

Processo C-242/19**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:**

20 de março de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia)

Data da decisão de reenvio:

18 de janeiro de 2019

Recorrente:

CHEP Equipment Pooling NV

Recorrida:

Agência Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agência Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

Objeto do litígio no processo principal

Recurso administrativo que tem por objeto a anulação da decisão de 11 de outubro de 2016 da Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Direção-Geral Regional das Finanças de Bucareste – Serviço de reclamações), que indeferiu por infundada a reclamação da recorrente em matéria tributária; anulação da decisão de 14 de abril de 2016, relativa ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos na Roménia, mas estabelecidos noutro Estado-Membro da União Europeia, da Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Direção-Geral Regional das Finanças de Bucareste – Administração Tributária dos contribuintes não residentes), bem como a devolução à recorrente do montante de 185 822,23 leus romenos (RON)

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação, ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, dos artigos 17.º e 214.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, bem como dos artigos 2.º, ponto 1 e 3.º da Diretiva 2008/9.

Questões prejudiciais

1) O transporte de paletes de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro, para a sua subsequente locação neste último Estado-Membro a um sujeito passivo estabelecido e identificado para efeitos de IVA na Roménia, não constitui uma transferência, na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva [2006/112/CE]?

2) Independentemente da resposta à primeira questão, é considerado sujeito passivo, na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Diretiva 2008/9/CE, o sujeito passivo segundo o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE que não esteja estabelecido no Estado-Membro de reembolso, mas no território de outro Estado-Membro, mesmo que o referido sujeito passivo esteja identificado para efeitos de IVA ou esteja obrigado a proceder à identificação para efeitos de IVA no Estado-Membro de reembolso?

3) À luz das disposições da Diretiva 2008/9/CE, a condição de não estar identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro de reembolso é uma condição adicional às previstas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE para que um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro e não estabelecido no Estado-Membro de reembolso tenha direito ao reembolso num caso como o vertente?

4) Deve o artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE ser interpretado no sentido de que se opõe à prática de uma administração nacional que consiste em recusar o reembolso do IVA por incumprimento de uma condição exclusivamente prevista na legislação nacional?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva 2006/112»), artigos 17.º e 214.º, n.º 1;

Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, artigo 2.º, ponto 1, e artigo 3.º

Disposições nacionais invocadas

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Lei n.º 571 que aprova o Código Tributário; a seguir «Código Tributário») de 22 de dezembro de 2003:

Artigo 128.º – «Entregas de bens

(1) Constitui entrega de bens a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

(...)

(9) A entrega intracomunitária é uma entrega de bens, na aceção do n.º 1, que sejam expedidos ou transportados de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro pelo fornecedor ou pelo destinatário da entrega ou por outra pessoa por conta daqueles.

(10) É assimilado a uma entrega intracomunitária de bens a título oneroso a transferência, por parte de um sujeito passivo, de um bem da sua empresa da Roménia com destino a outro Estado-Membro, exceto nos casos em que não se considera que existe transferência previstos no n.º 12.

(11) Constitui transferência na aceção do n.º 10 qualquer expedição ou transporte de bens móveis corpóreos da Roménia com destino a outro Estado-Membro efetuado pelo sujeito passivo, ou por sua conta, para os fins da sua empresa.

(12) Para efeitos do presente título, não constitui transferência a expedição ou o transporte de mercadorias da Roménia com destino a outro Estado-Membro efetuado pelo sujeito passivo, ou por sua conta, para efeitos de uma das seguintes operações:

(...)

g) a utilização temporária desses bens, no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, para fins de prestação de serviços no Estado-Membro de chegada pelo sujeito passivo estabelecido na Roménia;

h) a utilização temporária desses bens, por um período que não pode exceder vinte e quatro meses, sempre que no território de outro Estado-Membro no interior do qual a importação desses mesmos bens provenientes de um país terceiro com vista a uma utilização temporária beneficie do regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação;

(13) Quando deixar de estar preenchida uma das condições previstas no n.º 12, a expedição ou o transporte desses bens é considerada uma transferência da Roménia com destino a outro Estado-Membro. Nesse caso, considera-se que a transferência é efetuada no momento em que essa condição deixa de estar preenchida».

Artigo 130.º¹ – «Aquisições intracomunitárias de bens

(...)

(2) São assimiladas a aquisições intracomunitárias efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) a afetação na Roménia, por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens transportados ou expedidos por esse mesmo sujeito passivo ou por outra pessoa, por sua conta, a partir do Estado-Membro no qual os bens em causa tenham sido produzidos, extraídos, comprados ou importados pelo referido sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, quando o transporte ou a expedição desses bens, se efetuado a partir da Roménia com destino a outro Estado-Membro, for considerado uma transferência de bens com destino a outro Estado-Membro, em conformidade com o disposto no artigo 128.º, n.ºs 10 e 11; (...).»

