

Processo C-294/20**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:**

1 de julho de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha)

Data da decisão de reenvio:

5 de março de 2020

Recorrente:

GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

Recorrido:

Tribunal Económico Administrativo Central

Objeto do processo principal

O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto determinar qual o prazo concedido a um sujeito passivo para demonstrar os pressupostos do direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e se, em virtude da sua eventual conduta negligente ou abusiva, perde o direito a esse reembolso.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto determinar se um órgão jurisdicional deve ter em consideração os documentos apresentados extemporaneamente por um sujeito passivo não estabelecido para justificar o seu direito ao reembolso do IVA, contrariamente às disposições previstas nos artigos 3.º e 7.º da Diretiva 79/1072 e nos seus anexos, ou nos artigos 15.º, 8.º e 9.º da Diretiva 2008/9, e não respeitando a jurisprudência do Tribunal de Justiça a esse respeito.

Se devessem ser considerados, tal implicaria que o sujeito passivo não estabelecido (e, conseqüentemente, qualquer sujeito passivo) não teria qualquer prazo para demonstrar os pressupostos do seu direito ao reembolso e poderia apresentar a prova quando e como quisesse, mesmo no caso de não o ter feito após ter sido notificado para esse efeito pela administração tributária, se ao referido sujeito passivo não puder ser imputada má-fé ou abuso de direito.

O resultado seria uma gestão do IVA impraticável, que violaria o princípio da neutralidade do sistema do imposto e afetaria a homogeneidade do IVA em toda a União.

Questões prejudiciais

1. Deve ser considerado legítimo que um sujeito passivo, após ter sido reiteradamente notificado pela Administração Tributária para demonstrar os pressupostos do direito ao reembolso, não cumpra essas notificações sem qualquer justificação razoável e, sendo-lhe recusado o reembolso, postergue a apresentação dos documentos para a via da revisão administrativa ou para a via jurisdicional?
2. Pode ser considerado abuso de direito o facto de o sujeito passivo, sem justificação válida e tendo sido autorizado e notificado para esse efeito, não apresentar à Administração Tributária a informação necessária que serve de base ao seu direito, informação que, mais tarde, virá a ser fornecida voluntariamente ao órgão de revisão administrativa ou ao órgão jurisdicional?
3. O sujeito passivo não estabelecido, quer por não ter apresentado dentro do prazo, e sem justificação razoável, a informação relevante para demonstrar o seu direito ao reembolso quer pela sua conduta abusiva, perde esse direito ao reembolso findo o prazo previsto ou concedido para o efeito e tendo a Administração decidido recusar o reembolso?

Disposições de direito da União invocadas

Artigo 267.º TFUE.

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: designadamente, artigos 5.º, segundo parágrafo, 8.º, 9.º e 15.º

Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (atualmente revogada): designadamente, artigos 3.º e 7.º e anexos A e C.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: artigo 170.º

Jurisprudência do TJUE.

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 119.º da Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [Lei 37/1992, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, de 28 de dezembro (a seguir «LIVA»): designadamente, n.ºs 2, 3, 4 e 9.

Artigo 57.º do Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) [Regulamento Geral de Execução da Lei Geral Tributária em Matéria de Revisão Administrativa (Real Decreto 520/2005) (a seguir «RGRT»).

