



Na determinação do valor tributável de uma operação entre contribuintes sujeitos ao IVA que foi ocultada por estes últimos, deve considerar-se que os montantes pagos e recebidos, conforme reconstituídos pela Administração Tributária, já incluem este imposto

Qualquer outra interpretação seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA

O grupo Lito é um agrupamento de empresas que é responsável pela gestão de infraestruturas e de grupos musicais em festividades de santos padroeiros de localidades e em festividades municipais na Galiza (Espanha). No âmbito de uma atividade sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA), um agente artístico negociou em nome do grupo Lito, junto das comissões de festas municipais, as representações dos grupos musicais. Os pagamentos efetuados neste âmbito pelas comissões de festas foram realizados em numerário, não tendo sido emitidas faturas. Estes pagamentos não foram declarados à Administração Tributária a título do imposto sobre as sociedades nem a título do IVA. O agente recebeu 10 % das receitas do grupo Lito. Os pagamentos a seu favor também foram efetuados em numerário, não deram origem à emissão de faturas, e também não foram declarados. Na medida em que o agente não emitiu faturas, também não declarou o IVA.

A Administração Tributária considera que os montantes que o agente recebeu a título de remuneração das suas atividades de intermediário (a saber, 64 414,90 euros em 2010, 67 565,40 euros em 2011 e 60 692,50 euros em 2012) não incluíam o IVA e que, por conseguinte, para determinar o valor tributável do imposto sobre o rendimento relativo a estes anos, havia que tomar em consideração todos estes montantes. Foi enviada ao agente uma nova liquidação do imposto relativo aos anos de 2010 a 2012, tendo-lhe sido aplicadas sanções. O agente contesta esta liquidação e a aplicação de sanções, alegando que a aplicação *a posteriori* do IVA aos montantes que a Administração Tributária considerou constituírem rendimentos é contrária à jurisprudência do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha), bem como à do Tribunal de Justiça, segundo as quais, quando são descobertas operações que em princípio estão sujeitas a IVA, que não foram declaradas nem faturadas, se deve considerar que o IVA está incluído no preço que foi acordado pelas partes para a realização dessas operações. O agente considera que, na medida em que, segundo o direito espanhol, não pode reclamar o IVA não repercutido, uma vez que o seu comportamento constitui uma infração fiscal, se deve considerar que o IVA está incluído no preço dos serviços prestados.

Chamado a conhecer do processo, o Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Tribunal Superior de Justiça da Galiza, Espanha) interroga o Tribunal de Justiça, em substância, sobre a interpretação que deve ser dada às disposições da Diretiva relativa ao IVA ¹ respeitantes à determinação do valor tributável de uma operação entre sujeitos passivos de IVA, quando estes, através de fraude, não indicaram a existência da operação à Administração Tributária, não emitiram faturas, nem incluíram na declaração de rendimentos dos impostos diretos os rendimentos obtidos no âmbito dessa operação. O órgão jurisdicional espanhol pergunta se, em tal caso, se deve considerar que os montantes pagos e recebidos já incluem ou não o IVA.

¹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

No seu acórdão hoje proferido, o **Tribunal de Justiça declara que, nas circunstâncias mencionadas, no âmbito de uma inspeção de uma declaração a título dos impostos diretos, se deve considerar que a reconstituição pela Administração Tributária em causa dos montantes pagos e recebidos quando da operação em causa é um preço que já inclui o IVA, a não ser que, nos termos do direito nacional, os sujeitos passivos tenham a possibilidade de fazer repercutir e deduzir ulteriormente o IVA em causa, não obstante a fraude.**

O Tribunal de Justiça começa por indicar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos constitui um objetivo reconhecido e encorajado pela diretiva. No entanto, **a determinação do valor tributável de uma operação entre sujeitos passivos em caso de fraude não pode servir, em si mesma, para punir sujeitos passivos.** A este respeito, o Tribunal recorda que **os sujeitos passivos que não tenham respeitado as regras de base da diretiva, em especial em matéria de faturação, devem suportar as consequências do seu comportamento através da impossibilidade de deduzirem o IVA,** inclusivamente quando, após uma inspeção tributária, as operações que não deram lugar à faturação sejam retroativamente sujeitas ao IVA. Com efeito, **o exercício do direito à dedução só é em princípio possível a partir do momento em que o sujeito passivo esteja na posse de uma fatura.** No presente caso, o Tribunal assinala que, devido à fraude que cometeu, sem prejuízo das sanções fiscais de que foi ou pode ser objeto, o agente não parece poder deduzir o montante do IVA que onera a operação não declarada à Administração Tributária e não faturada ao grupo Lito.

Ora, segundo o Tribunal de Justiça, **o facto de os sujeitos passivos terem violado a obrigação de emitirem uma fatura não pode constituir um obstáculo ao princípio de base da diretiva, que assenta no facto de o sistema do IVA ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final.**

O Tribunal de Justiça sublinha o facto de que a reconstituição, pela Administração Tributária, da situação tal como existiria se essa irregularidade não se tivesse verificado e, *a fortiori*, se não tivesse havido fraude, comporta sempre uma margem inevitável de incerteza. Por conseguinte, **quando,** devido à inexistência de menção do IVA numa fatura ou à inexistência de fatura, independentemente de estas omissões serem ou não fruto de uma intenção fraudulenta, **o valor tributável** – a saber, a contraprestação, valor subjetivo, realmente recebida pelo sujeito passivo e que não inclui o IVA – **tenha origem numa reconstituição a posteriori efetuada pela Administração Tributária nacional em causa, deve entender-se que aquele valor tributável toma em consideração esta inevitável margem de incerteza.**

É por esta razão que se deve considerar que o resultado de uma operação que sujeitos passivos de IVA ocultaram da Administração Tributária, embora essa operação devesse ter sido faturada e declarada, quando tiver origem numa reconstituição efetuada no âmbito de uma inspeção de impostos diretos, inclui o IVA que onerou a referida operação. Assim não seria se fosse possível retificar o IVA nos termos do direito nacional aplicável.

O Tribunal de Justiça salienta que **qualquer outra interpretação seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA** e faria recair uma parte do ónus deste último sobre um sujeito passivo, embora **o IVA só deva ser suportado pelo consumidor final.** O Tribunal acrescenta que o respeito por este princípio não se opõe à adoção, pelos Estados-Membros, de sanções destinadas a combater a fraude fiscal. É no âmbito dessas sanções, e não através da determinação do valor tributável, que uma fraude como a que está em causa deve ser punida.

NOTA: O reenvio prejudicial permite aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros, no âmbito de um litígio que lhes seja submetido, interrogar o Tribunal de Justiça sobre a interpretação do direito da União ou sobre a validade de um ato da União. O Tribunal não resolve o litígio nacional. Cabe ao órgão jurisdicional nacional decidir o processo em conformidade com a decisão do Tribunal. Esta decisão vincula do mesmo modo os outros órgãos jurisdicionais nacionais aos quais seja submetido um problema semelhante.

Documento não oficial, para uso exclusivo dos órgãos de informação, que não vincula o Tribunal de Justiça.

O [texto integral](#) do acórdão é publicado no sítio CURIA no dia da prolação.

Contacto Imprensa: Cristina López Roca ☎ (+352) 4303 3667