJUE determinou que, quer o artigo 90.º, quer o artigo 183.º, ambos da Diretiva IVA, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que um reembolso resultante, quer de uma regularização do valor tributável ou de um excedente de IVA, deve dar lugar ao pagamento de juros quando não for efetuado num prazo razoável, cabendo ao órgão jurisdicional de reenvio, no âmbito do exercício das suas



competências, assegurar a plena eficácia destas disposições, procedendo a uma interpretação do direito nacional conforme com o direito da União.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Da decisão analisada decorre o fortalecimento, na senda da jurisprudência da União, do direito dos sujeitos passivos ao recebimento de juros de mora, no caso de atraso no pagamento do reembolso de IVA.

### 2.

**NÚMERO DO PROCESSO:** C-703/19

**NOME:** *ALTI OOD* contra *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*

**DATA:** 20 de maio de 2021

**ASSUNTO:** Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)— Responsabilidade solidária do destinatário de uma entrega tributável que exerceu o seu direito à dedução de IVA sabendo que o devedor desse imposto não pagaria este último.

## FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe *ALTI OOD*, uma sociedade de responsabilidade limitada de direito búlgaro, e a *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Diretor da Direção “Recursos e Processos em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social” para a cidade de Plovdiv da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, Bulgária, doravante Diretor de Finanças de Plovdiv) a respeito da responsabilidade solidária da *ALTI* para efeitos de pagamento do IVA.

Em 2014, a *ALTI* adquiriu à sociedade búlgara *FOTOMAG*, material agrícola que, por sua vez, havia sido adquirido pela *FOTOMAG* a uma sociedade estabelecida no Reino Unido, constituindo esta última operação uma aquisição intracomunitária de bens.

Na sequência da aquisição do material agrícola, e do pagamento das faturas, a ALTI deduziu o IVA suportado, o qual constava das faturas emitidas pela FOTOMAG.

No âmbito de um procedimento de retificação fiscal a que foi sujeita a FOTOMAG, as autoridades fiscais búlgaras verificaram que esta sociedade não tinha efetuado o pagamento da quase totalidade do IVA declarado a título das aquisições intracomunitárias e calculado sobre as faturas dirigidas à ALTI.

Por outro lado, no âmbito de um procedimento de retificação fiscal instaurado contra a ALTI, as autoridades fiscais verificaram que a ALTI e a FOTOMAG tinham encarregue a mesma pessoa da sua contabilidade, da gestão das respetivas contas bancárias e da apresentação das correspondentes declarações de IVA e, ainda, que a aquisição do material agrícola pela FOTOMAG tinha sido financiada através de uma sociedade terceira cujos sócios eram os gerentes da FOTOMAG e da ALTI e, finalmente, que o transporte, desde o Reino Unido, do material adquirido tinha sido organizado por um gerente e representante da ALTI por intermédio de outra sociedade.

Em face dessas informações, as autoridades fiscais concluíram que a aquisição do material agrícola pela FOTOMAG tinha sido organizada pela própria ALTI, por intermédio de uma aquisição intracomunitária, com vista à aplicação indevida de IVA e, ainda, que a ALTI tinha conhecimento de que a FOTOMAG não pagaria o IVA das faturas emitidas.

Adicionalmente, tendo as autoridades fiscais entendido que a operação entre a FOTOMAG e a ALTI visava contornar a lei, a ALTI devia saber que o IVA não ia ser pago pela FOTOMAG. Nessas circunstâncias, as autoridades fiscais búlgaras declararam a responsabilidade solidária da ALTI, no que respeita ao IVA não pago pela FOTOMAG.

Não se conformando, a ALTI interpôs recurso administrativo para o Diretor de Finanças de Plovdiv, argumentado que não havia ficado demonstrado que a ALTI devia saber que a FOTOMAG não realizaria o pagamento do IVA devido, o qual foi improcedente.

