

Processo C-80/20**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:**

12 de fevereiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia)

Data da decisão de reenvio:

19 de dezembro de 2019

Recorrente:

Wilo Salmson France SAS

Recorridas:

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

Agência Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Objeto do processo principal

Recurso administrativo através do qual a Wilo Salmson France SAS requer ao Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia) a anulação da decisão pela qual as recorridas indeferiram o pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a aquisições efetuadas em 2012, para as quais o fornecedor emitiu faturas em 2015.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Nos termos do artigo 267.º TFUE, pede-se a interpretação dos artigos 167.º e 178.º da Diretiva 2006/112/CE e do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2008/9/CE.

Questões prejudiciais

1. No que se refere à interpretação do **artigo 167.º, em conjugação com o artigo 178.º da Diretiva 2006/112/CE**: existe uma distinção entre o momento em que se constitui o direito à dedução e o momento em que esse direito é exercido, tendo em conta o modo de funcionamento do sistema de IVA?

Para este efeito é preciso esclarecer se o direito à dedução do IVA pode ser exercido sem que exista uma fatura fiscal (válida) emitida para as aquisições de bens efetuadas.

2. No que se refere à **interpretação das mesmas disposições em conjugação com o disposto no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2008/9/CE**: qual é o ponto de referência processual para apreciar a regularidade do exercício do direito ao reembolso do IVA?

Para este efeito é preciso esclarecer se se pode apresentar um pedido de reembolso do IVA que se tornou exigível antes do período de reembolso, mas cuja faturação teve lugar durante esse período.

3. No que se refere à **interpretação das mesmas disposições do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2008/9/CE em conjugação com o artigo 167.º e o artigo 178.º da Diretiva 2006/112/CE**: quais são os efeitos da anulação e da emissão de novas faturas para as aquisições de bens anteriores ao «período de reembolso», no exercício do direito ao reembolso do IVA relativo a essas aquisições?

Para este efeito é preciso esclarecer se, no caso de anulação pelo fornecedor das faturas inicialmente emitidas para aquisição dos bens e da emissão de novas faturas num momento posterior, o exercício do direito do beneficiário a pedir o reembolso do IVA relativo às aquisições deve ter por referência a data das novas faturas. Isto numa situação em que a anulação das faturas iniciais e a emissão das novas faturas não se situam na esfera de controlo do beneficiário, mas exclusivamente no poder discricionário do fornecedor.

4. Pode a legislação nacional subordinar o reembolso do IVA concedido de acordo com a Diretiva [2008/9/CE] a uma condição de exigibilidade, no caso de a fatura correta ser emitida no período do pedido?

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, artigos 62.º e 167.º, artigo 168.º, alínea a), artigo 169.º, alínea a), e artigo 178.º, alínea a)

Diretiva 2008/9/CE, 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, pontos 1 e 3, artigo 6.º, primeira frase parágrafo, artigo 7.º e artigo 14.º, n.º 1, alínea a).

Conclusões do advogado-geral apresentadas no processo Volkswagen (C-533/16), n.ºs 57 a 59

Conclusões do advogado-geral apresentadas no processo Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17), n.º 56

Disposições de direito nacional invocadas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário, Roménia), artigo 145.º, que regula o direito dos sujeitos passivos à dedução do IVA sobre as aquisições, artigo 146.º, que prevê que para o exercício desse direito o sujeito passivo deve possuir uma fatura e artigo 147², n.º 1, alínea a), que prevê que o sujeito passivo sem estabelecimento na Roménia, mas estabelecido noutro Estado-Membro, que não esteja registado para efeitos de IVA e que não seja obrigado a registar-se na Roménia, pode beneficiar do reembolso do IVA pago nas importações e aquisições de bens/serviços efetuadas na Roménia

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Decreto do Governo n.º 44/2004 relativo às normas de execução do Código Tributário) que prevê, no n.º 49, parágrafo 15, que o pedido de reembolso se refere às *«aquisições de bens ou serviços faturados no período de reembolso, pagas até à data do pedido de reembolso»*. As faturas que não forem pagas até à data do pedido de reembolso são incluídas nos pedidos de reembolso relativos aos períodos em que forem pagas», e, no parágrafo 16, segundo o qual, *«[além] das operações referidas no parágrafo 15, o pedido de reembolso pode também dizer respeito a faturas ou documentos de importação não abrangidos por pedidos de reembolso anteriores e referentes a operações concluídas durante o ano civil em questão»*.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A Pompas Salmson SAS, sociedade que tem a sede da sua atividade económica em França, celebrou com a ZES Zollner Electronic SRL, sociedade estabelecida e registada para efeitos de IVA na Roménia, um contrato que tem por objeto a aquisição de equipamento de produção, proveniente da Roménia e entregue na Roménia, que foi colocado à disposição do fornecedor através de um contrato de comodato de equipamento, para o utilizar no processo de produção dos bens entregues posteriormente à Pompas Salmson.

