

**Processo C-640/23****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:**

25 de outubro de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia)

**Data da decisão de reenvio:**

26 de junho de 2023

**Recorrentes e demandadas em primeira instância:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Recorrida e demandada em primeira instância**

Greentech SA

**Objeto do processo principal**

Recursos de cassação de uma decisão que julgou parcialmente procedente o recurso contencioso administrativo, interposto pela ora recorrida, demandada em primeira instância, que visava obter a anulação de alguns atos administrativos tributários em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) emitidos pelas ora recorrentes, demandadas em primeira instância.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Com base no artigo 267.º TFUE, pede-se a interpretação dos artigos 2.º, 19.º e 168.º, em conjugação com o artigo 203.º, 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 2006/112»).

## Questão prejudicial

Os princípios da neutralidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, previstos nos artigos 2.º, 19.º e 168.º, lidos em conjugação com o artigo 203.º da Diretiva [2006/112], opõem-se a que seja recusado o reconhecimento do direito a dedução do IVA pago a título de uma operação de venda, posteriormente requalificada pela Administração Tributária como transmissão de empresa não abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, se o IVA já tiver sido cobrado pelo Estado e, com base na legislação nacional, não se possa proceder ao seu reembolso?

## Disposições de direito da União invocadas

Artigos 2.º, 19.º e 168.º, em conjugação com o artigo 203.º, da Diretiva 2006/112

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça»), nomeadamente, Acórdãos de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), e de 14 de março de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169).

## Disposições de direito nacional invocadas

Codul fiscal (Código Tributário) de 2003 (Lei n.º 571/2003), artigo 3.º (nos termos do qual, os impostos e taxas regulados por esse código baseiam-se, *inter alia*, no princípio da neutralidade fiscal), artigo 126.º, n.º 1 (nos termos do qual, estão sujeitas a IVA as operações que constituam ou sejam equiparadas a uma entrega de bens efetuada a título oneroso), artigo 128.º, n.º 7 (nos termos do qual, a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela, nomeadamente, na sequência de uma venda, não constitui uma entrega de bens se a pessoa à qual esses bens foram transmitidos for um sujeito passivo) e artigo 145.º, n.º 2 (nos termos do qual, qualquer sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA relativo às aquisições sujeitas a IVA).

Codul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário) de 2003 (Decreto do Governo n.º 92/2003), artigo 84.º (nos termos do qual, em princípio, as declarações de rendimentos podem ser retificadas pelo contribuinte, por sua iniciativa, dentro do prazo de caducidade fixado para o direito à liquidação das obrigações tributárias) e artigo 91.º (nos termos do qual, em princípio, o direito da autoridade tributária, de liquidar as obrigações tributárias, caduca no prazo de cinco anos a contar de 1 de janeiro do ano seguinte àquele em que foi gerada a dívida fiscal).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decisão do Governo n.º 44/2004 que aprova as Regras de Execução da Lei n.º 571/2003 que aprova o

Código Tributário), ponto 6, n.ºs 7 e 8, no qual se define o conceito de transmissão de uma universalidade de bens, que consta do artigo 128.º, n.º 7, do Código Tributário.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 Entre 23 de novembro de 2015 e 15 de julho de 2016, a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Direção-Geral das Finanças Públicas de Galați – Administração Distrital das Finanças Públicas de Vrancea; a seguir «AJFP Vrancea») realizou uma inspeção fiscal na sede da Greentech SA (a seguir «Greentech»), na sequência da qual foram apuradas, a cargo dessa sociedade, obrigações tributárias adicionais no montante de 4388720 leus romenos (RON), a título de IVA e respetivos encargos. Essas obrigações tributárias resultavam da nova qualificação jurídica da operação de venda de equipamentos pela Greenfiber International SA (a seguir «GFI») à Greentech (operação considerada por esta última como uma entrega de bens sujeita a IVA), que a AJFP Vrancea qualificou como transmissão de parte de uma universalidade de bens entre duas sociedades coligadas (operação não sujeita a IVA).
- 2 A reclamação que a Greentech apresentou contra essas obrigações tributárias foi indeferida pela Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Direção-Geral para a Administração dos Grandes Contribuintes; a seguir «DGAMC»).
- 3 Contra essa decisão da DGAMC de indeferimento da reclamação tributária, a Greentech interpôs um recurso contencioso administrativo na Curtea de Apel Ploiești (Tribunal de Recurso de Ploiești, Roménia), recurso este que foi julgado parcialmente procedente.
- 4 Por Acórdão de 23 de novembro de 2021, a Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia; a seguir «ÎCCJ») julgou parcialmente procedentes os recursos interpostos pela AJFP Vrancea e pela DGAMC contra a decisão da Curtea de Apel Ploiești (Tribunal de Recurso de Ploiești).
- 5 A Greentech apresentou um recurso de revista do acórdão da ÎCCJ, tendo alegado que o mesmo violava a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em particular, os Acórdãos Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) e PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327); segundo essa jurisprudência, o direito a dedução do IVA deve ser reconhecido mesmo nos casos em que as operações em causa não sejam abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, quando das circunstâncias particulares do caso concreto resulte ser impossível ou extremamente difícil à pessoa que pagou o IVA recuperar o seu montante, uma vez que, no caso contrário, seriam prejudicados os princípios da neutralidade e da efetividade do IVA.

