

Processo C-430/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

3 de junho de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunalul Cluj (Tribunal de Cluj, Roménia)

Data da decisão de reenvio:

15 de maio de 2019

Recorrente:

SC C. F. SRL

Recorridas:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Objeto do processo principal

Recurso contencioso administrativo e fiscal interposto pela recorrente SC C. F. SRL, num processo que opõe a Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Administração Distrital das Finanças Públicas de M., Roménia; a seguir «A. J. F. P. M.») e a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de C., Roménia; a seguir «D. G. R. F. P. C.»), que tem por objeto uma reclamação contra um ato administrativo fiscal.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Com base no artigo 267.º do TFUE, o Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Tribunal de Cluj – Secção do contencioso administrativo e fiscal, conflitos laborais e segurança social) pede a interpretação do princípio do respeito dos direitos de

defesa na perspetiva do direito de acesso ao processo administrativo, bem como a interpretação da chamada «teoria da parte inocente».

Questões prejudiciais

1. À luz do princípio do respeito dos direitos de defesa, como até ao momento definido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça (processos Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda e Ispas), um ato administrativo fiscal emitido contra um particular pode e deve ser punido com a nulidade expressa no caso de o particular não ter tido a possibilidade de aceder às informações com base nas quais foi proferido contra si o ato administrativo fiscal, apesar de em tal ato se mencionarem alguns elementos do processo administrativo?

2. Os princípios da neutralidade, da proporcionalidade e da equivalência obstam ao exercício do direito à dedução em matéria de IVA e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas no caso de uma sociedade com uma conduta irrepreensível do ponto de vista fiscal, à qual foi negado o direito à dedução em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas pela conduta fiscal dos fornecedores que se presume inadequada com base em elementos como a falta de recursos humanos, a falta de meios de transporte, aos quais acresce o facto de a autoridade tributária não fornecer a prova de qualquer atividade de que resulte a responsabilidade fiscal/penal dos respetivos fornecedores?

3. É compatível com o direito da União uma prática nacional que sujeita o exercício do direito à dedução em matéria de IVA e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas à posse de outros documentos justificativos além das faturas, como por exemplo o valor orçamentado e o estado de adiantamento dos trabalhos, documentos justificativos adicionais que não estão definidos de forma clara e precisa na legislação fiscal nacional?

4. À luz do Acórdão no processo WebMindLicenses, pode considerar-se que a situação em que um contribuinte adquire bens e serviços de outro contribuinte que beneficia de um regime fiscal diferente do regime do contribuinte em causa configura uma fraude fiscal?

Disposições de direito da União invocadas

O princípio do respeito dos direitos de defesa, bem como os princípios da neutralidade, da proporcionalidade e da equivalência.

Disposições nacionais invocadas

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Lei n.º 207/2015, relativa ao Código de Processo Tributário)

Artigo 9.º, n.º 1, e artigo 46.º, n.º 2, alínea j), que preveem a obrigação do órgão fiscal de dar ao contribuinte a possibilidade de exprimir a sua opinião e de mencionar esse facto no ato tributário emitido.

Artigo 278.º, n.º 1, segundo o qual a reclamação administrativa não suspende a execução do ato administrativo fiscal.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 207/2015, relativa ao Código Tributário), em vigor desde 1 de janeiro de 2016

Artigo 11.º, n.º 1

«Ao determinar o montante de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição social obrigatória, as autoridades fiscais podem não ter em conta uma operação que não tenha um fim económico, ajustando os efeitos fiscais desta última, ou podem reclassificar a forma de uma transação ou de uma atividade de modo a refletir o conteúdo económico da transação ou da atividade.»

Artigo 25.º, n.º 1

«Para determinar o resultado fiscal, são consideradas despesas dedutíveis as despesas suportadas para o desenvolvimento de atividades económicas, incluindo as reguladas pela legislação em vigor, bem como as taxas de inscrição, as quotas e contribuições pagas às câmaras de comércio e indústria, às organizações de empregadores e aos sindicatos.»

Artigo 299.º, n.º 1, alínea a), relativo à obrigação do sujeito passivo, para efeitos de IVA, de possuir uma fatura e um comprovativo de pagamento do IVA efetuado ou devido a montante.

Código Tributário anteriormente em vigor (Lei n.º 571/2003) – artigo 11.º, n.º 1, artigo 21.º, n.º 1, artigo 146.º, n.º 1, alínea a) – disposições correspondentes aos artigos mencionados do novo Código Tributário

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A C. F. SRL é uma sociedade de direito privado romeno, que tem como objeto social a exploração de recursos florestais. No período entre 29 de agosto de 2016 e 13 de abril de 2017, aquela sociedade foi submetida a uma inspeção fiscal pela A. J. F. P. M. O objeto de tal inspeção fiscal era constituído pelo imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas relativo ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2016, bem como pelo imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao período compreendido entre 1 de março de 2014 e 31 de dezembro de 2016.
- 2 Na sequência da inspeção em causa foram estabelecidas obrigações fiscais adicionais em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e em

matéria de IVA. A sociedade C. F. SRL apresentou uma reclamação contra a notificação da liquidação e o relatório de inspeção elaborado pela A. J. F. P. M. A sociedade invocou diversas irregularidades da inspeção fiscal, quer em termos de questões relativas ao processo tributário quer em termos de questões de direito tributário substantivo.