Artigo 147.º¹, n.º 1, alínea a)

«a) O sujeito passivo não estabelecido na Roménia, que esteja estabelecido noutra Estado-Membro, que não esteja identificado e que não tenha de estar identificado para efeitos de IVA na Roménia, pode beneficiar do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago pelas importações e pela aquisição de bens/serviços na Roménia; (...).»

Artigo 153.º, n.º 5:

«Deve apresentar um pedido de identificação para efeitos de IVA, em conformidade com o presente artigo, antes de realizar quaisquer operações, o sujeito passivo não estabelecido na Roménia e não identificado para efeitos de IVA na Roménia que pretenda:

- a) efetuar uma aquisição intracomunitária de bens relativamente aos quais o imposto é devido, em conformidade com o artigo 151.º; ou
- b) efetuar uma entrega intracomunitária de bens isenta de imposto.»

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Disposições de execução do Código Tributário), aprovadas pelo Hotărârea de Guvern (Decreto Governamental) n.º 44/2004 (a seguir «Disposições de execução»)

Artigo 6.º, n.º 11

«Para efeitos do disposto no artigo 128.º, n.º 10, do Código Tributário, a transferência é uma operação assimilada a uma entrega intracomunitária de bens a título oneroso, sujeita a todas as condições e regras aplicáveis às entregas intracomunitárias, incluindo as relativas à isenção de imposto. Esta operação é caracterizada pelo facto de, no momento da expedição dos bens de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro, os mesmos não serem

considerados objeto de uma entrega na aceção do artigo 128.º, n.º 1, do Código Tributário e, conseqüentemente, o mesmo sujeito passivo que declara a transferência no Estado-Membro no qual se inicia o transporte dos bens deve igualmente declarar a aquisição intracomunitária equivalente no Estado-Membro em que a mesma ocorrer. Exemplos de transferência: transporte com destino a outro Estado-Membro de mercadorias importadas para a Roménia efetuado pelo sujeito que procedeu à importação, na falta de uma transação no momento da expedição; o transporte ou a expedição de bens móveis corpóreos da Roménia com destino a outro Estado-Membro para constituição de um *stock* destinado à sua venda nesse Estado-Membro; o transporte de bens com destino a outro Estado-Membro com o objetivo de incorporar os referidos bens num bem móvel ou imóvel neste último Estado-Membro, quando o sujeito passivo em causa prestar serviços nesse mesmo Estado-Membro; o transporte ou a expedição de um bem móvel corpóreo da Roménia com destino a outro Estado-Membro com vista à respetiva reparação, e que, em seguida, já não volte a entrar no território da Roménia, sendo que, nesse caso, as circunstâncias que inicialmente correspondiam a uma não transferência passam a corresponder a uma transferência».

Artigo 49.º, n.º 1

«Nos termos do artigo 147.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, qualquer sujeito passivo não estabelecido na Roménia, mas noutra Estado-Membro, pode beneficiar do reembolso do IVA pago sobre as importações e as aquisições de bens ou serviços efetuadas na Roménia. O imposto sobre o valor acrescentado é reembolsado pela Roménia, desde que o sujeito passivo em causa respeite as seguintes condições:

a) durante o período de referência não tenha tido na Roménia nem a sede da sua própria atividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual tenham sido realizadas operações comerciais, nem, na falta de tal sede ou estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual;

b) durante o período de referência não se tenha identificado nem tenha estado sujeito à identificação para efeitos de IVA na Roménia, em conformidade com o artigo 153.º do Código Tributário;

c) durante o período de referência não tenha efetuado entregas de bens ou prestações de serviços cujo local de execução possa ser considerado situado na Roménia, com exceção das seguintes operações:

1. prestações de serviços de transporte e respetivos serviços acessórios, isentos ao abrigo do artigo 143.º, n.º 1, alíneas c) a m), do artigo 144.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 144.º¹ do Código Tributário;

2. entregas de bens e prestações de serviços ao devedor de IVA, na aceção do artigo 150.º, n.ºs 2 a 6 do Código Tributário».

