

Processo C-227/21**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:**

9 de abril de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia)

Data da decisão de reenvio:

31 de março de 2021

Demandante e recorrente:

«HA.EN.» UAB

Demandada e recorrida:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Objeto do processo principal

Litígio em matéria fiscal relativo à recusa de reconhecimento à recorrente do direito à dedução do IVA a montante quando esta, no momento em que adquiriu bens imóveis, sabia ou devia saber que o fornecedor, por estar insolvente, não pagaria o IVA repercutido aos cofres do Estado.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

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

Artigo 267.º, n.º 3, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Questão prejudicial

Deve a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, ser interpretada no sentido de que proíbe ou de que não proíbe uma prática das autoridades nacionais segundo a qual o direito de um sujeito passivo à dedução do IVA a montante é negado quando este sujeito passivo, no momento em que adquiriu bens imóveis, sabia (ou devia saber) que o fornecedor, por estar insolvente, não pagaria (ou não poderia pagar) o IVA aos cofres do Estado?

Disposições de direito da União invocadas

Artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»).

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 58.º, n.º 1, ponto 1, da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado da República da Lituânia) (na versão da Lei n.º IX-751 de 5 de março de 2020):

«Um sujeito passivo do IVA tem o direito de deduzir o IVA pago a montante e/ou de importação sobre bens e/ou serviços adquiridos e/ou importados, se esses bens e/ou serviços se destinarem às seguintes atividades desse sujeito passivo do IVA: [...] o fornecimento de bens e/ou de serviços em relação aos quais o IVA é exigível [...].»

Artigo 719.º, n.º 1, do Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Código de Processo Civil da República da Lituânia) (conforme alterado pela Lei n.º XII-889 de 15 de maio de 2014):

«Quando uma venda em hasta pública for declarada deserta por ausência de proponentes [...], o bem será transferido para a pessoa que requer a execução, pelo preço inicial de venda do bem na hasta pública.»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Por contrato de crédito de 21 de setembro de 2007, o «Medicinos bankas» UAB (a seguir «banco») concedeu um empréstimo à «Sostinės būstai» UAB (a seguir «mutuária») para o exercício de atividades de promoção imobiliária e, com o objetivo de assegurar o devido cumprimento do contrato, a mutuária concedeu uma hipoteca convencional sobre um terreno na cidade de Vilnius juntamente com um edifício em construção situado no mesmo.

- 2 Por contrato de cessão de créditos de 27 de novembro de 2015, a recorrente adquiriu a título oneroso ao banco, todos os créditos financeiros decorrentes do contrato de crédito celebrado com a mutuária por este último, bem como todos os direitos estabelecidos para assegurar o cumprimento das obrigações, incluindo a referida hipoteca convencional. Ao celebrar este contrato, a recorrente confirmou, nomeadamente, que tinha tomado conhecimento da situação económica, financeira e jurídica da mutuária e que tinha consciência de que esta estava insolvente e que era objeto de um processo de reestruturação.
- 3 Em 23 de maio de 2016, um funcionário judicial anunciou a venda em hasta pública de parte dos bens imóveis da mutuária mas nenhum comprador mostrou interesse nos mesmos.
- 4 Na sequência da não realização da hasta pública, foi apresentada à recorrente uma proposta de aquisição dos bens da mutuária (a seguir «bens imóveis»), satisfazendo-se, assim, uma parte dos seus créditos sobre a mutuária. A recorrente exerceu esse direito e adquiriu os bens imóveis.
- 5 Para esse fim, foi criado, em 21 de julho de 2016, um instrumento para a transferência de bens imóveis para uma pessoa que requer a execução, através do qual o funcionário judicial transferiu para a recorrente os bens imóveis no valor de 5 468 000 euros.
- 6 Em 5 de agosto de 2016, a mutuária emitiu uma fatura IVA que declarava que os bens imóveis foram transferidos pelo montante de 4 519 008,26 euros, acrescido de IVA no montante de 948 991,74 euros. A mutuária inscreveu a fatura IVA na sua contabilidade, deduziu o IVA a montante e declarou-o na declaração de IVA relativa a novembro de 2016.
- 7 A mutuária inscreveu a fatura com IVA na sua contabilidade, declarou o IVA a jusante nessa fatura na sua declaração de IVA relativa a agosto de 2016, mas não pagou o referido IVA aos cofres do Estado. Em 1 de outubro de 2016, a mutuária adquiriu o estatuto de sociedade objeto de um processo de insolvência.
- 8 Em 20 de dezembro de 2016, a recorrente apresentou à Valstybinė mokesčių inspekcija (Direção Nacional dos Impostos; a seguir «Inspeção» ou «administração fiscal») um pedido de reembolso do montante de IVA que excedia o IVA a montante declarado dedutível. Após realizar uma inspeção fiscal à recorrente, a Inspeção verificou que esta – na medida em que tinha efetuado transações para a aquisição dos bens imóveis e sabia ou devia saber que a mutuária não iria pagar IVA por tal transação – agiu de forma desonesta e cometeu abuso de direito e, por conseguinte, não adquiriu o direito à dedução do IVA. Assim, por Decisão de 12 de julho de 2017, foi negado à recorrente o direito à dedução do IVA no montante de 948 980 euros, foram cobrados juros no montante de 38 148,46 euros por mora no pagamento do IVA e foi-lhe aplicada uma coima de 284 694 euros.