Nesse seguimento a ALTI interpôs recurso para o Tribunal Administrativo de Plovdiv, o qual negou, igualmente, provimento ao recurso da ALTI, considerando que que resultava

dos elementos recolhidos no decurso do processo que a ALTI devia saber que a FOTOMAG não cumpriria a sua obrigação de pagamento do IVA.

A esse respeito, esse tribunal observou, nomeadamente, que as relações entre a ALTI e a FOTOMAG excediam o quadro de relações comerciais habituais, que a FOTOMAG nunca tinha exercido atividades relacionadas com a venda de material agrícola e não tinha nenhuma experiência nesse domínio, que o diretor-executivo e o acionista da sociedade terceira que tinha emprestado fundos à FOTOMAG para a aquisição do material agrícola eram, respetivamente, o gerente da ALTI e o da FOTOMAG, e, bem assim, tinha sido a mesma pessoa a efetuar as transferências bancárias entre a ALTI, a FOTOMAG e essa sociedade terceira, a tratar da contabilidade da ALTI, da FOTOMAG e da sociedade que negociara o transporte do material agrícola do Reino Unido e entregue as declarações fiscais da ALTI e da FOTOMAG.

Nesses termos, o Tribunal Administrativo de Plovdiv conclui que as relações entre a ALTI e a FOTOMAG tinham por objetivo contornar a lei e que, em aplicação das disposições conjugadas do artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA e do artigo 16.º, n.º 3 do Código de Processo Tributário e da Segurança Social, a ALTI estava obrigada ao pagamento, não apenas do próprio imposto, mas também dos juros de mora devidos pela falta de pagamento desse imposto pela FOTOMAG.

Consequentemente, a ALTI interpôs recurso da decisão para o Supremo Tribunal Administrativo da Bulgária (doravante, órgão jurisdicional de reenvio), alegando que embora, ao abrigo da jurisprudência dos tribunais búlgaros, possa existir responsabilidade do destinatário de uma entrega tributável, com base no artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA, quando esse destinatário exerceu o seu direito à dedução relativamente ao imposto devido e não pago pelo seu fornecedor, essa responsabilidade não inclui os juros de mora devidos pela falta de pagamento desse imposto pelo devedor, neste caso a FOTOMAG.

No âmbito do recurso interposto, o órgão jurisdicional de reenvio esclarece que a legislação nacional que determina a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto quando o destinatário de uma entrega tributável sabia ou devia saber que o fornecedor a montante não pagaria o imposto devido, não prevê explicitamente que o devedor solidário seja, também, responsável pelo pagamento de juros de mora.

Nesse contexto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 e o princípio da proporcionalidade se opõem ou não à inclusão, no regime de responsabilidade solidária em causa, dos juros de mora devidos pela falta de pagamento do referido imposto pelo devedor e, portanto, a uma regulamentação nacional como a do artigo 16.º, n.º 3 desse código.

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

- 1) *“Devem o artigo 205.º da Diretiva [2006/112] e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que a responsabilidade solidária de uma pessoa registada para efeitos de IVA, destinatária de uma entrega tributável, pelo IVA não pago pelo seu fornecedor abrange, além da dívida principal do fornecedor (dívida do IVA), a obrigação acessória de reparação do prejuízo resultante da mora, à taxa dos juros legais vencidos sobre a dívida principal desde o início da mora do devedor até à data da emissão do aviso de liquidação em que é declarada a responsabilidade solidária, ou até ao pagamento da dívida?”*
- 2) *Devem o artigo 205.º da Diretiva [2006/112] e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional, como o artigo 16.º, n.º 3, do [Código de Processo Tributário e da Segurança Social], que prevê que a responsabilidade de terceiros por impostos não pagos de um sujeito passivo inclui impostos e juros?”*

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O TJUE começa por afirmar que, as questões colocadas, que devem ser analisadas em conjunto, pretendem esclarecer, em substância, se o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 (Diretiva IVA), lido à luz do princípio da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional por força da qual a pessoa designada como solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, na aceção desse artigo, é obrigada a pagar, além do montante do IVA não pago pelo devedor desse imposto, os juros de mora devidos, pelo devedor, sobre esse montante.

