



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

24 OUTUBRO 2023

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.º TRIMESTRE DE 2022)

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.

Tax Advisory Team



1.**NÚMERO DO PROCESSO:** C-459/21**NOME:** The Navigator Company, S.A. & Navigator Pulp Figueira, S.A. contra Autoridade Tributária e Aduaneira**DATA:** 9 de dezembro de 2022**ASSUNTO:** Reenvio prejudicial — Artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 176.º — Exclusões do direito à dedução do IVA — Regime menos favorável do que o mecanismo de dedutibilidade das despesas previsto em relação a um imposto direto regulado pelo direito nacional — Princípio da equivalência — Inaplicabilidade**FACTOS**

As Requerentes no processo principal são sociedades com sede em Portugal.

No ano de 2018, as Requerentes no processo principal efetuaram despesas com determinados veículos, com deslocações e estadias, assim como despesas de representação, tendo contabilizado as mesmas nas respetivas declarações de IVA e na declaração de IRC apresentadas.

Em conformidade com uma exclusão do direito de à dedução prevista no código do IVA e mantida pela República Portuguesa ao abrigo do disposto no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, o IVA suportado a montante com despesas relacionadas com veículos está, na proporção de 50 %, excluído do benefício do direito à dedução.

Em substância, as Requerentes no processo principal sustentam que as despesas em relação às quais pretendem invocar o direito à dedução são objeto de um tratamento fiscal mais favorável em sede de IRC do que em sede de IVA.

Com efeito, entendem as Requerentes que a exclusão, parcial ou total, do direito à dedução do IVA suportado a montante com essas despesas conduz a um resultado fiscalmente menos favorável do que o regime de tributação direta, no âmbito do qual essas despesas podem beneficiar de uma dedutibilidade mais ampla.

Neste sentido, consideram as Requerentes que essa diferença de tratamento entre o regime fiscal instituído pelo Direito da União (IVA) e o ordenamento jurídico nacional (IRC) é contrária ao princípio da equivalência.

Em face do exposto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o alcance do princípio da equivalência e sobre a compatibilidade do artigo em crise do Código do IVA com este princípio.

Neste contexto, e no âmbito do litígio entre as Requerentes e a Administração tributária, foi submetida ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

“O princípio da equivalência opõe-se a uma regulamentação nacional em sede de IVA (...), mantida ao abrigo da cláusula [standstill], que prevê exclusão total ou em 50 % do direito à dedução do IVA suportado com despesas relativas a viaturas, despesas de deslocação e estadia e despesas de representação, relativamente às quais se admite, em sede de imposto sobre o rendimento, a relevância total como gastos (sem prejuízo de controle a posteriori e sujeição a condições) ou, através de imposição de tributações autónomas, se admite uma dedutibilidade real como gastos em percentagem maior do que 50 %?”.

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

A título preliminar, o tribunal de justiça recordou que na falta de regulamentação pelo direito da união, cabe à ordem jurídica interna de cada estado-membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das ações judiciais destinadas a assegurar a salvaguarda dos direitos conferidos aos litigantes pelo direito da união.

Todavia, estas modalidades não devem ser menos favoráveis do que as que respeitam a ações similares de direito interno (princípio da equivalência), nem ser concebidas de modo a, na prática, tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da união (princípio da efetividade).

Nos termos da jurisprudência do tribunal de justiça, o princípio da equivalência proíbe que um estado-membro preveja modalidades processuais menos favoráveis para os pedidos de reembolso de um imposto, fundados na violação do direito da união, do que as aplicáveis a ações similares fundadas na violação do direito interno.

Assim, a observância deste princípio implica um tratamento igual das ações fundadas na violação do direito nacional e das ações, semelhantes, fundadas na violação do direito da união, e não a equivalência das regras processuais nacionais aplicáveis a contenciosos de natureza diferente ou pertencentes a dois ramos de direito diferentes.

