

Processo C-52/21

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

28 de janeiro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica)

Data da decisão de reenvio:

4 de dezembro de 2020

Recorrente:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Recorrido

État belge (Estado belga)

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis]

[Omissis] [Tramitação do processo]

Factos e objeto do litígio

- 1 O litígio diz respeito ao pagamento de quotas especiais [omissis] a título do imposto sobre as sociedades [omissis] que incumbem à S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE», [omissis]¹

¹ [Omissis]

- 2 A S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE» opera no comércio de produtos farmacêuticos.

Não é contestado que contratou com a «LAD», uma S.A.R.L. de direito luxemburguês, a atividade de distribuição de medicamentos ².

- 3 [Omissis] ³

[Omissis] a S.A.R.L. «LAD» faturou à S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE» durante 2010, 2011 e 2012 despesas de distribuição que ascenderam, respetivamente, a 20 846,20 euros, 22 788,88 euros e 16 723,44 euros.

[Omissis]

[Omissis] ⁴

- 4 [Omissis] as despesas em causa estão previstas no artigo 57.º do Código do Imposto sobre os rendimentos (a seguir «C.I.R. 92») o que obriga o devedor a elaborar e enviar à Administração Fiscal fichas [281.50] e uma declaração recapitulativa, sem o que não são consideradas encargos dedutíveis e podem dar lugar a [omissis] uma quota especial do imposto sobre as sociedades, em conformidade com o artigo 219.º do C.I.R. 92.

Uma vez que a S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» não elaborou fichas individuais 281.50 nem resumos recapitulativos relativos a essas despesas, a Administração Fiscal enviou-lhe um aviso de retificação em 20 de agosto de 2015 informando-a da sua intenção de sujeitar as quantias em questão a quota especial ⁵.

[Omissis]

Por Decisão de tributação de 23 de novembro de 2015, a Administração manteve a sua posição esclarecendo que *a fundamentação das retificações referidas não assenta no facto de as operações não terem sido realizadas de boa-fé ou de as contraprestações não terem sido efetivamente realizadas, mas no facto de a PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE não ter elaborado as fichas individuais 281.50 relativas às quantias pagas à S.A.R.L. L.A.D. nem ter demonstrado que o montante das despesas, previstas no artigo 57.º, está incluído*

² [Omissis]

³ [Omissis]

⁴ [Omissis]

⁵ [Omissis]

numa declaração apresentada pelo beneficiário ao abrigo do artigo 305.º ou numa declaração análoga apresentada no estrangeiro por este último ⁶.

Por conseguinte, as quotas [controvertidas] foram [reclamadas esse título] [omissis] em 24 de novembro de 2015.

5 A S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE» apresentou uma reclamação [omissis] que foi indeferida [omissis] [omissis].

6 Posteriormente, deduziu oposição no Tribunal de Primeira Instância de Liège [omissis].

Por Sentença de 25 de outubro de 2018, este último julgou a ação [omissis] improcedente [omissis].

7 A S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE» interpôs recurso em 7 de maio de 2019.

Pede ao Tribunal [de Recurso] que anule [omissis] as quotas [controvertidas].

Pede que, se necessário, seja submetida uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

[Omissis]

8 O ESTADO BELGA conclui pedindo [Omissis] a confirmação das quotas e da sentença recorrida [OMISSIS].

Debate

Legislação nacional aplicável e tolerância administrativa

9 Nos termos do artigo 57.º, 1.º do C.I.R. 92, *as despesas seguintes só são consideradas despesas profissionais se forem justificadas pela apresentação de fichas individuais e de uma declaração recapitulativa elaboradas nas formas e prazos determinados pelo Rei: 1º comissões, [omissis] honorários [omissis] que constituem, para os beneficiários, rendimentos profissionais tributáveis ou não na Bélgica, [omissis] (...).*

10 O artigo 219.º do C.I.R. 92, [omissis] prevê:

«É fixada uma quota especial em razão das despesas previstas no artigo 57.º [omissis] que não sejam justificadas pela apresentação de fichas individuais e de uma declaração recapitulativa [omissis].

⁶ [OMISSIS]

Esta quota é igual a 100 % dessas despesas, [omissis] salvo se se puder demonstrar que o seu beneficiário, [omissis] é uma pessoa coletiva [omissis], caso em que a taxa é fixada em 50 %.

(...)

Esta quota não é aplicável se o contribuinte demonstrar que o montante das despesas, previstas no artigo 57.º, [omissis] está incluído numa declaração apresentada pelo beneficiário nos termos do artigo 305.º ou numa declaração análoga apresentada pelo beneficiário no estrangeiro.