- 6 Por Decisão de 31 de janeiro de 2023, a ÎCCJ julgou o recurso de revista procedente, anulou parcialmente o acórdão recorrido no que dizia respeito ao fundamento relativo à requalificação jurídica da operação de venda de equipamentos como transmissão de uma universalidade de bens e reteve o processo para efeitos de reapreciação do recurso quanto a esse fundamento.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 7 A Greentech, ora recorrida e demandante em primeira instância, considera que importa esclarecer se a interpretação das disposições da Diretiva 2006/112 e dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima autoriza que as autoridades tributárias de um Estado-Membro possam recusar o reconhecimento do direito a dedução do IVA pago sobre uma operação de venda, posteriormente qualificada pelas autoridades tributárias como transmissão de bens não sujeita a IVA, nos casos em que o IVA tenha sido pago à Fazenda Pública, em que o reembolso do mesmo à pessoa que o pagou seja impossível, por já ter decorrido o prazo de caducidade em matéria tributária, e em que a legislação nacional não preveja instrumentos e mecanismos processuais para o reembolso por parte das autoridades tributárias do montante pago a título de IVA quando é feita tal requalificação.
- 8 Essa sociedade alega que, com base no princípio da neutralidade fiscal, o IVA deve ter um efeito neutro, ou seja, deve alcançar o mesmo resultado final, independentemente dos intermediários, através do mecanismo do exercício do direito a dedução. A única situação na qual esse princípio não é aplicável é a dos casos em que o destinatário de um bem ou serviço tenha sido um consumidor final, casos nos quais, este último é obrigado a assumir o pagamento do IVA. Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça declarou, de maneira constante, que qualquer restrição do direito a dedução constitui uma violação do princípio da neutralidade fiscal [Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302)].
- 9 Segundo a Greentech, a GFI não podia proceder à retificação da fatura relativa à venda em causa depois de concluída a inspeção fiscal junto da Greentech, uma vez que a própria GFI tinha sido anteriormente sujeita a uma inspeção fiscal, na sequência da qual o grupo de inspetores concluiu que a referida operação comercial tinha sido corretamente considerada pelas partes como uma operação sujeita a IVA e que, portanto, a GFI tinha cobrado corretamente o IVA e tinha-o pagado à Fazenda Pública.
- 10 Por conseguinte, a própria autoridade tributária nacional tratou a operação comercial em causa de modo completamente diferente: relativamente à GFI, à qual a Greentech pagou o IVA, como operação sujeita a IVA, e, relativamente à Greentech, como operação não sujeita a IVA. Por isso, a Greentech foi privada do direito a dedução do IVA pago.

- 11 A AJFP Vrancea, ora recorrente e demandada em primeira instância, sustenta que há que ter em conta as particularidades do caso em apreço, no sentido de que a operação entre as duas sociedades coligadas implicou a venda de uma linha de produção e que, na mesma data, foi assinado o contrato de arrendamento com base no qual a Greentech utilizou as mesmas instalações da sociedade coligada, ou seja, a GFI, para prosseguir a sua atividade na mesma plataforma industrial e com a contratação de pessoal especializado. Não se concluiu que a identidade da entidade coligada se tivesse mantido na sequência da retoma da atividade económica desta última.
- 12 Segundo a AJFP Vrancea, no contexto da transmissão de uma universalidade de bens de um sujeito passivo, ou de parte dela, que não constitui uma entrega de bens, à luz do artigo 128.º, n.º 7, do Código Tributário, o direito à dedução não é aplicável, na medida em que essa transmissão não está abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.
- 13 No entanto, a AJFP Vrancea considera que as autoridades tributárias não restringiram o direito do contribuinte a proceder à retificação das declarações do IVA. Com efeito, a Greentech teria tido a possibilidade de recuperar o IVA não dedutível junto da GFI, procedendo à retificação da fatura emitida de forma incorreta e ao reembolso do imposto pago com base na mesma, procedimento do qual a Greentech alegadamente foi informada durante a inspeção fiscal.