- 2 Os bens produzidos pela Zollner Electronic recorrendo a esse equipamento, provenientes da Roménia, foram entregues em França, na sede da Pompas Salmson, que os utilizou na sua atividade tributável.
- 3 Para as aquisições de equipamento de produção efetuadas pela Pompas Salmson, o fornecedor Zollner Electronic emitiu uma fatura em 2012.
- 4 A Pompas Salmson, sociedade não estabelecida e sem registo para efeitos de IVA na Roménia, pediu o reembolso do IVA pago na Roménia nos termos da Diretiva 2008/9/CE e do artigo 147², n.º 1, alínea a) da Lei n.º 571/2003, que institui o Código Tributário, em conjugação com o disposto no n.º 49 do Decreto do Governo n.º 44/2004.
- 5 Por Decisão de 14 de janeiro de 2014, a autoridade tributária romena indeferiu o pedido de reembolso relativo ao período entre 1 de janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2012, no montante de RON 449 538,38, por motivos relacionados com a documentação que acompanhava o pedido e a não conformidade das faturas em causa.
- 6 Notificado dessa decisão, o fornecedor Zollner Electronic procedeu ao cancelamento das faturas inicialmente emitidas (em 2012) e, só em 2015, à emissão de novas faturas relativas às aquisições.
- 7 Em 2014 a Pompas Salmson SAS realizou uma fusão por incorporação com a Wilo France SAS, que se tornou a sociedade recorrente, que se sub-rogou em todos os direitos e obrigações da Pompas Salmson.
- 8 Em novembro de 2015, a recorrente apresentou um pedido de reembolso do IVA pago na Roménia com fundamento nas novas faturas emitidas pela Zollner Electronic no período de 1 de agosto de 2015 a 31 de outubro de 2015.
- 9 A autoridade tributária indeferiu o pedido de reembolso do IVA, por infundado, alegando que a recorrente não respeitou o disposto no n.º 49, parágrafo 16, do Decreto do Governo n.º 44/2004 e que já tinha pedido o reembolso das faturas das rubricas 1 a 6 da lista das operações.
- 10 Contra a decisão relativa ao reembolso, a recorrente apresentou, em 13 de junho de 2016, uma reclamação tributária que a DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (DRFP Bucareste - Administração Tributária dos Contribuintes Não Residentes, Roménia) indeferiu, por infundada, considerando que o IVA em relação ao qual era pedido o reembolso já tinha sido anteriormente objeto de um outro pedido de reembolso e que as operações para as quais se pedia o reembolso do IVA diziam respeito a 2012, e não a 2015.
- 11 Contra essa decisão da autoridade tributária a recorrente interpôs um recurso administrativo no Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia).