Quando o montante das despesas previstas no artigo 57.º [omissis], não estiver incluído numa declaração apresentada nos termos do artigo 305.º ou numa declaração análoga apresentada pelo beneficiário no estrangeiro, a quota especial não é aplicável ao contribuinte se o beneficiário tiver sido inequivocamente identificado o mais tardar no prazo de 2 anos e 6 meses a partir de 1 de janeiro do exercício fiscal em causa.»

- 11 Todavia, está assente que a Administração Fiscal não aplica esta disposição em determinados casos.

Esta tolerância resulta dos trabalhos preparatórios da lei, das respostas do Ministro das Finanças às perguntas parlamentares, bem como de circulares e do Comentário administrativo.

Assim, em resposta a uma pergunta parlamentar, o Ministro declarou:

«[Omissis] a obrigação de elaborar fichas individuais diz respeito apenas aos montantes pagos:

- a pessoas que não estão abrangidas pela Lei de 17 de julho de 1975 relativa à contabilidade e às contas anuais das empresas;
- a pessoas abrangidas por esta mesma lei, mas que, ao abrigo do Código do IVA, estão isentas de emitir faturas para as prestações que efetuam.

Daqui resulta que os honorários pagos a sociedades abrangidas pela lei de 17 de julho de 1975, já referida, e que não estão isentas de emitir faturas, não devem ser objeto de fichas individuais 281.50⁷.»

Esta posição é confirmada pelo número 57/62 do Comentário Administrativo [omissis]

[Omissis]⁸

⁷ [Omissis]

⁸ [Omissis]

- 12 Em contrapartida, esta tolerância não se aplica em caso de pagamento efetuado a um não residente do Reino que aí não disponha de um estabelecimento estável.

Assim, à seguinte questão parlamentar de 22 de outubro de 2014:

«A obrigação de elaborar fichas para as quantias pagas a pessoas singulares e coletivas abrangidas pela Lei de 17 de julho de 1975 relativa à contabilidade e às contas anuais das empresas que, por força do Código do IVA, são obrigadas a emitir faturas para as prestações pagas é objeto de tolerância administrativa.

Segundo uma Sentença de 1 de abril de 2011 do Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia e de um Acórdão de 23 de outubro de 2012 do Tribunal de Recurso de Antuérpia, as comissões, [omissis] ou honorários [omissis] que constituam rendimentos profissionais, tributáveis ou não na Bélgica, para os seus beneficiários estabelecidos no estrangeiro, devem ser justificados por fichas individuais e por uma declaração recapitulativa.

1. Partilha da opinião de que os não residentes sem estabelecimento na Bélgica, não estando sujeitos à lei belga relativa à contabilidade, não podem beneficiar dessa tolerância administrativa para as comissões, corretagens, etc. que lhes são atribuídas?

2. O encargo administrativo adicional que decorre do artigo 57.º, 1.º, C.I.R. 1992 não constitui um fator dissuasivo para a aquisição de serviços a beneficiários estabelecidos no estrangeiro?

3. Considerando que a referida obrigação «administrativa» não abrange os compromissos contratados com prestadores de serviços estabelecidos na Bélgica, a limitação dessa tolerância administrativa aos beneficiários estabelecidos na Bélgica não é contrária à livre circulação europeia de serviços?

Estando o direito contabilístico e a legislação relativa ao IVA harmonizados a nível europeu, a limitação da tolerância administrativa aos beneficiários estabelecidos na Bélgica justifica-se do ponto de vista do direito europeu?

5. Pode-se defender a limitação da tolerância administrativa quando o beneficiário estabelecido noutro Estado-Membro da União Europeia é obrigado a manter uma contabilidade e a emitir faturas em conformidade com as disposições em matéria de IVA e a mencionar a maior parte dos serviços num resumo intracomunitário?

6. Atendendo à livre prestação de serviços e a Diretiva [2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade], é defensável esta diferença de tratamento?

7. Que medidas conta tomar para abolir esta restrição à livre circulação de serviços?»;

o Ministro das Finanças respondeu:

«1. Dada a importância da elaboração das fichas 281.50 no âmbito do intercâmbio de informações com base em convenções preventivas da dupla tributação e no âmbito da luta contra a fraude fiscal internacional, subscrevo o [que][omissis] prescreve o n.º 5 da circular administrativa [OMISSIS], a saber, que os contribuintes que pagam comissões, corretagens, honorários, etc., a não residentes sem estabelecimento na Bélgica, devem, em princípio, mencionar sempre o montante em fichas individuais 281.50 e numa declaração recapitulativa 325.50.

2. As disposições do artigo 57.º do Código do Imposto sobre os Rendimentos de 1992 já existem há muito tempo e, até ao presente, não deram lugar a queixas quanto aos encargos administrativos adicionais.

3 a 7. A minha administração examina atualmente em que medida a tolerância administrativa deve ser reexaminada no contexto de um possível obstáculo à livre circulação de serviços e à Diretiva europeia relativa ao intercâmbio de informações⁹.»

Questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia

- 13 Os montantes pagos pela S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE» à S.A.R.L. «LAD» não deram lugar à elaboração de fichas individuais e de resumos recapitulativos, pelo que o já referido artigo 219.º do C.I.R. 92 é, em princípio, aplicável.
- 14 Em conformidade com a tolerância administrativa exposta *supra*, não é todavia contestado que, se a S.A.R.L. «LAD» fosse uma sociedade domiciliada ou dispusesse de um estabelecimento na Bélgica que implicasse a sua sujeição à legislação contabilística belga, o pagamento das suas faturas pela S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE» não teria implicado nenhuma obrigação de esta última elaborar as fichas individuais e os resumos recapitulativos necessários para evitar a aplicação da quota especial prevista no artigo 219.º do C.I.R. 92.
- 15 O artigo 56.º TFUE dispõe que as restrições à livre prestação de serviços na União são proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado-Membro que não seja o do destinatário da prestação.
- 16 Assim, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 56.º TFUE exige a supressão de qualquer restrição à livre prestação de serviços,

⁹ [Omissis]

imposta pelo facto de o prestador se encontrar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele onde a prestação é efetuada ¹⁰.

- 17 Constituem restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proíbam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade ¹¹.
- 18 Além disso, segundo jurisprudência constante, o artigo 56.º TFUE confere direitos não só ao próprio prestador de serviços, mas também ao destinatário desses serviços ¹².
- 19 Ora, afigura-se que, no caso vertente, pela conjugação do artigo 219.º do C.I.R. 92 e da tolerância evocada *supra*, a obrigação de elaborar fichas individuais e uma declaração recapitulativa para evitar a aplicação da quota prevista por esta disposição que se impõe aos destinatários dos serviços prestados por sociedades não residentes, e implica um encargo administrativo adicional que não é exigido aos destinatários dos mesmos serviços fornecidos por um prestador residente sujeito à legislação relativa à contabilidade e às contas anuais das empresas.

Por conseguinte, tal obrigação pode ser suscetível de tornar os serviços transfronteiriços menos atrativos para os seus destinatários do que os serviços fornecidos por prestadores de serviços residentes e assim de dissuadir os referidos destinatários de recorrerem a prestadores de serviços residentes noutros Estados-Membros ¹³.

Esta situação pode, assim, ser qualificada de restrição à livre prestação de serviços, em princípio proibida pelo artigo 56.º TFUE e isto tanto mais que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, mesmo uma restrição de pequeno impacto ou de menor importância a uma liberdade fundamental é proibida pelo Tratado ¹⁴.

¹⁰ V. Acórdãos de 4 de dezembro de 1986, Comissão/Alemanha, 205/84, EU:C:1986:463, n.º 25; de 26 de fevereiro de 1991, Comissão/Itália, C-180/89, EU:C:1991:78, n.º 15; de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.º 31, e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 21.

¹¹ V. Acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 22 e jurisprudência referida.

¹² V., nomeadamente, Acórdãos de 31 de janeiro de 1984, Luisi e Carbone, 286/82 e 26/83, EU:C:1984:35, n.º 10; de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.º 32; e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 23.

¹³ V., neste sentido, Acórdãos de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.º 33; de 9 de novembro de 2006, Comissão/Bélgica, C-433/04, EU:C:2006:702, n.ºs 30 a 32; e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 28.

¹⁴ Acórdãos de 15 de fevereiro de 2000, Comissão/França, C-34/98, EU:C:2000:84, n.º 49; de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 30; e de 19 de junho de 2014, Strojirny Prostějov e ACO Industries Tábor, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, n.º 42.

- 20 Para determinar se há restrição à livre prestação de serviços, e se, sendo caso disso, esta pode ser justificada por uma razão de interesse geral, há que submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º TFUE, a questão prejudicial que figura no dispositivo da presente decisão relativa à interpretação do artigo 56.º do Tratado.

PELOS FUNDAMENTOS EXPOSTOS,

[Omissis]

[Omissis], submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

Deve o artigo 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação, ou a uma prática nacional, por força da qual as sociedades estabelecidas num primeiro Estado-Membro que recorrem a serviços de sociedades estabelecidas num segundo Estado-Membro são obrigadas, a fim de evitar a fixação de uma quota do imposto sobre as sociedades igual a 100 % ou a 50 % das quantias faturadas por estas últimas, a elaborar e a transmitir à Administração Fiscal fichas e resumos recapitulativos relativos a essas despesas ao passo que, se recorrerem a serviços de sociedades residentes, não estão sujeitas a essa obrigação para evitar a constituição da referida quota?

[assinaturas]

[Omissis]