A este respeito, conforme salienta o TJUE, é importante referir que, ao abrigo da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do devedor seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.

Com efeito, e tal como resulta do contexto formado pelos artigos 193.º a 205.º da Diretiva IVA, que determinam quais as pessoas devedoras de imposto, a identificação do sujeito passivo de IVA visa, desde logo, assegurar ao Fisco uma cobrança eficaz do IVA à pessoa mais adequada à luz da situação em causa, permitindo, nesse âmbito, aos Estados-Membros que adotem medidas por força das quais uma pessoa diversa da que normalmente é devedora desse imposto seja solidariamente responsável pelo pagamento do referido imposto.

Cabendo aos Estados-Membros a designação das pessoas que podem ser solidariamente responsáveis pelo pagamento do IVA devido, o TJUE alerta que segundo jurisprudência estabelecida, deverão ser tidos em consideração os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, particularmente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, segundo a jurisprudência do TJUE, os Estados-Membros devem recorrer a meios que permitem alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno e, simultaneamente, prejudiquem o menos possível os objetivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa.

Relativamente ao caso em apreço, o princípio da proporcionalidade estabelece limites à liberdade de que os Estados-Membros dispõem para designarem o devedor solidário do imposto na medida em, com vista a assegurar a eficácia da cobrança do imposto, se deve considerar a existência de uma relação factual e/ou jurídica entre o sujeito passivo e o devedor solidário.

Em concreto, o TJUE esclarece que cabe aos Estados-Membros precisar as circunstâncias particulares em que o destinatário de uma operação tributável deve ser solidariamente responsável pelo pagamento do imposto devido pelo seu cocontratante e salienta, ainda, que o combate à fraude, à evasão fiscal e a potenciais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela legislação da União relativa ao sistema comum do IVA, sendo que o princípio da proibição do abuso de direito determina a ilegalidade

das montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal.

Nesse sentido, o TJUE recorda que segundo jurisprudência estabelecida, nos termos do artigo 205.º da Diretiva IVA, os Estados-Membro podem considerar uma pessoa solidariamente devedora do imposto quando no momento da operação efetuada a seu favor, essa pessoa sabia ou devia saber que o imposto devido sobre essa operação, ou uma operação anterior ou posterior, iria ficar por pagar.

Para tal, os Estados-Membros podem fazer valer-se de presunções, que não sejam impossíveis ou excessivamente difíceis de ilidir, não sendo, assim, permitida a criação de sistemas de responsabilidade objetiva que ultrapassariam o que é necessário para preservar os direitos do Fisco.

Com efeito, os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma cadeia abusiva ou fraudulenta devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de ser solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto devido por outro sujeito passivo, sendo que a atuação de boa fé e com toda a diligência de um operador informado deverá ser tomada em consideração aquando da possível designação de determinada pessoa como devedor solidário do imposto.

Tendo em consideração o exposto, o TJUE afirma que o estabelecido pela lei nacional no caso concreto é conforme ao Direito da União na medida em que o artigo 177.º da Lei relativa ao IVA prevê que uma pessoa deve ser considerada solidariamente responsável pelo pagamento do imposto devido quando exerceu o seu direito a dedução mesmo sabendo ou devendo saber que o devedor não tinha a intenção de pagar o imposto, devendo a autoridade de controlo fazer prova de que esses elementos estão reunidos.

Adicionalmente, o mesmo artigo dispõe que a presunção de que a pessoa em causa devia saber que o devedor não tinha a intenção de pagar o imposto devido, está dependente da verificação de certas condições, nomeadamente, que o imposto não tenha efetivamente sido pago por nenhum dos fornecedores a montante, e, ainda, que a operação tributável seja fictícia, que contorne a lei ou que o seu preço se afaste significativamente do preço de mercado. Daqui decorre que a presunção é ilidível e, conforme entende o TJUE, não impossível ou excessivamente difícil de ilidir, cabendo,



em todo o caso, ao órgão jurisdicional de reenvio, verificar se a ALTI tem a faculdade de demonstrar a sua boa-fé.

