

**Processo C-596/21**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

28 de setembro de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Finanzgericht Nürnberg (Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

21 de setembro de 2021

**Recorrente:**

A

**Recorrido:**

Finanzamt M

---

*[omissis]*

**Despacho**

no litígio entre

A

– recorrente –

*[omissis]*

e

**Finanzamt M (Serviço de Finanças M)**

– recorrido –

que tem por objeto o imposto sobre o volume de negócios referente ao ano de 2011,

a 2.<sup>a</sup> Secção do Finanzgericht Nürnberg *[omissis]*

decidiu em 21 de setembro de 2021:

- I. São submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:**
- 1. Pode ser negada ao segundo adquirente de um bem a dedução do imposto a montante sobre a aquisição, atendendo a que não podia ignorar que o vendedor inicial tinha cometido uma fraude ao IVA na primeira venda, mesmo que o primeiro adquirente também tivesse conhecimento dessa fraude?**
  - 2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: a recusa da dedução que o segundo adquirente pretende efetuar está limitada ao montante do prejuízo fiscal causado pela fraude?**
  - 3. Em caso de resposta afirmativa à segunda questão: o prejuízo fiscal deve ser calculado:**
    - a. comparando o imposto legalmente devido na cadeia de prestações com o imposto efetivamente fixado,**
    - b. comparando o imposto legalmente devido na cadeia de prestações com o imposto efetivamente pago, ou**
    - c. de outra maneira?**
- II. A instância é suspensa até ser proferida decisão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.**

*[omissis]*

### **Fundamentos**

#### **I.**

- 1 Em 2011 o recorrente, um comerciante, adquiriu a C, que afirmava ser W, para a sua empresa, um carro de segunda mão que C tinha adquirido a um terceiro num ano anterior. W sabia que C estava a fazer-se passar por ele e concordou com isso. C emitiu uma fatura a W pela entrega do carro de segunda mão no valor de 52 100,84 euros acrescidos de 9 899,16 euros de IVA, W emitiu uma fatura ao recorrente no valor de 64 705,88 euros, acrescidos de 12 294,12 euros de IVA, que a entregou a C, que a entregou ao recorrente. O recorrente entregou um total de 77 000 euros a C, que o guardou para si próprio. Na sua contabilidade e nas suas declarações fiscais C só teve em conta um preço de venda de 52 100,84 euros, acrescidos de 9 899,16 euros de IVA e também só pagou o imposto no montante que daí resultava. W não registou a transação na sua contabilidade nem nas suas declarações fiscais e não pagou imposto a esse título.

- 2 O recorrente reclama um imposto a montante de 12 294,12 euros pela compra do carro de segunda mão. Em contrapartida, o recorrido argumenta que o recorrente não pode deduzir nenhum imposto a montante porque não podia ignorar a fraude fiscal cometida por C.
- 3 Com base nos autos e nos resultados da audiência, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, o recorrente estava obrigado, devido a várias anomalias, a verificar a identidade do seu cocontratante. Teria então descoberto, por um lado, que C dissimulou deliberadamente a sua identidade, o que só podia ter a finalidade de cometer uma fraude ao IVA devido a título da venda do carro de segunda mão, e, por outro lado, que W era indiferente às suas obrigações fiscais e não estava disposto a cumpri-las da forma exigida.

## II.

- 4 A Secção submete ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais enunciadas no dispositivo, ao abrigo do artigo 267.º, segundo parágrafo, conjugado com o primeiro parágrafo, alínea a), do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

### 5 1. Quadro jurídico

#### 6 a. Direito da União

- 7 Nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA), entende-se por entrega de bens:

8 «[...] A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.»

- 9 O artigo 167.º da Diretiva IVA dispõe que:

10 «O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

- 11 O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA prevê que:

12 «Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

- a) *O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».*

13 Nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, para poder exercer o direito à dedução, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, o sujeito passivo deve satisfazer, entre outras, a seguinte condição:

14 «[...] possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI».

15 **b. Direito nacional**

16 O § 3, n.º 3, da Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG») prevê:

*«Num contrato de comissão [§ 383 do Handelsgesetzbuch (Código Comercial)], existe uma entrega entre o comitente e o comissionista. No caso de comissão de venda, é o comissionista que é considerado como o comprador, e no caso de comissão de compra, é o comitente.»*

17 O § 15, primeiro parágrafo, n.º 1, primeira e segunda frases, da UStG, na versão em vigor durante os anos controvertidos, tem a seguinte redação:

18 «A empresa pode deduzir os seguintes impostos pagos a montante:

1. *O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas por uma outra empresa para a sua atividade. O exercício do direito à dedução pressupõe que a empresa possua uma fatura emitida em conformidade com os §§ 14 e 14a.»*

19 **2. Apreciação à luz do direito nacional e pertinência do pedido de decisão prejudicial submetido para a solução do litígio**

20 No caso em apreço, coloca-se, com base nos elementos dos autos e nos resultados da audiência, a questão do montante da dedução do IVA a ser negado pela aquisição do carro de segunda mão pelo recorrente, uma vez que este não podia ignorar a fraude fiscal cometida por C.