No caso em apreço, as requerentes no processo principal alegam que as despesas ora em apreço beneficiam de um regime pretensamente mais favorável, quanto à sua dedutibilidade, no âmbito do irc pelo direito nacional, considerando que o legislador nacional deveria alinhar o mecanismo do direito à dedução vigente em matéria de iva com o previsto para a dedutibilidade de despesas em sede de irc, sob pena de violação do princípio da equivalência.

Não obstante, o tribunal de justiça concluiu que a argumentação sustentada assenta numa compreensão incorreta do alcance do princípio da equivalência, porquanto o alcance do direito à dedução suportado a montante, em sede de iva, trata-se de uma questão de ordem material, e não de uma modalidade processual de uma ação destinada a assegurar a salvaguarda de direitos conferidos às requerentes no processo principal pelo direito da união.

Com efeito, o tribunal determinou que a referida interpretação, a ser acolhida, poderia colocar em risco o âmbito de aplicação do princípio ser alargado a qualquer questão de ordem material como, em matéria fiscal, a fixação da taxa de iva.

Por outro lado, o tribunal de justiça considerou ainda que o mecanismo do direito à dedução do iva e o regime de dedutibilidade de despesas em sede do irc não são comparáveis para efeitos de aplicação do princípio da equivalência, porquanto se revestem de uma natureza fundamentalmente diferente.

DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal de Justiça considerou que o princípio da equivalência deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, mantida ao abrigo da Diretiva IVA, e que institui uma exclusão total ou parcial do direito à dedução do IVA suportado com despesas relativas a determinados veículos, a deslocações e a estadias, bem como com despesas de representação, mesmo no caso de essas despesas beneficiarem de um regime pretensamente mais favorável, quanto à sua dedutibilidade, no âmbito de um imposto direto regulado pelo Direito nacional, como o IRC.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão reforça a conformidade da exclusão do direito à dedução, prevista no Código do IVA, com o Direito da União.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-607/20

NOME: GE Aircraft Engine Services Ltd contra The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

DATA: 17 de novembro de 2022

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 26.º, n.º 1, alínea b) – Prestações de serviços a título gratuito – Entrega gratuita de vales de compras ao pessoal da empresa do sujeito passivo no contexto de um programa de reconhecimento e de recompensa – Operações

assimiladas a prestações de serviços a título oneroso – Alcance – Princípio da neutralidade fiscal

FACTOS

A GEAES, sociedade de direito britânico pertencente ao grupo internacional General Electric (a seguir “Grupo GE”), exerce as suas atividades no Reino Unido no setor do fabrico de motores de aviões.

O Grupo GE instituiu um programa denominado “Above & Beyond”, cuja finalidade era gratificar e recompensar os funcionários mais eficientes e com mais mérito.

Ao abrigo do sistema de recompensa em análise, os funcionários escolhidos para receber um prémio de nível mais elevado podiam, em determinadas condições, beneficiar de um pagamento em dinheiro; os funcionários escolhidos para receber um prémio de nível intermédio recebiam vales de compras (a seguir “vales de compras”); sendo que os funcionários escolhidos para receber prémios de níveis mais baixos recebiam uma recompensa sob a forma de um certificado de reconhecimento.

No caso de um prémio que incluísse vales de compras, o funcionário devia consultar um *site* na Internet, do qual constava uma lista de retalhistas devidamente referenciados (a seguir “retalhistas referenciados”) para escolher o retalhista junto do qual poderia fazer uso do seu vale de compras.

Ora, o referido *site* era gerido por uma sociedade que se encarregava de adquirir os vales de compras diretamente aos retalhistas referenciados, para, em seguida, os vender à General Electric dos Estados Unidos da América, que revendia esses vales a outra entidade do Grupo GE, igualmente estabelecida nos Estados Unidos (a seguir “GE HQ”) que, por sua vez, os revendia às diferentes entidades do Grupo GE, nomeadamente à GEAES.

Neste contexto, a Administração tributária britânica enviou à GEAES e a outros dezanove membros do Grupo GE um aviso de liquidação de IVA respeitante à transação que consistia na oferta dos vales de compras em causa aos funcionários escolhidos no âmbito do programa “*Above & Beyond*”.