- 9 A recorrente apresentou uma reclamação dessa decisão da Inspeção na Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão do contencioso fiscal do Governo da República da Lituânia; a seguir «Comissão do contencioso fiscal») que, por Decisão de 22 de janeiro de 2018, anulou as partes da decisão da Inspeção relativas aos juros de mora cobrados e à coima aplicada, mas, após declarar que a recorrente cometeu abuso de direito, confirmou a decisão da administração fiscal de não reconhecer o direito do sujeito passivo à dedução do IVA.
- 10 A recorrente interpôs recurso da última parte da decisão da Comissão do contencioso fiscal no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius) que, por Decisão de 14 de novembro de 2018, negou provimento ao recurso.
- 11 Dando parcialmente provimento ao recurso da recorrente, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia), por Despacho de 13 de maio de 2020, anulou a referida decisão do tribunal de primeira instância e remeteu-lhe o processo para reapreciação, declarando, nomeadamente, que era necessário que este tribunal avaliasse os requisitos e os indícios da existência de abuso de direito no processo em causa.
- 12 O Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, após reapreciar a questão fiscal, concluiu, por Decisão de 3 de setembro de 2020, que a recorrente cometeu abuso de direito, pelo que a Inspeção tinha motivos para recusar o reconhecimento do seu direito à dedução do IVA pago a montante. A recorrente interpôs novamente recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Observações preliminares

- 13 No presente processo, a administração fiscal, em primeiro lugar, negou o direito da requerente à dedução após decidir que esta, no momento em que adquiriu os bens imóveis e tentou deduzir o IVA a montante, cometeu abuso de direito uma vez que sabia ou devia saber que a mutuária não pagaria o IVA a montante aos cofres do Estado, ou seja, sabia ou devia saber que estava a contribuir para o não pagamento de impostos, mas, ainda assim, realizou tal transação.
- 14 Por estas razões, a administração fiscal também considerou que a recorrente era «desonesta», declarando que esta participou numa transação que implicava evasão ou fraude fiscal.
- 15 Os factos em causa no presente processo fundamentam a conclusão de que a recorrente sabia ou deveria saber que, após ter adquirido os bens imóveis, a mutuária não poderia cumprir a obrigação de pagar o IVA a montante aos cofres do Estado, uma vez que:

- 1) ao celebrar os referidos contratos com o banco, a requerente teve conhecimento da situação financeira da mutuária e foi informada do processo de reestruturação instaurado e das anteriores pretensões do banco de instaurar um processo de insolvência devido ao facto de a mutuária estar insolvente;
 - 2) quando liquidou os bens imóveis, a contrapartida por estes bens consistia na compensação de um crédito e a mutuária não recebia efetivamente quaisquer fundos monetários;
 - 3) no momento da aquisição dos bens imóveis, um dos acionistas da recorrente era credor autónomo da mutuária e presidente da assembleia de credores da mutuária objeto de reestruturação e não há dúvida de que sabia que a mutuária não possuía outros ativos e que, assim que o seu único ativo fosse adquirido pela recorrente, deixaria de ser possível pagar o IVA aos cofres do Estado ou satisfazer os créditos de outros credores.
- 16 Importa igualmente referir que a mutuária procedeu à entrega dos bens imóveis sabendo que, devido à sua insolvência, não pagaria o IVA aos cofres do Estado.

Direito à dedução do IVA pago a montante quando o fornecedor não tenha pago o IVA repercutido aos cofres do Estado

- 17 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzirem ao IVA de que são devedores o IVA devido ou já pago relativamente aos bens e serviços por eles recebidos a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA criado pela legislação da União (v. Acórdão de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, n.º 30 e jurisprudência referida). O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que este direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v. Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 37, e de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 18 O sistema comum do IVA garante uma neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (v. Acórdãos de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 22 e jurisprudência referida, e de 18 de março de 2021, A. (Exercício do direito à dedução), C-895/19, EU:C:2021:216, n.º 33 e jurisprudência referida). Por conseguinte, se resultar dessa apreciação que as entregas de bens em causa foram efetivamente feitas e que esses bens foram utilizados posteriormente pela pessoa que pede a dedução para os fins das suas operações tributadas, o direito a dedução não lhe pode, em princípio, ser recusado (Acórdão de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 33).

- 19 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, à luz dos argumentos das partes no processo e dos dados objetivos disponíveis no caso em apreço, os referidos requisitos do direito à dedução do IVA estão preenchidos no presente processo.
- 20 Não obstante, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA, e o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes que as normas do direito da União não podem ser invocadas para fins fraudulentos ou abusivos. Assim, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado para fins fraudulentos ou abusivos (v. Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 21 Foi referido que o direito da recorrente à dedução do IVA foi negado, no essencial, por ter sido concluído pela existência abuso de direito e de desonestidade por parte da recorrente.
- 22 No que diz respeito ao abuso de direito, o Tribunal de Justiça explicou que, em matéria de IVA, a declaração da existência de uma prática abusiva exige que estejam reunidos dois requisitos, concretamente, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos pelas disposições pertinentes da Diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja atribuição é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal (v. Acórdão de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, n.º 35 e jurisprudência referida). O princípio da proibição das práticas abusivas proíbe as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.ºs 35 e 36 e jurisprudência referida).
- 23 No presente processo, em primeiro lugar, não é claro se a finalidade de exercer o direito à dedução do IVA a montante é incompatível com os objetivos das disposições da Diretiva IVA que estabelecem este direito, uma vez que o IVA reclamado não foi pago aos cofres Estado devido à insolvência do fornecedor, mesmo que o sujeito passivo conhecesse ou devesse conhecer este facto.
- 24 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que a questão de saber se o IVA devido sobre as transações anteriores dos bens em causa foi, ou não, pago aos cofres do Estado *não é importante para efeitos do direito à dedução do IVA* (Despacho de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fövällalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, n.º 62; e Acórdãos de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 54; de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 28; e de 9 de novembro de 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, n.º 44). Isto foi igualmente

confirmado pelo Tribunal de Justiça ao proceder à interpretação dos termos «devido ou pago» utilizados no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de março de 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, n.º 25, e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 45).