Tendo aferido da conformidade do direito nacional, o TJUE passa a analisar a questão do pagamento de juros de mora pelo devedor solidário, afirmando que, pese embora o artigo 205.º da Diretiva IVA apenas preveja o pagamento do imposto devido, não exclui a possibilidade de os Estados-Membros imputarem ao devedor solidário todos os elementos relativos ao imposto devido, tal como os juros de mora.

Todavia, o TJUE esclarece que a imputação dos juros de mora ao devedor solidário deverá ser analisada à luz dos objetivos prosseguidos pelo artigo 205.º da Diretiva IVA, por um lado e, por outro lado, a conformidade dessa imputação com os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

Nestes termos, o TJUE começa por afirmar que a obrigação de pagamento de juros de mora pelo devedor solidário permite combater os abusos em matéria de IVA, contribuindo assim para a realização de assegurar ao Fisco uma cobrança eficaz do IVA, objetivo que é prosseguido pelo artigo 205.º da Diretiva IVA.

Além disso, tendo em consideração que a aplicação de juros de mora pressupõe que se demonstre que o cocontratante do devedor do imposto devido sabia ou devia saber que este último não pagaria esse imposto, exercendo ele próprio o seu direito à dedução, a obrigação desse cocontratante – que em resultado da sua participação voluntária num abuso em matéria de IVA, subscreveu, desde o início, a intenção ilegal do devedor – de responder pelos efeitos relativos ao atraso do pagamento do mesmo, pelo qual também é parcialmente responsável, afigura-se simultaneamente proporcional e em conformidade com o princípio da segurança jurídica.

## DECISÃO

Tendo em conta todas as considerações precedentes, o Tribunal decidiu que artigo 205.º, da Diretiva IVA, lido à luz do princípio da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional por força da qual a pessoa considerada solidariamente responsável deve pagar, além do montante do IVA devido, juros de mora sobre o imposto em falta, quando se demonstre que, ao exercer,

ela própria, o seu direito a dedução, essa pessoa sabia ou devia saber que o referido devedor não pagaria o imposto.

## IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão vem reforçar a posição que tem vindo a ser vinculada por este Tribunal, esclarecendo o alcance da responsabilidade do devedor solidário.

### 3.

**NÚMERO DO PROCESSO:** C-703/19

**NOME:** *J.K. contra Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,*

**DATA:** 22 de abril de 2021

**ASSUNTO:** Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º, n.º 2 — Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA a determinadas entregas de bens e prestações de serviços — Qualificação de uma atividade comercial como “prestação de serviços” — Anexo III, ponto 12-A — Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 — Artigo 6.º — Conceito de “serviços de restauração e de catering” — Refeições prontas para consumo imediato no local nas instalações do vendedor ou numa área de restauração — Refeições prontas para consumo imediato para levar

## FACTOS

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opõe J.K. e o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Diretor do Serviço de Administração Tributária de Katowice, Polónia, doravante Autoridade Tributária Polónia) a propósito dos resultados de uma inspeção tributária efetuada em 2016, respeitante à taxa do IVA das operações de venda de alimentos e de refeições preparadas para consumo imediato no local ou para levar, em relação às quais J.K. é sujeito passivo de imposto.

J.K., franqueado de uma cadeia de estabelecimentos de restauração rápida, no âmbito da atividade económica por si desenvolvida, vende refeições e pratos preparados. Estas refeições e pratos são preparados no local a partir de produtos semiacabados, podendo ser servidos quentes ou frios, e tanto para consumo no local, como para serem levados

pelos clientes, sendo servidos em tabuleiros de plástico acompanhados de guardanapos e talheres descartáveis.