- 3 A reclamação apresentada pela sociedade C. F. SRL foi parcialmente considerada infundada e parcialmente deferida, tendo a unidade de inspeção fiscal sido obrigada a realizar uma nova inspeção fiscal. No que respeita à parte da reclamação que foi indeferida, a sociedade C. F. SRL interpôs recurso de anulação para o Tribunalul Cluj (Tribunal de Cluj, Roménia). Em primeiro lugar, a sociedade C. F. SRL, invocando o Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de outubro de 2011, Solvay/Comissão (C-109/10 P, EU:C:2011:686), pediu a anulação dos atos administrativos de inspeção por lhe ter sido negado, na fase administrativa, o direito de acesso a todo o processo administrativo.
- 4 Já na fase escrita da reclamação administrativa preliminar, a recorrente tinha pedido aos órgãos de inspeção fiscal a possibilidade de exercer o seu direito de aceder a todo o processo administrativo. Esse pedido foi apresentado numa situação em que a inspeção fiscal foi suspensa por 6 meses de modo a permitir a inspeção por parte de outro órgão com funções de auditoria fiscal, como a Direcția Regională Antifraudă O. (Direção Regional Antifraude de o., Roménia; a seguir «D. R. A. F. O.»), e para recorrer às autoridades competentes para o exercício da ação penal. As investigações das autoridades competentes para o exercício da ação penal concluíram pelo arquivamento. Além disso, a sociedade C. F. SRL alega que se verificaram algumas irregularidades processuais.
- 5 A sociedade C. F. SRL foi também acusada de ter participado em operações fictícias, em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e em matéria de IVA. Segundo as autoridades fiscais romenas, as operações comerciais realizadas pela C. F. SRL com dois parceiros comerciais eram fictícias, na medida em que aqueles dois fornecedores não tinham a capacidade técnica e logística para prestar os serviços em causa. As autoridades fiscais pretendem que seja declarada a responsabilidade da sociedade C. F. SRL pelo comportamento fiscal supostamente inadequado dos seus fornecedores.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 6 No que respeita ao acesso aos atos relativos à inspeção, a recorrente sustenta que, após o processo de inspeção ter sido retomado, a sociedade C. F. SRL não foi de modo nenhum informada de como a auditoria realizada por outro órgão de investigação influenciou a inspeção fiscal. Além disso, as irregularidades processuais constatadas pela recorrente não puderam ser invocadas de forma pertinente uma vez que o seu direito de acesso ao processo administrativo de inspeção fiscal nem sequer foi formalmente discutido.

- 7 Na contestação, a A. J. F. P. M. refere que os registos contabilísticos originais foram sido obtidos pela D.R.A.F.O. no decurso do ano de 2013 e que, posteriormente, foram comunicados ao Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Ministério Público do Tribunal de Cluj, Roménia) que realizava investigações sobre a prática de crimes florestais pela C. F. SRL. É também salientado que a unidade da inspeção fiscal examinou os documentos contabilísticos da C. F. SRL no departamento do Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Ministério Público do Tribunal de Cluj). A A. J. F. P. M. considera também que o direito de defesa da sociedade C. F. SRL foi respeitado na medida em que o representante legal da sociedade foi convidado a comparecer na sede da autoridade fiscal para receber um exemplar do ato administrativo de inspeção.
- 8 Relativamente à imputação da conduta fiscal dos fornecedores, na opinião da sociedade C. F. SRL, baseada na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a denominada «teoria da parte inocente», aquela sociedade não pode ser considerada responsável pela pretensa conduta fiscal inadequada dos seus fornecedores. A sociedade C. F. SRL alega que não pode ser aceite a afirmação dos órgãos de inspeção fiscal segundo a qual o carácter fictício das operações em causa resulta do facto de aquela não poder apresentar outros documentos justificativos além da fatura, visto que, ao nível da jurisprudência do órgão do jurisdicional superior da Roménia, o Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia), foi declarado que a fatura fiscal é o único documento justificativo exigido pela legislação fiscal romena para exercer o direito à dedução tanto em matéria de IVA como de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.
- 9 A sociedade C. F. SRL contesta também outra afirmação da unidade de inspeção fiscal, segundo a qual o carácter fictício das operações analisadas no presente caso resulta do facto de as sociedades fornecedoras em causa estarem sujeitas ao imposto sobre o rendimento das microempresas a uma taxa de 3% da faturação, enquanto a sociedade C. F. SRL estava sujeita ao imposto sobre o rendimento para as pessoas coletivas a uma taxa de 16% dos lucros obtidos. A sociedade C. F. SRL exprimiu a opinião segundo a qual não pode ser questionado um eventual prejuízo para os Cofres do Estado, à luz da jurisprudência do Tribunal no processo WebMindLicenses (Acórdão de 17 de dezembro de 2015, C-419/14, EU:C:2015:832), pelo facto de os seus fornecedores terem exercido a opção legal por um regime fiscal diferente do regime escolhido pela C. F. SRL.
- 10 A contestação apresentada pela autoridade fiscal reproduz fielmente o ato de inspeção fiscal e nele a A. J. F. P. M. não faz referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 11 Relativamente à questão jurídica do acesso ao processo administrativo, o órgão jurisdicional de reenvio recorda a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao

princípio do respeito dos direitos de defesa, nomeadamente o Acórdão de 18 de dezembro de 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 36), o Acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, n.º 73), e o Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 39).

- 12 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, na sequência do Acórdão no processo Ispas, o legislador romeno não tomou nenhuma medida para regular o conceito de «direito de acesso ao processo administrativo», mais precisamente em que condições este se concretiza e, sobretudo, que sanções devem ser aplicadas pelo órgão jurisdicional nacional que conclui que aquele direito foi violado. O órgão jurisdicional de reenvio salienta também que, no processo tributário romeno, a apresentação de uma reclamação administrativa preliminar não tem efeito suspensivo da execução, como resulta de forma clara da redação do artigo 278.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário.
- 13 À luz do exposto, o órgão jurisdicional de reenvio tem sérias dúvidas sobre a sanção a aplicar, no litígio nacional, ao ato administrativo de inspeção emitido pela A. J. F. P. M. pela violação do direito de acesso ao processo administrativo. O órgão jurisdicional de reenvio salienta ainda que mesmo a jurisprudência dos órgãos jurisdicionais nacionais sobre a sanção aplicável à violação dos direitos da defesa diverge.
- 14 No processo Ispas, o Tribunal de Justiça não foi chamado a clarificar qual a sanção processual que o órgão jurisdicional nacional deve aplicar quando constate que o direito de acesso ao processo administrativo de um contribuinte não foi respeitado. Em conclusão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber qual é, no entender do Tribunal de Justiça, a sanção a aplicar em caso de violação dos direitos de defesa de uma sociedade, como a recorrente, quando a esta não é reconhecido o direito de acesso ao processo administrativo à luz do princípio do respeito dos direitos de defesa reconhecido pelo direito europeu.
- 15 A segunda questão jurídica é relativa ao modo como, segundo o direito da União Europeia, pode ser reconhecida a responsabilidade de uma sociedade, como a recorrente, por um comportamento supostamente inadequado dos seus fornecedores. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, no âmbito da inspeção fiscal, a A. J. F. P. M. não alega que as duas sociedades que prestam serviços à sociedade C. F. SRL não cumpriram as obrigações declarativas, contabilísticas e de pagamento à administração fiscal, mas que aquelas sociedades fornecedoras beneficiam de um regime fiscal que a A. J. F. P. M. considera mais vantajoso do que o aplicado à sociedade C. F. SRL. O órgão jurisdicional de reenvio considera que as diferenças de regimes fiscais entre um prestador de um serviço e o beneficiário do mesmo, que não são mais do que o exercício de uma opção legal, não podem representar uma situação de fraude fiscal. Por conseguinte, o referido órgão jurisdicional considera extremamente útil para solucionar o presente litígio a interpretação que o Tribunal de Justiça fará da denominada «teoria da parte inocente», à luz da situação do caso concreto e da sua jurisprudência anterior.

- 16 No que diz respeito à jurisprudência, o órgão jurisdicional de reenvio cita os acórdãos do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 18 de junho de 2010, *Business Support Center c. Bulgária*, recurso n.º 6689/03, n.º 24, bem como o Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 22 de janeiro de 2009, *Bulves AD Bulgaria*, recurso n.º 3991/03), e os Acórdãos do Tribunal de Justiça (Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; Acórdão de 21 de dezembro de 2011, *Cicala*, C-482/10, EU:C:2011:868, n.ºs 17 a 19; Acórdão de 6 de setembro de 2012, *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 31; e Acórdão de 22 de janeiro de 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 52).
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas igualmente quanto aos documentos justificativos exigidos pela unidade de inspeção fiscal da A. J. F. P. M. para comprovar o direito à dedução em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e de IVA. Na aceção do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum sobre o imposto de valor acrescentado, o único requisito formal previsto pela legislação da União Europeia é a posse de uma fatura. Porém, ao nível do órgão jurisdicional supremo da Roménia, foram adotadas soluções de casos concretos das quais resultou que o direito à dedução do imposto sobre as pessoas coletivas está subordinado à apresentação, além da fatura, de outros documentos justificativos. Portanto, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, também deste ponto de vista, é necessário, para resolver o litígio, uma interpretação do princípio da prevalência da substância sobre a forma que tenha em conta as especificidades do presente caso.