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Em 30 de junho de 2006 e em 29 de junho de 2007, a GE AUTO SERVICE LEASING GMBH apresentou pedidos de reembolso do IVA suportado por empresários ou profissionais não estabelecidos no território de aplicação do imposto, correspondentes, respetivamente, aos exercícios de 2005 e 2006, no montante de 407 396,469 euros.
- 2 Em 19 de março de 2008, a Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos (Instituto Nacional de Gestão Tributária, IVA de não estabelecidos), notificou por duas vezes a sociedade para que apresentasse documentos.
- 3 Em 12 de dezembro de 2008, a entidade manifestou a sua intenção de dar cumprimento às notificações, mas referiu que, tratando-se de uma empresa não residente e face à dificuldade de apresentar os documentos solicitados, não as podia cumprir, embora tenha expressado a sua intenção de o fazer.
- 4 Em 18 de fevereiro de 2009, a Oficina Nacional de Gestión Tributaria proferiu despachos de indeferimento dos pedidos de reembolso, com base, essencialmente, no facto de a requerente não ter dado resposta às notificações para apresentar documentos, dos quais foi notificada em 21 de abril de 2009.
- 5 Em 20 de fevereiro de 2009 (depois de proferidas as decisões de indeferimento mas antes de terem sido notificadas), a entidade apresentou dois ofícios, um para cada exercício, nos quais declarava que se tratava de uma empresa alemã, cuja atividade é o fornecimento de automóveis a empresas espanholas, mediante contratos de leasing, e vendas ocasionais dos mesmos no mercado espanhol de automóveis usados, que exercia a sua atividade no Território de Aplicação do Imposto (TAI) sem estabelecimento estável e que suportava os montantes de IVA

resultantes das aquisições de veículos, apresentando para esse efeito alguns documentos comprovativos de faturas.

- 6 Dos despachos de indeferimento do reembolso, a GE AUTO SERVICE LEASING GMBH interpôs recurso gracioso. Alegou, reconhecendo o atraso, que tinha dado resposta às notificações em 20 de fevereiro de 2009, anteriormente à notificação dos despachos de indeferimento do seu pedido de reembolso. Além disso, com as petições dos recursos graciosos forneceu uma amostra das faturas emitidas pelos serviços de leasing prestados, salientando o modo de funcionamento da empresa no que respeita à prestação daquele tipo de serviços em Espanha.
- 7 Previamente à decisão do recurso gracioso, em 13 de julho de 2009, a Oficina Nacional de Gestión Tributaria notificou novamente a entidade para que esclarecesse alguns aspetos. Esta notificação, recebida pela GE AUTO SERVICE LEASING GMBH em 21 de julho de 2009, nunca obteve resposta.
- 8 Em 1 de fevereiro de 2010, a Oficina Nacional de Gestión Tributaria proferiu despacho negando provimento ao recurso gracioso, confirmando a recusa do reembolso, uma vez que a empresa não demonstrou nem apresentou comprovativo do cumprimento dos requisitos legalmente exigidos.
- 9 Inconformada com o mesmo, a autora interpôs reclamações económico-administrativas no Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, a seguir «TEAC»), a que juntou diversos documentos, mais concretamente algumas faturas de prestação de serviços e contratos de locação financeira, certificados oficiais emitidos por autoridades alemãs comprovativos da sua qualidade de sujeito passivo com direito ao reembolso e diversas declarações periódicas de IVA. O TEAC apensou as reclamações.
- 10 Em 24 de janeiro de 2013, O TEAC proferiu decisão indeferindo as reclamações económico-administrativas. Confirmou o critério do organismo de gestão e declarou que as provas pertinentes para uma adequada regularização da situação tributária deviam ter sido apresentadas ao organismo de gestão competente, mantendo o critério de que o processo das reclamações económico-administrativas não é o momento oportuno para este efeito, devendo as provas ter sido apresentadas no processo de aplicação dos impostos.
- 11 Em 24 de janeiro de 2013, a GE AUTO SERVICE LEASING GMBH interpôs recurso contencioso do despacho de indeferimento do TEAC na Secção Administrativa da Audiencia Nacional (Audiência Nacional, a seguir «AN»), no qual se alegou que: i) o critério restritivo do órgão de revisão prejudica os direitos de defesa do interessado; ii) as provas constantes dos autos e as apresentadas com a petição demonstram o direito da recorrente de obter o reembolso das quantias suportadas a título de IVA; iii) foi violado o princípio da neutralidade do imposto; iv) e, caso se confirme o critério restritivo impugnado, deve proceder-se à

retroação das diligências à fase do procedimento de gestão, para permitir à entidade sanar a sua falta de apresentação de provas.

