



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

27 MARÇO 2024

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (3.º TRIMESTRE DE 2023)

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.

Advisory Team



1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-453/22

NOME: Michael Schütte contra Finanzamt Brilon (Administração tributária)

DATA: 7 de setembro de 2023

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Princípio da neutralidade do IVA — Princípio da efetividade — Taxa de IVA demasiado elevada constante de uma fatura de compra — Reembolso do montante cobrado em excesso — Atuação direta junto da administração — Incidência do risco de um duplo reembolso desse mesmo IVA.

FACTOS

Entre 2011 e 2013, o recorrente (Michael Schütte), enquanto agricultor e silvicultor, adquiriu madeira a diversos fornecedores, à taxa normal de IVA de 19%, tendo posteriormente revendido a mesma lenha aos seus clientes, à taxa reduzida de imposto de 7%.

Na sequência de uma inspeção tributária iniciada pela Administração tributária alemã, foi intentada uma ação judicial no *Finanzgericht Münster* (Tribunal Tributário de *Münster*), nos termos da qual o órgão jurisdicional concluiu, em Sentença proferida em 2019, que as operações a montante e a jusante do recorrente estavam sujeitas à taxa reduzida de IVA, e não à taxa normal de imposto como pretendia a referida Administração tributária.

Neste seguimento, a Administração tributária considerou que as compras efetuadas pelo recorrente também estavam sujeitas a taxa reduzida, tendo sido retificada a dedução do IVA incorrido pelo recorrente, no diferencial correspondente de 19% para 7%.

O recorrente pediu aos fornecedores que retificassem as faturas e lhe pagassem a diferença, tendo os fornecedores invocado a exceção de prescrição prevista no direito civil alemão.

Nestas circunstâncias, no âmbito do litígio que se seguiu, foi submetida ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

“As disposições da Diretiva [IVA], em particular o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da efetividade, exigem, nas circunstâncias do processo principal, que seja reconhecido ao recorrente um direito de ação direta [junto da] Autoridade Tributária para reembolso do IVA por ele pago em excesso aos seus fornecedores a montante, incluindo os juros, embora ainda seja possível que, numa data posterior, esses fornecedores apresentem uma reclamação à Autoridade Tributária com base numa retificação das faturas, já não podendo

esta — eventualmente — agir contra o recorrente, pelo que há o risco de a Autoridade Tributária ter de reembolsar duas vezes o mesmo IVA?”

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Tribunal de Justiça começou por observar que o direito à dedução faz parte integrante do sistema comum do IVA, destinando-se a libertar o sujeito passivo do ónus do imposto devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas.

Neste contexto, o pedido de reembolso do IVA pago indevidamente enquadra-se no direito à repetição do indevido, o qual, segundo jurisprudência comunitária, visa resolver as consequências da incompatibilidade do imposto com o Direito da União, neutralizando o encargo económico que indevidamente onerou o operador que, afinal, o veio a suportar.

Não existindo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos, o Tribunal de Justiça considerou que cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, não devendo ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União.

Neste sentido, e recorrendo novamente à jurisprudência comunitária, o Tribunal de Justiça entendeu que uma regulamentação ou prática nacional que conduza a recusar ao adquirente de bens o reembolso do IVA a montante que lhe foi indevidamente faturado e que pagou em excesso aos seus fornecedores é contrária ao princípio da neutralidade do IVA e ao princípio da efetividade, assim como desproporcionada, quando lhe seja impossível pedir aos seus fornecedores este reembolso por força da prescrição que estes invocam e pelo facto de nenhuma fraude, nenhum abuso nem nenhuma negligência lhe serem imputados.

A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que, no domínio do IVA, a constatação da existência de uma prática abusiva exige a reunião de dois requisitos, nomeadamente: (i) as operações em causa têm por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições formalmente aplicadas da Diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõe; e (ii) deve resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal.

No caso em apreço, o Tribunal de Justiça verificou que o adquirente pagou aos fornecedores os montantes de IVA que constam nas faturas e que estes fornecedores pagaram esses montantes de imposto à Administração tributária.

Assim, concluiu o Tribunal de Justiça que na hipótese de o recorrente no processo principal já ter pago, à Administração tributária, o montante correspondente à redução da sua dedução inicial, sofreria um prejuízo financeiro por não poder dispor daquele montante, devendo ser compensado com o pagamento de juros de mora na falta de reembolso em prazo razoável.

DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal de Justiça concluiu que a Diretiva IVA e, bem assim, os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que exigem que o beneficiário de entregas de bens disponha, diretamente junto da Administração tributária, de um direito ao reembolso do IVA indevidamente faturado que aquele pagou aos seus fornecedores e que estes, por seu turno, pagaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes, nas circunstâncias de, por um lado, nenhuma fraude, abuso ou negligência lhe poderem ser imputados e ele já não poder reclamar este reembolso aos seus fornecedores por força da norma prevista no direito nacional e, por outro lado, haver uma possibilidade formal de, posteriormente, os referidos fornecedores reclamarem à Administração tributária o reembolso do montante cobrado em excesso depois de retificadas as faturas inicialmente emitidas ao beneficiário destas entregas.

Na falta de reembolso, num prazo razoável, do IVA indevidamente cobrado pela Autoridade tributária, o prejuízo sofrido devido à indisponibilidade do montante equivalente a este imposto indevidamente cobrado deve ser compensado com o pagamento de juros de mora.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o alcance dos princípios da neutralidade e da efetividade no âmbito dos reembolsos de montantes de imposto cobrados em excesso, possibilitando a atuação direta dos contribuintes, nestes casos, junto da Administração tributária.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-344/22

NOME: Gemeinde A contra *Finanzamt* (Administração tributária)

DATA: 13 de julho de 2023

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Prestações de serviços

efetuadas a título oneroso — Organismos de direito público — Município que cobra uma taxa de permanência pela colocação à disposição de instalações termais acessíveis a todos.

FACTOS

A recorrente no processo principal é um município onde existe uma estação climática autorizada pelo Estado, isto é, um estabelecimento termal.

A recorrente cobra uma taxa de permanência, para cobrir as suas despesas, efetuadas para a realização e a manutenção das instalações disponibilizadas para fins de cura e de descontração, bem como para as manifestações organizadas para esse efeito.

Com efeito, são sujeitos passivos da referida taxa de permanência: (i) as pessoas não residentes que permaneçam no município e às quais é oferecida a possibilidade de utilizar essas instalações e de participar nas referidas manifestações; (ii) os residentes do município que têm o centro das suas relações pessoais noutra município; e (iii) as pessoas não residentes no município que se encontrem no município por razões profissionais a fim de participarem em congressos ou noutras manifestações (doravante conjuntamente designados como “devedores da taxa de permanência”).

Em contrapartida, a taxa de permanência não é cobrada aos visitantes de um dia, aos não residentes ou aos residentes que trabalhem ou frequentem uma formação no município.

Ademais, a recorrente no processo principal financiou, graças às receitas provenientes da coleta dessa taxa, nos anos de 2009 a 2012 (doravante “anos controvertidos”), a construção, a manutenção e a renovação do parque termal, do balneário e de trilhos (doravante conjuntamente designados como “instalações termais”), enquanto instalações de livre acesso a todos.

Por considerar, nas suas declarações de IVA relativas aos anos controvertidos, que a taxa de permanência constituía a remuneração de uma atividade sujeita a IVA, a saber, a exploração de um estabelecimento termal, a recorrente solicitou a dedução do imposto pago por todas as prestações que lhe tinham sido fornecidas a montante e que estavam ligadas ao turismo.

Neste enquadramento, e no âmbito de uma inspeção tributária efetuada no local pela Administração tributária, o inspetor excluiu, face aos anos controvertidos, os montantes do IVA pago a montante que não estavam ligados à exploração do estabelecimento termal e teve em conta os montantes do imposto pago a montante que diziam respeito ao balneário unicamente na medida em que este fosse arrendado.

Com efeito, e na sequência de uma decisão administrativa de indeferimento adotada no âmbito de um procedimento de reclamação prévia, a recorrente no processo principal interpôs recurso para o Tribunal Tributário de Bade-Vurtemberg, Alemanha.

Por acórdão de 18 de outubro de 2018, aquele órgão jurisdicional negou provimento ao recurso, decidindo, no essencial, que a recorrente não tinha agido enquanto empresária quanto à sua atividade que deu lugar à coleta da taxa de permanência.