Com efeito, a Administração tributária considerou que a GEAES e os outros membros do Grupo GE deviam declarar o IVA a jusante sobre o valor dos referidos vales.

A GEAES e os outros membros em causa intentaram uma ação perante o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária) no Reino Unido, no âmbito da qual impugnaram o aviso de liquidação porquanto, na aceção daqueles, a entrega dos vales de compras aos funcionários, no âmbito do programa “*Above & Beyond*”, não constitui

uma prestação tributada ao abrigo da Diretiva IVA, uma vez que o referido programa está associado às atividades económicas da sociedade (e restantes membros do grupo) e que a vantagem daí resultante para os funcionários é secundária.

Neste contexto, o Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária) do Reino Unido decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

“1) Deve considerar-se que a emissão, por um sujeito passivo, de vales de compra para diferentes retalhistas em benefício dos seus funcionários no âmbito de um programa de reconhecimento dos funcionários com elevado desempenho constitui uma prestação «para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa» na aceção da Diretiva IVA?”

2) Para efeitos da resposta à primeira questão, é relevante que o sujeito passivo tenha um objetivo empresarial quando emite os vales de compras em benefício do seu pessoal?”

3) Para efeitos da resposta à primeira questão, é relevante que os membros do pessoal utilizem os vales de compra emitidos para seu uso próprio e que os possam usar para os seus fins privados?”

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Com as suas três questões, examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio questionou, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que o seu âmbito de aplicação abrange uma prestação de serviços que consista na oferta de vales de compras por parte de uma empresa aos seus funcionários, de acordo com critérios de mérito e eficiência.

Para determinar se aquela prestação constitui uma prestação de serviços na aceção da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça apreciou as circunstâncias em que essa mesma prestação decorre e, em especial, a natureza e os objetivos do programa de oferta de vales.

Nesta medida, o Tribunal de Justiça considerou que a execução do programa foi ditada por considerações relacionadas com o bom desenvolvimento das atividades comerciais da GEAES (e restantes membros) e a procura de lucros adicionais, considerando que a vantagem daí resultante para os funcionários é meramente acessória relativamente às necessidades da empresa.

De acordo com o Programa “*Above & Beyond*”, a obtenção desse vale de compras por parte de um funcionário mais não é do que um documento que materializa a obrigação assumida pelos retalhistas de aceitar o valor nominal do vale de compras, em substituição de dinheiro,

pelo que a GEAES não intervém na escolha dos produtos ou serviços efetuada pelos funcionários junto dos referidos retalhistas.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça concluiu que a entrega a título gratuito, pela GEAES, dos vales de compras em causa aos funcionários escolhidos no quadro do programa “*Above & Beyond*” visa aumentar o desempenho dos seus funcionários e, bem assim, a referida prestação de serviços não é efetuada para fins alheios à empresa não sendo, por conseguinte, abrangida pela Diretiva IVA.

Por último, e atendendo a que os retalhistas referenciados declaram o IVA a jusante sobre o valor dos vales de compras em causa, há que considerar que no presente processo não foi violado o princípio da neutralidade fiscal, atendendo a que a prestação de serviços que consiste na oferta de vales de compras pela GEAES aos seus funcionários, não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA.

DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal decidiu que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que não é abrangida pelo seu âmbito de aplicação uma prestação de serviços que consiste na oferta de vales de compras por parte de uma empresa aos seus funcionários, no âmbito de um programa criado por essa mesma empresa que se destina a gratificar e recompensar os funcionários com mais mérito e mais eficientes.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar as regras relativas às operações assimiladas em sede de IVA e, bem assim, precisar o âmbito de aplicação da Diretiva IVA às prestações de serviços que consistam na oferta de vales de compras, num contexto em que tal oferta vise objetivos específicos.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: C-378/21

NOME: P GmbH contra Finanzamt Österreich,

DATA: 08 de dezembro de 2022

ASSUNTO: Reenvio prejudicial – Harmonização das legislações fiscais – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 203 – Regularização da declaração de IVA – Beneficiários de serviços que não podem invocar o direito à dedução – Inexistência de risco de perda de receitas fiscais

FACTOS

Durante o exercício de 2019, a Recorrente no processo principal, que explora uma área de jogos interior, aplicou uma taxa de 20% de IVA aos seus serviços.