- 12 Ao recurso judicial foi negado provimento, na sua totalidade, por decisão de 22 de setembro de 2016, que reiterou substancialmente o critério do TEAC sobre o ónus da prova. Defende que os empresários ou profissionais não estabelecidos podem exercer o direito ao reembolso do IVA, mas cabe-lhes o ónus da prova dos requisitos exigidos para a sua aplicação. Não pode ser sanado perante os órgãos jurisdicionais o incumprimento das notificações na fase do procedimento de gestão nem na fase de revisão económico-administrativa.
- 13 Dessa decisão a empresa interpôs recurso de cassação.
- 14 Ao recurso de cassação foi dado provimento, na sua totalidade, pelo [Acórdão do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, a seguir «TS»)] de 10 de setembro de 2018, anulando a decisão do Tribunal Económico-Administrativo Central datada de 24 de janeiro de 2013, que indeferiu as reclamações económico-administrativas (processos apensos) apresentadas contra as decisões desfavoráveis dos recursos gratuitos interpostos de cada um dos despachos de 18 de fevereiro de 2009, proferidos pela Oficina Nacional de Gestión Tributaria, os quais recusaram à entidade em causa o direito ao reembolso pedido. Além disso, o TS decidiu fazer retroagir as diligências processuais ao momento da prolação da decisão recorrida para que fosse proferida nova decisão na qual, nos termos dos elementos de prova constantes dos autos, a AN se pronuncie sobre o cumprimento dos requisitos materiais para a procedência do reembolso pedido pela GE AUTO SERVICE LEASING GMBH e, sendo caso disso, o reconheça expressamente.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 15 Os Tribunales Económico-Administrativos (Tribunais Económicos e Administrativos, a seguir «TEA») são órgãos da Administração apesar de seu carácter parajurisdicional, aos quais se tem de recorrer necessariamente antes de poder ter acesso aos tribunais da jurisdição administrativa. Não obstante serem órgãos administrativos, o processo das reclamações económico-administrativas é análogo ao jurisdicional. Os TEA têm competências pertinentes no que respeita à possibilidade de apresentação de prova, à apresentação de alegações e à obrigação de decidir todas as questões, tenham ou não sido suscitadas pelas partes.
- 16 Em matéria de prova, o artigo 57.º do RGRT dispõe que os TEA só podem recusar a apreciação das provas solicitadas ou apresentadas quando se refiram a factos que não sejam pertinentes para a decisão dos pedidos apresentados na reclamação, ao mesmo tempo que lhes permite ordenar a apreciação das provas previamente recusadas e os autoriza a requerer todos os relatórios que considerem necessários ou adequados à decisão da reclamação.
- 17 O TS, na senda das suas anteriores decisões, ao decidir o recurso de cassação concluiu que «[n]ão existe qualquer inconveniente em que o sujeito passivo, que

não apresentou no procedimento de inspeção determinadas provas que fundamentavam o seu pedido, as apresente posteriormente na via judicial. [...]» e que o autor da reclamação pode apresentar perante os tribunais económico-administrativos as provas que não apresentou perante os órgãos de gestão tributária, na condição de que os direitos sejam exercidos em conformidade com as exigências da boa-fé, proibindo a lei o abuso de direito. O comportamento abusivo ou malicioso deve ser devidamente confirmado nos procedimentos correspondentes e aparecer com uma intensidade tal que justifique a sanção da não apreciação do mérito do pedido que serve de base à reclamação, sem que haja neste procedimento qualquer imputação de má-fé ou abuso de direito à entidade recorrente. Reconheceu que quem pede o reembolso é quem deve demonstrar a verificação dos requisitos materiais do direito que reivindica. De qualquer modo, as exigências da Administração para considerar provado o direito ao reembolso não podem ser desproporcionadas, excessivas ou desnecessárias.