- 25 Além disso, é possível inferir da apreciação do Tribunal de Justiça no Acórdão de 29 de março de 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), que as ações de um sujeito passivo que resultaram no não pagamento do IVA de importação não negam o direito desse sujeito passivo a deduzir o referido IVA de importação posteriormente, mesmo que, em última análise, este não tenha sido pago aos cofres do Estado devido a um processo de insolvência relativo a esse sujeito passivo. Por outras palavras, é possível considerar que essa decisão prejudicial reconheceu, no essencial, o direito à dedução do IVA de importação, mesmo quando se pretenda exercer o referido direito, sabendo que esse IVA não será pago.
- 26 Em segundo lugar, no presente processo, a recorrente, embora soubesse ou devesse saber que a mutuária não poderia pagar o IVA repercutido aos cofres do Estado, escolheu um método de liquidação do crédito que permitiu a criação do seu direito à dedução do IVA a montante, ou seja, conduziu a uma vantagem fiscal equivalente. Não obstante, importa ter em conta que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os sujeitos passivos têm geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transacionais que considerem mais adequadas às suas atividades económicas e com o objetivo de limitar os seus encargos fiscais (v. Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 42) e não são obrigados a optar pela transação que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado (v. Acórdão de 22 de dezembro de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, n.º 27).
- 27 Em terceiro lugar, no presente processo, deve considerar-se que *o mero facto* de a recorrente, ao realizar parte do seu crédito, ter adquirido ao devedor a propriedade de bens imóveis de elevado valor em conformidade com o procedimento estabelecido por lei não permite concluir que o único ou principal objetivo de tal transação era a obtenção de um benefício fiscal.
- 28 No que diz respeito à desonestidade da recorrente enquanto condição prévia para lhe negar o direito à dedução do IVA, importa ter em conta que o direito do sujeito passivo à dedução do IVA deve ser negado, nomeadamente, quando este sujeito passivo sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA (por exemplo, v. Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 46, e de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 35).
- 29 Não obstante, é possível questionar se a fraude ao IVA (ou a evasão fiscal) referida na jurisprudência do Tribunal de Justiça pode ser estabelecida quando

1) os bens imóveis são entregues em circunstâncias em que um funcionário judicial impõe a recuperação dos bens do fornecedor 2) o fornecedor declara o IVA pago a jusante mas 3) não o paga por estar insolvente (ou seja, o fornecedor objetivamente não dispõe dos fundos necessários para cumprir a sua obrigação em relação ao Estado).

- 30 Por outro lado, no que diz respeito à decisão sobre o que deve ser considerado «fraude ao IVA» no presente processo, importa observar que as disposições pertinentes da Diretiva IVA não revelam o conteúdo do conceito em causa. O Tribunal de Justiça também não identificou explicitamente os elementos do conteúdo deste conceito.
- 31 Tendo em conta os objetivos da Diretiva IVA relativos ao estabelecimento de um sistema comum de IVA, há que considerar que o conceito de «fraude ao IVA» utilizado na jurisprudência do Tribunal de Justiça é um conceito de direito da União. Assim, uma interpretação diferente deste conceito no âmbito do direito nacional enquanto condição prévia para negar a um sujeito passivo o direito à dedução do IVA pode ser contrária aos objetivos da referida diretiva. Por conseguinte, é necessário esclarecer como é que deve ser avaliada uma situação em que há uma entrega de bens tributável e em que é emitida uma fatura IVA, quando o fornecedor não pretende pagar aos cofres do Estado o IVA repercutido, em razão da insolvência e/ou da iminência de um processo de insolvência.
- 32 Importa observar que o direito de um sujeito passivo à dedução do IVA tem sido reiteradamente negado pela administração fiscal lituana e pela jurisprudência dos órgãos jurisdicionais nacionais, sempre que o sujeito passivo sabia ou devia saber que o fornecedor não pagaria aos cofres do Estado o IVA repercutido, devido a dificuldades financeiras ou a uma insolvência iminente, e/ou utilizaria os fundos recebidos pelos bens fornecidos principalmente para cobrir as suas despesas de funcionamento e/ou para liquidar as suas dívidas a outros credores.
- 33 A resposta à questão prejudicial é fundamental para a resolução do presente processo, uma vez que, assegurando, nomeadamente, o primado do direito da União, permitirá decidir de forma inequívoca e clara sobre o direito da recorrente à dedução do IVA no presente processo.