No âmbito da inspeção levada a cabo pela Autoridade Tributária da Polónia, esta determinou que todas as atividades de J.K. deviam ser qualificadas como “serviços de restauração”, sujeitos à taxa de IVA de 8%, contrariamente à prática adotada por J.K. que faturava as operações realizadas como “entregas de pratos preparados”, às quais é aplicável uma taxa de IVA de 5%, decisão que foi confirmada pela Autoridade Tributária de segunda instância.

Não se conformado, J.K. recorreu para o Tribunal Administrativo da Província de Gliwice, o qual negou, igualmente, provimento ao recurso realçando que a possibilidade oferecida aos clientes de consumirem no local o prato comprado, sem necessidade de qualquer preparação adicional, excede o simples fornecimento de um prato.

Nesse seguimento, J.K. recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da Polónia (órgão jurisdicional de reenvio), o qual começa por expressar dúvidas quanto à transposição do artigo 98.º, n.º 2 da Diretiva IVA, o qual prevê a aplicação de taxas reduzidas de IVA aos bens e serviços descritos no Anexo III da referida Diretiva, dada a remissão que é feita pelo direito polaco, não para a NC, mas para o PKWiU, que é uma classificação das atividades para fins estatísticos que define, nomeadamente, o âmbito de aplicação dos conceitos que aí figuram em função da atividade de entidades específicas e não, como é o caso em matéria de IVA, com base no objeto deste imposto.

Nesse sentido, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, nos termos do método de classificação adotado, os “serviços de restauração”, na aceção da classe ex 56 do PKWiU, constituem uma categoria mais ampla do que a dos “serviços de restauração e de catering”, na aceção do anexo III, ponto 12-A, da Diretiva IVA.

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, devendo o conceito de “refeições e pratos preparados” ser interpretado em conformidade com a jurisprudência do TJUE, coloca-se a questão de determinar em que medida o critério relativo ao método de preparação dos pratos, aplicado pela Autoridade Tributária da Polónia é relevante para distinguir esse conceito de “serviço de restauração”.

Finalmente, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a possibilidade de consumir no local o prato ou a refeição comprada, reveste um carácter meramente potencial e depende da escolha do cliente. Dado o sistema de venda simplificado e a forma de servir e de embalar esses pratos ou refeições, não é possível, no momento da venda, determinar se o referido prato ou refeição será consumido no local ou se se trata de uma venda para levar.

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

- 1) *No âmbito do conceito de “serviços de restauração”, a que se pode aplicar uma taxa reduzida de IVA [(artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em conjugação com o anexo III, ponto 12-A da mesma, e o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011),] cabe a venda de pratos preparados, em condições como as do litígio pendente no órgão jurisdicional nacional, isto é, numa situação em que [...]:*
  - *[o vendedor] coloca à disposição do comprador a infraestrutura que possibilita o consumo no local da refeição adquirida (área separada destinada ao consumo, acesso a casas de banho);*
  - *falta um serviço de atendimento à mesa especializado;*
  - *não existe serviço de mesa em sentido estrito;*
  - *o processo de encomenda é simplificado e parcialmente automatizado;*
  - *o cliente tem possibilidades limitadas de personalizar a encomenda?*
  
- 2) *Para a resposta à primeira questão é relevante a forma como os pratos são preparados que consiste, em especial, em submeter alguns produtos pré-cozinhados a um tratamento térmico e em elaborar os pratos preparados a partir de produtos pré-cozinhados?*
  
- 3) *Para a resposta à primeira questão basta que o cliente tenha a eventual possibilidade de beneficiar da infraestrutura disponibilizada, ou é necessário determinar que, do ponto de vista do cliente médio, esse elemento constitui uma parte essencial da prestação?”*

## APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Segundo o TJUE, as questões colocadas, que devem ser analisadas em conjunto, pretendem esclarecer se a atividade de um sujeito passivo que consiste na venda de pratos e de refeições prontos a ser consumidos está abrangida pela categoria de “serviços de restauração e de catering” aos quais pode ser aplicada uma taxa reduzida de IVA nos termos do artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

Assim, a título preliminar, o TJUE observa que as questões prejudiciais colocadas resultam das dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio sobre a forma como o legislador polaco transpôs, para o direito nacional, o artigo 98.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III da referida Diretiva, em particular considerando que o conceito de “serviços de restauração”, na aceção da classe ex 56 do PKWiU, constituírem uma categoria mais ampla do que a do anexo III, ponto 12-A, da Diretiva IVA.