- 18 Dando o Tribunal Supremo provimento ao recurso de cassação, anulou-se a decisão impugnada – na medida em que negou provimento ao recurso jurisdicional pela única razão de que não era possível apresentar ou alegar em sede de revisão económico-administrativa aquilo que não foi apresentado ou alegado no procedimento de aplicação dos impostos correspondentes – e com ela a decisão do TEAC.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 19 A AN, em execução do ordenado pelo TS no seu acórdão de 10 de setembro de 2018, deve proferir nova decisão em substituição da anulada, na qual sejam apreciados todos os documentos apresentados pela empresa, tanto em sede de revisão para o TEAC, como os admitidos como prova pelo órgão jurisdicional, para determinar se tem direito ao reembolso do IVA suportado na qualidade de entidade não estabelecida no território de aplicação do imposto, nos exercícios de 2005 e 2006, no montante de 407 396,469 euros.
- 20 O motivo fulcral que fundamenta a decisão do TS incide na relevância que os TEA têm em sede de revisão administrativa, que os obriga a apreciar toda a prova que tenham considerado pertinente, quer tenha sido ou não apresentada pelos contribuintes perante o órgão de gestão, e independentemente de o procedimento de aplicação dos impostos lhe exigir o cumprimento desta obrigação perante o órgão de gestão da Administração Tributária. No entanto, apesar de a infração à ordem jurídica resultar desde logo da decisão do TEAC, o TS também considera que é ilegal a decisão da AN, que corrobora o critério do TEAC. O TS considera que deve ser analisada toda a documentação apresentada perante o TEAC e perante a Secção da AN, apesar de que não terem sido cumpridas as notificações que a Administração Tributária dirigiu à empresa quando esta fez o pedido de reembolso.

- 21 Esta apreciação dos elementos de prova pressupõe que toda a documentação apresentada pela GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, quer perante o TEAC quer aquando do recurso contencioso, está em conformidade com o mecanismo do reembolso previsto para o IVA. No entanto, a AN considera que, se o acórdão do TS tiver de ser executado nos seus estritos termos, muito provavelmente dará origem a uma violação das disposições, condições ou limites que, para o reembolso do IVA suportado pelos não estabelecidos, constavam do artigo 7.º da Diretiva 79/1072/CEE, disposição muito semelhante à constante do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 em vigor, e a um afastamento da jurisprudência proferida pelo TJUE sobre esta matéria. Considera que a empresa não apresentou nem demonstrou se se encontravam satisfeitos os requisitos materiais do seu direito ao reembolso quando o devia ter feito, em conformidade com as disposições vigentes da diretiva, e sobretudo, quando foi notificada e, reiteradamente, lhe foi dada pela Administração Tributária a possibilidade de o fazer. Nem as disposições legislativas da União Europeia nem a jurisprudência do TJUE podem ser ignoradas pela Audiência Nacional na execução do acórdão do TS.
- 22 A AN considera irrepreensível a atuação da Administração. Perante um requerimento incompleto, permitiu ao sujeito passivo que apresentasse toda a documentação necessária para poder dar seguimento ao seu pedido de reembolso. Foram respeitados, tanto o Código Geral dos Impostos como o artigo 41.º, n.º 2, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, atualmente constante do artigo 6.º, n.º 1, do Tratado da União Europeia. A documentação incompleta apresentada pela requerente impossibilitava que a Administração pudesse comprovar que a quantia total cujo reembolso se pedia correspondia às faturas, ao tipo de operações ou aos destinatários que lhe conferiam esse direito ao reembolso. Revela que a Administração Tributária decidiu o indeferimento com a informação de que dispunha, e não lhe foi possível comprovar se se verificavam os pressupostos do direito à dedução.
- 23 A jurisprudência do Tribunal de Justiça salientou, em síntese, que o direito de os sujeitos passivos deduzirem o IVA já pago daquele de que são devedores constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA. Há que instituir um regime de dedução e, conseqüentemente, de reembolso que vise libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA deve assegurar a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.
- 24 O direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro obter o reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro, regulado tanto na Diretiva 2008/9 como na 79/1072/CEE, é análogo ao direito, instituído a seu favor pela Diretiva 2006/112, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro, como decorre dos Acórdãos do TJUE de 25 de outubro de 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C2012:666, n.º 41, e de 21 de março de 2018, C-533/16, n.º 36.