21 Estão preenchidas as condições para a dedução do imposto a montante, previstas no § 15, n.º 1, primeiro período, ponto 1, da UStG, para o IVA indicado na fatura de W. Atendendo a que W estava de acordo com o procedimento de C, existia um caso atípico de comissão de venda, com a particularidade de o comitente – C – ser simultaneamente o representante do comissionista. Deve, portanto, assumir-se que num primeiro momento C forneceu o carro a W, depois que W forneceu o carro ao recorrente.

22 Contudo, as condições de recusa estão, em princípio, igualmente reunidas. Nos termos da jurisprudência das instâncias nacionais supremas, que segue, a este respeito, a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça (por exemplo, Despacho de 14 de abril de 2021 C-108/20, EU:C:2021:266 – Finanzamt Wilmersdorf e a jurisprudência aí citada), a dedução do imposto deve ser recusada quando, embora

os seus requisitos estejam efetivamente preenchidos, devido a circunstâncias objetivas se verifica que o sujeito passivo sabia ou devia saber que com a sua aquisição participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA, cometida pelo fornecedor ou outro operador que atuava a montante ou a jusante na cadeia de fornecimento [Acórdão do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), de 18 de fevereiro de 2016).

- 23 Segundo com esta jurisprudência, poderia ser negada ao recorrente a dedução de 12 294,12 euros, embora o montante da fraude ao IVA cometida por C fosse apenas de 2 394,96 euros e, na cadeia de prestações de C ao recorrente, passando por W, é só neste montante que o imposto efetivamente pago fica aquém do imposto devido se a transação tivesse sido realizada de maneira correta.

### **24 3. Apreciação à luz do direito da União**

- 25 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade deste resultado com a Diretiva IVA, tal como é interpretada pelo Tribunal de Justiça.

- 26 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a recusa de direitos em caso de participação numa fraude fiscal visa evitar uma tributação incorreta (v. Acórdão da Grande Secção de 7 de dezembro de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 52, relativo à recusa de isenção fiscal para entregas intracomunitárias) e proteger os direitos do Tesouro Público (Acórdãos de 21 de junho de 2012, C-80/11, C-142/11 EU:C:2012:373 – Mahageben e David, n.º 48; de 6 de dezembro de 2012, C-285/11 EU:C:2012:774 – Bonik, n.º 42). Esta recusa baseia-se no facto de ser imputável ao participante numa fraude fiscal a perda de receitas fiscais causada pela fraude fiscal (Acórdão de 17 de outubro de 2019, C-653/18 EU:C:2019:876 – Unitel, n.º 34). Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, isto milita a favor da negação de direitos apenas na medida em que seja necessário para compensar a perda de receitas fiscais.

- 27 Contudo, o Despacho Finanzamt Wilmersdorf (EU:C:2021:266) contém considerações segundo as quais o objetivo da recusa é suscetível de ir além da compensação ou da responsabilidade decorrente da fraude fiscal. De acordo com as indicações nos n.ºs 35 e seguintes deste acórdão, a recusa não depende da obtenção, pela pessoa implicada numa fraude fiscal, de uma vantagem fiscal ou económica, mas visa prevenir operações fraudulentas, privando os bens e serviços que foram objeto de uma transação que fazia parte de uma fraude fiscal do seu mercado e contribuindo assim para combater a fraude. O TJUE não vê isto como uma violação do princípio da neutralidade fiscal.

- 28 Limitando a recusa ao montante do prejuízo fiscal sofrido, tal recusa poderia, em muitos casos, ficar sem efeito se, para determinar tal prejuízo, apenas se comparasse a liquidação dos impostos. Com efeito, a recusa só é geralmente possível após a descoberta da fraude fiscal, e nessa hipótese, as autoridades fiscais procedem também geralmente à correção das liquidações iniciais erradas. Em contrapartida, uma comparação entre o imposto a liquidar e o imposto cobrado

tem em conta o caso frequente em que as autoridades fiscais negam direitos após terem descoberto a fraude fiscal e corrigido as liquidações fiscais em relação aos autores da fraude, mas não podem recuperar os pagamentos adicionais a efetuar com base nas liquidações fiscais corrigidas porque os autores da fraude gastaram ou ocultaram os montantes evadidos.

- 29 O órgão jurisdicional de reenvio inclina-se, tendo em conta, especialmente, o Acórdão da Grande Secção, R (EU:C:2010:742), para limitar a recusa às perdas fiscais sofridas e calcular essas perdas fiscais comparando o imposto legalmente devido no conjunto da cadeia de prestações (na hipótese de a transação ser efetuada corretamente) com o imposto efetivamente pago. Assim, no presente caso, o recorrente poderia deduzir 9 899,16 euros de imposto a montante; apenas o montante em excesso, correspondente à perda fiscal, teria de ser negado.

*[omissis]*