Neste âmbito, o Tribunal recorda que, nos termos do artigo 98.º da Diretiva IVA, o recurso à NC é apenas uma forma, entre várias, de determinar com exatidão a categoria à qual é aplicável a taxa reduzida.

Assim, esclarece o Tribunal que, sendo as operações às quais se aplica a taxa reduzida abrangidas por uma das categorias do anexo III da Diretiva IVA, e o princípio da neutralidade fiscal respeitado, o legislador nacional, no âmbito da delimitação das categorias às quais pretende aplicar a taxa reduzida, tem liberdade para classificar as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA segundo o método que considerar mais adequado.

Adicionalmente, o TJUE salienta que a Diretiva IVA não obsta a que as entregas de bens ou as prestações de serviços que façam parte da mesma categoria do Anexo III sejam sujeitas a duas taxas reduzidas de IVA diferentes no âmbito do direito nacional.

No que diz respeito ao princípio da neutralidade fiscal, no âmbito da delimitação das categorias de bens e serviços sujeitos a taxas reduzidas de IVA, conforme jurisprudência do TJUE, deve entender-se que este princípio se opõe a que as entregas de bens ou

prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA.

Neste âmbito, o TJUE salienta que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar não só se a opção do legislador nacional de aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA diz respeito a operações abrangidas por uma ou várias categorias que figuram no Anexo III da Diretiva IVA mas também se o tratamento diferente do ponto de vista do IVA das entregas de bens ou das prestações de serviços que pertencem à mesma categoria desse anexo respeita o princípio da neutralidade fiscal.

Todavia, os critérios para a qualificação das operações tributáveis, sendo condição indispensável para a verificação da aplicabilidade de uma taxa reduzida de IVA, devem resultar da jurisprudência do TJUE.

Nestes termos, o TJUE esclarece que o elemento predominante deve ser determinado com base no ponto de vista do consumidor médio e tendo em conta, numa apreciação de conjunto, a importância qualitativa, e não simplesmente quantitativa, dos elementos da prestação de serviços face aos de uma entrega de bens.

Neste contexto, uma vez que a comercialização de um bem é sempre acompanhada de uma prestação de serviços mínima, como a apresentação de produtos em expositores ou a emissão de uma fatura, só os serviços diferentes dos necessariamente associados à comercialização de um bem podem ser tidos em conta para se determinar a parte que a prestação de serviços representa no conjunto de uma transação complexa que inclui também a entrega de um bem.

A este respeito, o TJUE salienta, ainda, que a operação de restauração se caracteriza por um conjunto de elementos e de atos, do qual o fornecimento de comida é apenas uma componente, no qual os serviços predominam largamente e que tal operação deve, por conseguinte, ser considerada uma “prestação de serviços”.

Por outro lado, quando a operação incide sobre alimentos para levar e não é acompanhada de serviços destinados a facilitar o consumo no local, já não deverá ser enquadrada como uma “prestação de serviços”.



No que diz respeito às infraestruturas disponibilizadas ao cliente, a jurisprudência do TJUE esclarece que quando o fornecimento de alimentos só é acompanhado da disponibilização de instalações rudimentares, isto é, de simples balcões de consumo, sem nenhuma possibilidade de o cliente se sentar, permitindo apenas a um número limitado de clientes o consumo no local e ao ar livre, o que pressupõe apenas uma intervenção humana despicienda, estes elementos constituem apenas prestações acessórias mínimas e não são suscetíveis de modificar o caráter predominante da prestação principal, ou seja, da mera entrega de bens.