- 25 O facto de não existir uma diferença substancial entre o direito à dedução de sujeitos passivos não estabelecidos e o devido pelos sujeitos passivos dentro do seu próprio Estado-Membro aumenta a importância da resposta a dar pelo Tribunal de Justiça. Se o direito ao reembolso que assiste ao estabelecido e ao não estabelecido obedece à mesma razão de ser e não apresenta grandes diferenças para além das processuais; considerando correto o critério do TS, deve admitir-se a possibilidade de o sujeito passivo poder apresentar os documentos comprovativos do direito em qualquer momento, mesmo após a decisão tomada pelo órgão encarregado da gestão, sem qualquer limite temporal e independentemente do que tivesse sido feito pela Administração e pelo administrado.
- 26 Em termos gerais, para que se possa concretizar o exercício do direito à dedução, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º e com os artigos 238.º a 240.º da Diretiva 2006/112, Acórdão do TJUE de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 40.
- 27 Em princípio, os requisitos formais não podem constituir um obstáculo à dedução integral do imposto. Sendo certo que os Estados-Membros podem prever, nos termos do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, outras disposições para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude, não devem exceder o necessário para atingir esses fins, pondo sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA estabelecido na legislação da União na matéria, como já declarado no Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o., processos apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colet., p. I-7281, n.º 47.
- 28 A AN considera que, contrariamente ao acórdão do TS, o Tribunal de Justiça já decidiu a questão, impedindo que o exercício deste direito possa ser temporalmente ilimitado. Nos Acórdãos do TJUE de 21 de junho de 2012, C-294/11, n.º 29, de 21 de março de 2018, C-533/16, n.º 46 e de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 33, referia-se que a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA sem limite de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, tendo em conta os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja suscetível de ser indefinidamente posta em causa. Outra solução, como a que se apresenta com a execução do acórdão do Tribunal Supremo, pode dar origem a que a discussão permaneça aberta de forma indefinida.
- 29 Quanto ao momento de apresentação da informação necessária para completar as faturas comprovativas, o Acórdão do TJUE de 8 de maio de 2013, C-271/12, n.º 35, pronunciou-se contra a fatura poder ser completada após a Administração Fiscal ter adotado a sua decisão de recusa do direito à dedução do IVA, porque tal não permite assegurar a cobrança exata do IVA e a respetiva fiscalização. O Acórdão do TJUE de 26 de abril de 2018 (C-81/17, n.º 38) confirmou-o.

- 30 No que respeita a uma eventual conduta negligente ou abusiva da recorrida, a AN recorda, no âmbito do IVA, o Acórdão do TJUE de 26 de abril de 2018, C-81/17, n.º 49, nos termos do qual «uma sanção pecuniária administrativa seria suscetível de ser aplicada a um sujeito passivo negligente [...]». Do mesmo modo, a negação de um direito ou vantagem devido à prática de atos abusivos ou fraudulentos não é mais do que a simples consequência da constatação de que, em caso de fraude ou de abuso de direito, as condições objetivas necessárias para a obtenção da vantagem pretendida não estão realmente satisfeitas e, assim, essa recusa não carece de base legal específica, Acórdãos do TJUE de 14 de dezembro de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, n.º 56; Halifax, n.º 93, e de 4 de junho de 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, n.º 28 ou de 22 de novembro de 2017, C-251/16, n.º 32.
- 31 Assim, a apresentação desta questão por parte da AN justifica-se pelo facto de se encontrar na contingência de executar o que foi ordenado pelo TS, que aparentemente contradiz a regulamentação e a jurisprudência da União Europeia. A Audiência refere que se verificou uma situação análoga no direito processual nacional, no quadro da interpretação e aplicação feita pela jurisprudência do TS, Secção Cível, relativamente à limitação dos efeitos resolutivos decorrentes da declaração do carácter abusivo de um contrato celebrado com um consumidor por um profissional, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, da Diretiva 93/13/CEE do Conselho, de 5 de abril de 1993. A jurisprudência do ST foi retificada pelo Acórdão TJUE de 21 de dezembro de 2016, C-154/15 e C-307/15.