

Versão anonimizada

Tradução

C-521/19 – 1

Processo C-521/19

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

8 de julho de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia [Tribunal Superior de Justiça da Galiza] (Espanha)

Data da decisão de reenvio:

19 de junho de 2019

Recorrente:

CB

Recorrido:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia [Tribunal Económico e Administrativo Regional da Galiza]

[*omissis*]

[Fórmula de certificação, referências da decisão, partes e representantes]

DESPACHO

SECÇÃO ADMINISTRATIVA [*omissis*]

[*omissis*] [Composição da secção]

CORUNHA, dezanove de junho de 2019.

FACTOS

PRIMEIRO - LITÍGIO.

O processo tem por objeto a decisão do Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia [Tribunal Económico e Administrativo Regional da Galiza] de 10 de maio de 2018, através da qual foi negado provimento ao recurso administrativo interposto por CB contra as liquidações e sanções relativas ao imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares de 2010, 2011 e 2012.

As liquidações e sanções resultaram das atuações que a Inspeção de Finanças iniciou em 14 de junho de 2014 para comprovar que CB exercia a atividade (sujeita e não isenta de IVA) abrangida pelo código CAE 853 - Agente [de] artistas.

CB prestava serviços ao GRUPO LITO, conjunto de empresas — grupo não formal — [omissis] [identidade do proprietário do grupo] que geria a infraestrutura [tendas, equipamento musical, transportes, (...)] e os conjuntos musicais (70) que atuavam nas festas padroeiras (e outras) de localidades da Galiza.

O acordo era o seguinte: CB, na respetiva zona (que abrangia vários municípios), contactava a COMISSÃO DE FESTAS (grupo informal de moradores que organizava as festas) e negociava a atuação dos conjuntos musicais em nome do GRUPO LITO. Os pagamentos da COMISSÃO DE FESTAS ao GRUPO LITO eram quase sempre efetuados em numerário, sem faturas nem contabilidade e, conseqüentemente, não eram declarados para efeitos de imposto sobre as sociedades nem de IVA.

CB recebia 10 % das receitas do Grupo Lito, sendo os pagamentos efetuados em numerário e não declarados, não sendo também emitidas faturas.

No ano de 2012, CB, enquanto intermediário de 150 atuações que geraram receitas de 608 427 euros para o Grupo Lito, recebeu 60 692,50 euros. No ano de 2011, as receitas foram de 675 654 e os rendimentos de 67 565,40 e, no ano de 2010, foram de 644 149 e de 64 414,90, respetivamente.

CB não possuía qualquer contabilidade nem registos oficiais de nenhum tipo e não emitia nem recebia faturas e, por conseguinte, também não apresentava declarações de IVA.

A Administração [Tributária] considerou que os montantes recebidos por CB de 60 692,50, 67 565,40 e 64 414,90, não incluíam IVA e, por isso, era necessário liquidar o imposto sobre o rendimento com base no montante total recebido.

SEGUNDO — CB alega, nomeadamente, que, aos montantes considerados rendimentos, a Agencia Estatal de Administración Tributaria, a seguir «AEAT» aplica posteriormente o IVA correspondente, violando, assim, a jurisprudência do Tribunal Supremo espanhol [omissis] [referências dos acórdãos do Tribunal Supremo] segundo a qual «o artigo 78.º, n.º 1, da Lei 37/1992, de 28 de dezembro, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir, Lei do IVA (BOE n.º 312, de 29/12/1992), em conjugação com os artigos 73.º e 78.º da

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, de 11.12.2006, p. 1), e com a interpretação dada a estas disposições pelo acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia em 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (processos apensos C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722), deve ser interpretado no sentido de que, sempre que a Inspeção Tributária detete operações ocultas sujeitas ao referido imposto não faturadas, deve considerar-se que o preço acordado pelas partes para as referidas operações inclui o imposto sobre o valor acrescentado.

CB entende, assim, que, uma vez que não pode reclamar o IVA não repercutido, visto o seu comportamento constituir uma infração tributária (artigo 89.º, n.º 3, ponto 2, da Lei do IVA espanhola), deve entender-se que o IVA está incluído no preço dos serviços prestados, o que tem incidência na determinação da base tributável do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, devendo ser alterados os atos administrativos de liquidação do referido imposto, no sentido de reduzir os rendimentos auferidos com a atividade e, por conseguinte, a base tributável do imposto no montante correspondente aos montantes de IVA que deveriam ter sido repercutidos mas que não o foram.