Resulta do pedido de decisão prejudicial que os clientes da Recorrente no processo principal eram, em exclusivo, consumidores finais, sem direito de deduzir o IVA pago a montante.

Tendo-se apercebido de que a taxa legal de IVA aplicável aos seus serviços não era de 20%, mas de 13%, a Recorrente procedeu à regularização do IVA excedente.

Todavia, a Administração tributária austríaca recusou a regularização com o fundamento de que, por um lado, em conformidade com o Direito nacional austríaco, a Recorrente tem que pagar o IVA superior motivado por falta de retificação das suas faturas e, por outro, porque, uma vez que os clientes da Recorrente suportaram o custo de IVA superior, a regularização requerida geraria nela um enriquecimento sem causa.

A Recorrente no processo principal interpôs recurso daquela decisão e o litígio foi submetido ao órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal Federal Tributário da Áustria, que suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

“1) O IVA é devido pelo emitente de uma fatura nos termos (...) da Diretiva IVA quando – como no caso em apreço – não há um risco de perda de receitas fiscais porque os destinatários dos serviços são consumidores finais, sem direito de deduzir o imposto a montante?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão e, por conseguinte, no caso de o emitente de uma fatura ser responsável pelo IVA nos termos (...) do artigo 203.º da Diretiva IVA

a) Pode a retificação das faturas em relação aos destinatários dos serviços ser omitida quando, por um lado, não há um risco de perda de receitas fiscais e, por outro, a retificação das faturas for factualmente impossível?

b) O facto de os consumidores finais terem suportado o imposto quando pagaram o preço e de o sujeito passivo [...] assim enriquec[er] com a retificação do IVA opõe-se [a essa] retificação [...]?”

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que um sujeito passivo que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa

errada é devedor desse imposto mesmo quando não há risco de perda de receitas fiscais, atendendo a que os beneficiários desse serviço são exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.

No presente caso, as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio assentam na premissa de que não há um risco de perda de receitas fiscais, uma vez que a clientela da Recorrente no processo principal era, no exercício em causa, exclusivamente constituída por consumidores finais, que não têm direito à dedução do IVA que lhes foi faturado pela Recorrente no processo principal.

Nos termos da Diretiva IVA, o IVA é devido por qualquer pessoa que mencione esse imposto numa fatura, sendo devido, incluindo no caso de não haver nenhuma operação tributável real visando, assim, eliminar o risco de perda de receitas fiscais (que possa resultar do direito à dedução).

Todavia, o Tribunal entende que tal norma (que determina que o IVA é devido por qualquer pessoa que mencione esse imposto numa fatura) é aplicável quando o IVA foi faturado indevidamente e há um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de o destinatário da fatura em questão poder invocar o seu direito à dedução.

Neste caso, tendo presente que o órgão jurisdicional de reenvio excluiu a existência desse risco de perda de receitas fiscais pelo facto de a clientela da Recorrente no processo principal ser, durante o exercício fiscal em causa, exclusivamente constituída por consumidores finais que não tinham o direito à dedução do IVA pago a montante, o Tribunal entende que a norma que determina que o IVA é devido por qualquer pessoa que mencione esse imposto numa fatura não é aplicável a essa situação.

Atendendo à resposta dada à primeira questão, o Tribunal de Justiça entendeu não responder à segunda questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal decidiu que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA faturado erradamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o âmbito de aplicação da norma de incidência subjetiva prevista no artigo 2º, número 1, alínea c) do Código do IVA.

*

A legislação foi aprovada pela Assembleia da República em votação final global que ocorreu a 19 de julho de 2023, e será agora analisada pelo Presidente da República para efeitos de ratificação ou veto.

Rogério Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Álvaro Silveira de Meneses
Miriam Campos Dionísio
João de Freitas Jacob
Joana Fidalgo Barreiro

(Advisory Tax Team)

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)
1250-146 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com
www.rfflawyers.com