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 12 A recorrente considera que a satisfação das condições materiais do direito à dedução pressupõe uma análise do momento em que se constitui esse direito e do seu âmbito, que tem origem no momento em que o imposto se torna exigível, ou, mais precisamente, sendo esse o caso, no momento da entrega dos bens adquiridos.
- 13 Do ponto de vista formal, no entanto, para o exercício desse direito, [a recorrente] tem a obrigação de possuir uma fatura que preencha as condições previstas na lei.
- 14 Além disso, o prazo para o exercício do direito à dedução não pode ser determinado exclusivamente em função do momento da entrega dos bens adquiridos, pois esse momento constitui apenas o preenchimento da condição material para o exercício do direito e não implica o cumprimento da condição formal, ou seja, a posse de uma fatura válida.
- 15 A recorrente afirma que as disposições aplicáveis nesta matéria tomam em consideração uma situação normal em que o fornecimento dos bens e a faturação válida são simultâneos. Portanto, tendo em conta a coincidência desses momentos, é lógico que a exigibilidade do IVA e a possibilidade de exercer o direito ao seu reembolso surjam contemporaneamente.
- 16 Do ponto de vista processual, o momento em que pode ser formulado o pedido de reembolso, segundo a Diretiva 2008/9, é o da emissão da fatura, que, no presente processo, ocorreu em 2015. A exigibilidade do IVA constitui um ponto de referência material, sendo necessário (do ponto de vista relativo exclusivamente ao exercício de direito de pedir o reembolso) que ocorra antes da emissão da fatura ou no momento da faturação.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 17 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o elemento central do processo que lhe cumpre decidir consiste na possibilidade do reembolso do IVA relativo a aquisições efetuadas em 2012, mas cuja faturação fiscal válida apenas foi emitida em 2015.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio descreve a situação de facto que lhe cumpre decidir como atípica do ponto de vista das Diretivas 2006/112 e 2008/9, numa situação em que: **(i)** para as aquisições efetuadas pela recorrente, o fornecedor emitiu faturas que foram anuladas posteriormente **(ii)** para as mesmas aquisições foram emitidas faturas válidas apenas em 2015 **(iii)** a recorrente exerceu o direito ao reembolso do IVA com o pedido de reembolso de 2015 que integrava as faturas emitidas em 2015 e **(iv)** não beneficiou, até esse momento, do reembolso do IVA.
- 19 Portanto, uma vez que a Diretiva 2006/112 não regula expressamente o prazo para o exercício do direito à dedução, coloca-se o problema de saber se a data em que o

mesmo começa a contar pode ser determinada exclusivamente em função do momento da entrega dos bens, ignorando quaisquer outras circunstâncias relevantes.

- 20 Apesar de o artigo 167.º da Diretiva 2006/112 prever que o direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível, o artigo 178.º da mesma diretiva prevê que o exercício desse direito apenas se torna possível a partir do momento em que o sujeito passivo possui a fatura de onde consta a entrega dos bens.
- 21 Portanto, a posse de uma fatura válida é essencial para o exercício do direito à dedução/reembolso, e, todavia, a emissão desta última constitui prerrogativa discricionária do fornecedor, não entrando em nenhum momento na esfera de controlo do titular do direito à dedução, que é o beneficiário da entrega.
- 22 Em consequência, no caso de o Tribunal de Justiça considerar que, à luz do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2008/9, os pedidos de reembolso podem dizer respeito a aquisições de bens ou serviços faturados durante o período de reembolso, independentemente de o IVA respetivo se ter tornado, ou não, exigível nesse período ou anteriormente, então a posição da autoridade tributária pode ser contestada. O órgão jurisdicional de reenvio considera relevantes, nesse sentido, as Conclusões apresentadas nos processos Volkswagen (C-533/16) e Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17).
- 23 No que respeita à primeira e segunda questões, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a autoridade tributária não distinguiu entre a data de emissão da fatura, enquanto elemento processual, e a data de exigibilidade do IVA, enquanto elemento de carácter material. No entanto, o legislador da União pretendeu que esses dois momentos produzissem efeitos fiscais distintos.
- 24 No que respeita à terceira e quarta questões, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que os órgãos tributários consideraram que as faturas emitidas em 2015 para as aquisições efetuadas em 2012 não podiam ser objeto de um pedido de reembolso em 2015, por terem sido emitidas faturas anteriormente que foram canceladas pelo fornecedor. Uma vez que o cancelamento das faturas de 2012 foi efetuado unilateralmente pelo fornecedor e que, nos termos do direito nacional, o cancelamento determina que as faturas emitidas deixam de produzir efeitos, de forma análoga à anulação, as faturas emitidas em 2015 são os únicos atos que podem demonstrar a realização das aquisições e justificar o pedido de reembolso.
- 25 O órgão jurisdicional de reenvio remete, nesse contexto, para os artigos 167.º e 178.º da Diretiva 2006/112/CE e para o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase da Diretiva 2008/9/CE. Este último texto estabelece, de facto, que, do ponto de vista processual, o pedido de reembolso se baseia exclusivamente nas faturas emitidas no período de reembolso e a única condição imposta é que a exigibilidade do IVA seja anterior ou simultânea com a faturação, que, por seu turno, não se limita a um determinado momento.

- 26 O órgão jurisdicional de reenvio suscita igualmente o problema de uma eventual discriminação, na medida em que as sociedades residentes têm à disposição, segundo a legislação nacional, um prazo de caducidade de cinco anos para pedir o reembolso do IVA, enquanto que as não residentes dispõem, com base na Diretiva 2008/9, de um prazo de apenas um ano para o exercício desse direito.

DOCUMENTO DE TRABALHO