TERCEIRO — Por decisão de 30 de maio de 2019, foi concedida às partes a possibilidade de ser submetida uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia a respeito da compatibilidade da interpretação da AEAT — contrária à jurisprudência do Tribunal Supremo — com o artigo 78.º, n.º 1, da Lei 37/1992, de 28 de dezembro, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado em conjugação com os artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com os Acórdãos de 28 de julho de 2016 (processo C-332/15, Astone) e de 5 de outubro de 2016 (processo C-576/15, Marinova), com os princípios gerais do Acórdão de 3 de dezembro de 1974, Van Binsbergen (C-33/74) (o direito da União não pode ser invocado de forma fraudulenta) e com o Acórdão Emsland-Stärke (C-110/99) (que considera a proibição do abuso do direito um princípio inerente ao ordenamento da União Europeia), nos casos como a presente, em que as partes intervenientes na relação realizam, de forma voluntária e concertada, operações ocultas, sem faturas, em numerário e sem declarar IVA, e, quando descobertas pela Inspeção Tributária, alegam, em sua defesa, que se deve considerar que os pagamentos são realizados com o IVA incluído.

QUARTO — O recorrente opôs-se a que a questão prejudicial fosse submetida por entender que o acórdão do Tribunal Supremo de 27 de setembro de 2017 interpreta corretamente a legislação comunitária [*omissis*].

O *letrado del Estado*, em representação da Administração, considerou que a questão prejudicial é necessária, uma vez que o Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, do TJUE, no qual se baseia o Tribunal Supremo, não é aplicável aos casos em que existe uma conduta fraudulenta e refere, em apoio da

sua posição, os acórdãos do TJUE de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 49), de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 58) e de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o., processos apensos (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.º 48). Recentemente, e, por conseguinte, posteriormente à maior parte dos acórdãos do Tribunal Supremo espanhol que reiteram a interpretação da Diretiva IVA em causa, o TJUE voltou a declarar que a Administração Tributária pode recusar o direito à dedução do IVA a um sujeito passivo quando estiver demonstrado que este atuou de forma fraudulenta para poder beneficiar de tal direito (v., Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMEIRO — Os artigos da Lei 37/1992 em causa são:

Artigo 78.º Base tributável. Regra geral. *Um: a base tributável do imposto é constituída pelo montante total da contrapartida das operações a ele sujeitas e procedente do destinatário ou de terceiros.*

Artigo 88.º Repercussão do imposto. *Um: Os sujeitos passivos deverão repercutir integralmente o montante do imposto no destinatário da operação tributável, ficando este obrigado a suportá-lo sempre que a repercussão seja conforme com as disposições da presente lei, independentemente do que entre eles tenha sido acordado. Nas entregas de bens e nas prestações de serviços sujeitas a imposto e não isentas cujos destinatários sejam entidades públicas considerar-se-á sempre que os sujeitos passivos do imposto, ao formularem as suas propostas económicas, ainda que estas sejam verbais, incluíram nas mesmas o imposto sobre o valor acrescentado que, não obstante, deverá ser repercutido como rubrica independente, se for o caso, nos documentos de cobrança apresentados, sem que o montante total contratado sofra algum acréscimo em consequência da consignação do imposto repercutido. Dois: A repercussão do imposto deverá ser efetuada mediante fatura, segundo as condições e os requisitos estabelecidos na lei. Para o efeito, o montante repercutido será consignado em separado da base tributável, inclusivamente no caso de preços fixados administrativamente, indicando-se a taxa de tributação aplicada. Excluem-se do disposto nos parágrafos anteriores deste número as operações previstas na lei. Três: A repercussão do imposto deverá ser efetuada no momento da emissão e entrega da fatura correspondente. Quatro: O direito à repercussão extingue-se quando tenha decorrido um ano desde a data do facto gerador. Cinco: O destinatário da operação tributada pelo imposto sobre o valor acrescentado não é obrigado a suportar a repercussão do mesmo antes do momento em que se verifica o facto gerador do referido imposto. Seis: Os litígios que possam surgir a propósito da repercussão do imposto, quer quanto ao carácter procedente dessa repercussão quer quanto ao montante da mesma, são considerados de natureza tributária para efeitos das respetivas reclamações administrativas.*