Por outro lado, quanto à preparação dos produtos, decorre também da jurisprudência do TJUE que o recurso a métodos standardizados de preparação, não ocorrendo, por via de regra, uma encomenda de um cliente particular, mas sendo as refeições preparadas de forma constante ou regular, em função da procura previsível, determina que a preparação desses alimentos não constitui o elemento preponderante da operação em causa e não pode, por si só, conferir a essa operação o caráter de prestação de serviços.

Finalmente, o TJUE recorda que o Regulamento n.º 282/2011 visa, precisamente, especificar o critério que permite qualificar as operações de serviços de restauração ou de catering. Segundo o artigo 6.º, n.º 1 do referido regulamento, entende-se por “serviços de restauração e de catering” *“os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas”,* e, ainda, que *“[o] fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes”*.

Nestes termos, o TJUE considera que para efeitos da qualificação de uma operação tributável como “serviços de restauração e de catering”, o legislador da União pretendeu atribuir uma importância determinante, não ao modo de preparação dos alimentos ou da sua entrega, mas à realização de serviços de apoio que acompanham o fornecimento dos alimentos preparados, os quais devem ser suficientes para assegurar o consumo imediato destes alimentos e predominantes em relação ao fornecimento destes.

Em suma, decorre da lei e da jurisprudência da União que os critérios determinantes para a qualificação de determinada operação como “serviço de restauração”, se prendem com o nível de serviços oferecidos ao consumidor, tais como presença de empregados de mesa, a existência de um serviço que consista, em particular, na transmissão das encomendas à cozinha, na apresentação posterior dos pratos e no seu serviço à mesa aos clientes, a existência de locais fechados e climatizados especialmente dedicados ao consumo de alimentos, ou ainda a presença de vestiários e de sanitários bem como o fornecimento de loiça, mobiliário e talheres.

Em face do exposto, o TJUE esclarece que aplicação destes critérios deve ser conjugada com a consideração da escolha do consumidor de beneficiar dos serviços de apoio ao fornecimento de alimentos ou de bebidas, a qual se presume em função do modo de venda da refeição imediatamente consumível, uma vez que o elemento predominante de uma operação deve ser determinado do ponto de vista do consumidor médio.

Nestes termos, quando o consumidor escolhe não beneficiar dos meios materiais e humanos disponibilizados pelo sujeito passivo, tais meios não podem ser considerados como determinantes para esse consumidor. Por conseguinte, nesse caso, há que considerar que o fornecimento de alimentos ou de bebidas não é acompanhado por nenhum serviço de apoio e que a operação em causa deve ser qualificada como uma entrega de bens.

Nestes termos, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se os diferentes sistemas de venda implementados por J.K. se encontram ou não abrangidos pelo conceito de “serviços de restauração e catering”.

## DECISÃO

Tendo em atenção o conjunto das considerações que precedem, o TJUE decidiu que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, ponto 12-A, desta diretiva e com o artigo 6.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de “serviços de restauração e de catering” abrange o fornecimento de alimentos acompanhado de serviços de apoio suficientes, destinados a permitir o consumo imediato desses alimentos pelo cliente final, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar. Quando o cliente final escolhe não beneficiar

dos meios materiais e humanos que lhe são disponibilizados pelo sujeito passivo para acompanhar o consumo dos alimentos fornecidos, há que considerar que o fornecimento desses alimentos não é acompanhado de nenhum serviço de apoio.

## **IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS**

A presente decisão contribui para clarificar o conceito de “serviços de restauração e catering” e, bem assim, a relevância da opção do consumidor de usufruir, ou não, de determinados serviços de apoio à preparação de refeições.

\*\*

Lisboa, 9 de julho de 2021,

Rogério M. Fernandes Ferreira

Marta Machado de Almeida

Soraia João Silva

Rita Arcanjo Medalho

Inês Tomé Carvalho

José Oliveira Marcelino

*(Advisory Tax Team)*

[www.rffadvogados.pt](http://www.rffadvogados.pt)