Exposição sumária dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente, CHE[P] Equipment Pooling NV (a seguir «CHEP BE»), é uma sociedade estabelecida na Bélgica, especializada em serviços de locação de paletes de carga (a seguir «paletes») a nível europeu. O *stock* europeu de paletes é objeto de sublocação às sociedades CHEP de cada país europeu, incluindo a CHEP Pooling Services România SRL (a seguir «CHEP România»), sendo que, por sua vez, tais sociedades procedem à locação a clientes finais no seu país. Para desenvolver a atividade acima referida, a CHEP BE compra paletes novas na maioria dos países europeus, incluindo na Roménia, com vista a satisfazer a procura local.
- 2 Tendo por base as paletes adquiridas pela recorrente durante o período compreendido entre 1 de outubro de 2014 e 31 de dezembro de 2014 a um fornecedor romeno, aquela sociedade solicitou às autoridades tributárias romenas o reembolso do montante de 185.822,23 RON a título de IVA.
- 3 Por decisão de 14 de abril de 2016 relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos na Roménia, mas estabelecidos noutro Estado-Membro da União Europeia, a demandada Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Administração Tributária dos contribuintes não residentes), indeferiu o pedido de reembolso apresentado pela recorrente. Nessa decisão observou-se que esta última tinha contratado com a CHEP România não apenas a locação das paletes que tinham sido adquiridas ao fornecedor romeno, mas também outros tipos de paletes adquiridas pela recorrente, provenientes de outros Estados-Membros da União, e expedidas para a Roménia. Considerou-se que o transporte ou a expedição de bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, sem que seja transferido o direito de dispor dos bens enquanto proprietário, constitui uma transferência no Estado-Membro em que foi iniciado o transporte das mercadorias e uma operação assimilada a uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro em que o transporte dos bens terminou (neste caso, a Roménia), pela qual a recorrente estava obrigada à identificação para efeitos de IVA na Roménia, em conformidade com o artigo 153.º, n.º 5, alínea a), do Código Tributário.
- 4 Através da decisão de 11 de outubro de 2016, a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Direção-Geral Regional das Finanças de Bucareste – Serviço de reclamações) indeferiu a reclamação da recorrente da decisão de 14 de abril de 2016.
- 5 A recorrente interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, solicitando a anulação das duas decisões acima referidas bem como o reembolso de 185.822,23 RON a título de IVA.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 6 **A recorrente** alega ter direito a um reembolso do IVA ao abrigo da Diretiva 2008/9 e que a razão invocada pelas autoridades fiscais recorridas para lhe recusarem esse direito, ou seja, o facto de a recorrente estar obrigada à identificação para efeitos de IVA na Roménia ao abrigo do artigo 147.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, corresponde a uma condição que não está expressamente prevista nessa diretiva. Daqui resulta que essa condição, prevista no Código Tributário romeno, é contrária ao direito da União.
- 7 A recorrente alega ainda que, em todo o caso, não estava sujeita a identificação para efeitos de IVA na Roménia, uma vez que as operações de expedição com destino à Roménia de bens adquiridos noutros Estados-Membros da União, que são objeto das decisões impugnadas, não constituem uma transferência para efeitos de IVA, mas sim uma não transferência na aceção do artigo 128.º, n.º 2, alíneas g) e h) do Código Tributário e, por conseguinte, não podem ser consideradas aquisições intracomunitárias equiparadas na Roménia.
- 8 **Os recorridos** alegam que resulta claramente dos documentos anexos ao pedido de reembolso apresentado pela recorrente que esta última também deu em locação à sociedade CHEP România bens adquiridos noutros Estados-Membros da União e transportados para a Roménia para aí serem dados em locação ou sub-locação. A recorrente não demonstrou que os referidos bens voltaram para o Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente expedidos ou transportados para os fins da prestação de serviços, não podendo por isso alegar que a operação efetuada não constitui uma transferência para assim beneficiar da derrogação prevista no artigo 128.º, n.º 2, alíneas g) e h), do Código Tributário.

Breve exposição da fundamentação do reenvio prejudicial

- 9 É necessário determinar se o transporte de paletes de um Estado-Membro para outro, por um sujeito não residente, para que possam posteriormente ser objeto de sucessivas locações neste último Estado-Membro por um sujeito passivo estabelecido e identificado para efeitos de IVA na Roménia, constitui uma não transferência, na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.
- 10 É igualmente necessário determinar se a sociedade não residente está obrigada a identificar-se na Roménia para efeitos de IVA, uma vez que não possui quaisquer recursos técnicos e humanos na Roménia para efetuar operações tributáveis nesse Estado, mas apenas presta serviços relativamente aos quais, para efeitos de IVA, o local da transação é a Roménia.
- 11 Mesmo que a empresa não residente estivesse sujeita a identificação para efeitos de IVA na Roménia, coloca-se a questão de saber se a empresa não residente tem direito a um reembolso do IVA pelo facto de a Diretiva 2008/9 não prever tal condição. Uma vez que a condição de a pessoa coletiva não estar identificada para efeitos de IVA, prevista no artigo 147.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário e

no ponto 49, alínea 1, das Disposições de execução, é uma condição adicional relativamente às expressamente previstas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9, a mesma parece ser contrária ao disposto nessa diretiva.

DOCUMENTO DE TRABALHO