Artigo 89.º Retificação dos montantes do imposto repercutidos. *Um: Os sujeitos passivos deverão retificar os montantes do imposto repercutidos sempre que esses montantes tenham sido determinados incorretamente ou se verifique alguma das circunstâncias que, segundo o disposto no artigo 80.º desta lei, dão lugar à alteração da base tributável. A retificação deverá ser efetuada no momento em que sejam conhecidas as causas da determinação incorreta do imposto ou se verifique alguma das outras circunstâncias a que se refere o parágrafo anterior, desde que não tenham decorrido quatro anos a contar do momento em que o imposto correspondente à operação se tornou exigível ou, sendo o caso, se verificou alguma das circunstâncias previstas no referido artigo 80.º Dois: O disposto no número anterior será igualmente aplicável quando, não tendo sido repercutido qualquer montante, tiver sido emitida a fatura correspondente à operação. Três: Não obstante o disposto nos números anteriores, não haverá lugar a retificação dos montantes do imposto repercutidos nos casos seguintes: 1.º Quando a retificação não tenha como fundamento uma das causas previstas no artigo 80.º desta lei, implique um aumento dos montantes do imposto repercutidos e os destinatários das operações não atuem como empresários ou profissionais, exceto nos casos de aumento legal das taxas de imposto, em que a retificação poderá ser efetuada no mês da entrada em vigor das novas taxas de imposto e no mês seguinte. 2.º: Quando a Administração Tributária identifique, através das correspondentes liquidações, montantes de imposto devidos e não repercutidos superiores aos que foram declarados pelo sujeito passivo e for demonstrado, mediante dados objetivos, que o referido sujeito passivo participava numa fraude, ou que sabia ou tinha a obrigação de saber, se tivesse agido com um grau de diligência razoável, que estava a realizar uma operação que era parte de uma fraude.*

SEGUNDO — DISPOSIÇÕES DA UNIÃO EUROPEIA EM CAUSA.
Artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Artigo 73.º

Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

Artigo 78.º

O valor tributável inclui os seguintes elementos:

- a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;*
- b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário.*

Para efeitos da alínea b) do primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem considerar despesas acessórias as que sejam objeto de convenção separada.

TERCEIRO — Por conseguinte, trata-se de determinar se o expressamente previsto no artigo 89.º.Três.2.º, e a aplicação feita pela AEAT para liquidar e punir os casos em que, por ocasião de uma inspeção, é detetada uma operação que todos os intervenientes, voluntariamente e de forma concertada, ocultam essa operação (mediante pagamentos em numerário, sem faturas e sem declarar nem cobrar IVA), são compatíveis com o princípio da neutralidade do IVA [Acórdãos de 28 de julho de 2016 (processo C-332/15, Astone), de 5 de outubro de 2016 (processo C-576/15, Marinova), de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), com os princípios gerais do Acórdão de 3 de dezembro de 1974, Van Binsbergen (C-33/74) (o direito da União não pode ser invocado de forma fraudulenta) e com o Acórdão Emsland-Stärke (C-110/99) (que considera a proibição do abuso do direito um princípio inerente ao ordenamento da União Europeia), de modo que, consequentemente, entende-se que as essas operações deliberadamente ocultadas incluíam o IVA correspondente, tal como sucede com as operações entre empresários que não são ocultadas e cujos pagamentos são formalmente registados, segundo a interpretação feita pelo Tribunal Supremo nos referidos acórdãos [omissis] [referências aos acórdãos do Tribunal Supremo acima referidos] (aplicação da jurisprudência do acórdão do TJUE de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin). Ou pelo contrário, entende-se que não é possível invocar a neutralidade do imposto e a legislação e a jurisprudência referida do TJUE, , por ser o IVA devido também nestes casos, em que a operação é ocultada, não existe registo formal do pagamento e um e outros destes factos apenas são revelados na inspeção levada a cabo pela Administração. Tudo isto como expressão do facto de que a neutralidade do imposto só pode ser invocada por quem cumpre a legislação relativa ao imposto e não por quem deliberadamente a não cumpre.

Pelos fundamentos expostos

A SECÇÃO DECIDE

PRIMEIRO — Suspender a instância até à resolução do presente reenvio prejudicial.

SEGUNDO — Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

«Devem os artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA, à luz dos princípios da neutralidade, da proibição da fraude fiscal e do abuso de direito e da proibição da distorção ilegal da concorrência, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional e à jurisprudência que a interpreta segundo as quais, quando a Administração Tributária deteta operações ocultas sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado não faturadas, considera-se que o preço acordado pelas partes para as referidas operações inclui o imposto sobre o valor acrescentado?»

Por conseguinte, nos casos de FRAUDE em que a operação foi ocultada à Administração Tributária, é possível considerar, como resulta dos Acórdãos do Tribunal de Justiça de 28 de julho de 2016 (processo C-332/15 Astone), de 5 de outubro de 2016 (processo C-576/15 Marinova) e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), que os montantes pagos e recebidos não incluem IVA para efeitos da liquidação adequada e da aplicação da correspondente sanção?»

[*omissis*] [Fórmula para ordenar o envio da decisão juntamente com os autos do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia]

[*omissis*] [Assinaturas, fórmula de certificação, data, etc.]

DOCUMENTO DE TRABALHO