A recorrente no processo principal interpôs recurso desta decisão para o *Bundesfinanzhof* (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio, que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) Em circunstâncias como as do processo principal, em que um município, com base no estatuto local, cobra uma “taxa de permanência” (correspondente a um determinado montante por dia de estada) aos visitantes que permanecem no município (utentes da estância termal) pela disponibilização de instalações termais (por exemplo, parque termal, estância termal, caminhos), pode considerar-se que esse município exerce uma atividade económica através da disponibilização das instalações termais aos utentes da estância termal em contrapartida da taxa de permanência, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva IVA], quando as instalações termais são, em qualquer caso, livremente acessíveis ao público (e, por conseguinte, por exemplo, também aos habitantes não sujeitos à taxa de permanência ou a outras pessoas não sujeitas à taxa de permanência)?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: nas circunstâncias do processo principal, acima referidas, para efeitos de apreciação da questão de saber se o ato do município enquanto entidade não sujeita a imposto é suscetível de conduzir a “distorções de concorrência significativas”, na aceção do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da [Diretiva IVA], o mercado territorialmente relevante é apenas o do município?”

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Tribunal de Justiça iniciou a sua apreciação através da análise à primeira questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio alemão, no âmbito do qual questiona se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que constitui uma “prestação de serviços efetuada a título oneroso” a colocação à disposição de instalações termais por um município, quando este último, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no município, embora estas instalações sejam de acesso livre e gratuito para todos.

Neste âmbito, o Tribunal de Justiça entende que uma prestação de serviços só é efetuada “a título oneroso” se entre o prestador de serviços e o beneficiário existir uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, sendo a retribuição recebida pelo primeiro o contravalor de um serviço individualizável fornecido ao segundo.

Entendeu aquele Tribunal que não se afigura que exista uma relação jurídica no decurso da qual haja uma troca de prestações recíprocas entre, por um lado, um município que, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no seu território e, por outro, esses visitantes, que têm o direito de utilizar as instalações termais colocadas à disposição por esse município, as quais são livremente acessíveis a todos, incluindo as pessoas que não são sujeitos passivos desse imposto.

Com efeito, a retribuição recebida pelo município, nomeadamente a taxa de permanência, não pode ser considerada resultante da prestação de um serviço, a saber, a colocação à disposição das instalações termais, de que constitui o contravalor direto.

A obrigação de pagar a taxa de permanência não está ligada à utilização, pelas pessoas sujeitas a esta obrigação, das instalações termais colocadas à disposição pelo município, mas à permanência no território do município, independentemente de quais forem os motivos que o justifiquem. Assim, os visitantes que permaneçam no município são obrigados a pagar a referida taxa, inclusive quando aí permaneçam por outros motivos e não tencionam utilizar as instalações termais.

Por outro lado, embora os devedores da taxa de permanência tenham a possibilidade de utilizar as instalações termais, o acesso a essas instalações é, porém, livre e gratuito para qualquer pessoa, incluindo para os residentes ou os visitantes de um dia, independentemente de essa pessoa ter ou não de pagar a taxa de permanência. Assim, os devedores da taxa de permanência não beneficiam de outras vantagens além daquelas de que beneficiam as pessoas que utilizam essas instalações termais e não são sujeitos passivos da mesma taxa.

DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal decidiu que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que não constitui uma “prestação de serviços efetuada a título oneroso” a colocação à disposição de instalações termais por um município, quando este último, por força de um estatuto municipal, cobra uma taxa de permanência de um certo montante por dia de permanência aos visitantes que permaneçam no município, embora a obrigação de pagar essa taxa não esteja associada à utilização dessas instalações, mas à permanência no território municipal e as referidas instalações sejam de acesso livre e gratuito para todos.

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar as operações que se reconduzem a prestações de serviços efetuados a título oneroso, em particular nos casos de envolvimento de entidades municipais.

Rogério Fernandes Ferreira

Marta Machado de Almeida

Álvaro Silveira de Meneses

Miriam Campos Dionísio

João de Freitas Jacob

José Nuno Vilaça

Joana Fidalgo Barreiro

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)

1250-146 Lisboa • Portugal

T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com

www.rfflawyers.com



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.

**

Awards & recognitions 2023 Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | WWL | Leaders League and others.