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 14 O órgão jurisdicional de reenvio assinala que a resposta à questão submetida é relevante para efeitos da apreciação do respeito do princípio da neutralidade fiscal, em três aspetos, ou seja, as questões de saber, em primeiro lugar, se a Greentech pode recuperar o IVA junto do seu parceiro comercial GFI; em segundo lugar, se a operação é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA para efeitos da obtenção de vantagens fiscais e, em terceiro lugar, se foi praticada uma fraude que causou prejuízo ao orçamento do Estado.
- 15 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, os artigos 2.º, 19.º, 168.º e 203.º da Diretiva 2006/112, cuja interpretação é pedida, são fundamentais para a solução do litígio, uma vez que o sistema comum do IVA se baseia numa série de princípios vinculativos do direito da União. Com base na interpretação dada a essas disposições pelo Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio irá determinar se a abordagem adotada pelas autoridades tributárias, no caso em apreço, é conforme com o espírito da legislação da União ou se, pelo contrário, tal interpretação foi incorreta.
- 16 O órgão jurisdicional de reenvio afirma não ter conhecimento de qualquer acórdão do Tribunal de Justiça relativo à interpretação do direito da União com vista a esclarecer se, em caso de requalificação jurídica de uma entrega de bens, que é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, como transmissão de bens, que não é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, as autoridades tributárias nacionais

podem recusar o direito a dedução do IVA, quando não existe qualquer modo efetivo de recuperar o montante pago a título de IVA.

- 17 Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a processos no âmbito dos quais foram examinadas questões similares resulta que, para a determinação do direito a dedução, há que tomar em consideração, prioritariamente, o respeito dos princípios da neutralidade fiscal, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima e que as medidas adotadas pelas autoridades nacionais devem ter em conta o eventual prejuízo causado ao orçamento do Estado e a possibilidade de verificar a boa-fé ou a má-fé das partes envolvidas.
- 18 Em primeiro lugar, no que respeita ao princípio da neutralidade fiscal, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça declarou, de maneira constante, que qualquer restrição do direito a dedução constitui uma violação deste princípio, que implica uma dupla tributação das operações realizadas pelos contribuintes.
- 19 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, no caso em apreço, é relevante o Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), no qual o Tribunal de Justiça declarou o seguinte:

«As disposições da Diretiva 2006/112 [...], e os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, numa situação como a do processo principal, o adquirente de um bem seja privado do direito à dedução do [IVA] que pagou indevidamente ao vendedor com base numa fatura emitida segundo as regras de tributação do regime comum do [IVA], quando à operação em causa era aplicável o mecanismo de autoliquidação, no caso de o vendedor ter pagado o referido imposto à Fazenda Pública. Contudo, esses princípios exigem, desde que o reembolso, pelo vendedor ao adquirente, do [IVA] indevidamente faturado seja impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do vendedor, que o adquirente possa pedir a devolução diretamente à autoridade tributária.»
- 20 Ao contrário do processo Farkas, no caso em apreço, a impossibilidade de recuperação do IVA não decorre da insolvência do vendedor, mas da impossibilidade de retificação da fatura em relação ao IVA, por já ter decorrido o prazo de caducidade do direito a efetuar essa retificação.
- 21 O órgão jurisdicional de reenvio assinala que, embora não possa especular sobre a responsabilidade das partes no que diz respeito ao esgotamento do prazo de caducidade, dado que correria o risco de formular um juízo antecipado em relação a esse processo, vários argumentos pertinentes vão no sentido de que não foi possível identificar uma inércia das partes na recuperação do IVA e corroboram a tese da impossibilidade de retificação da fatura em relação ao IVA antes do termo desse prazo.
- 22 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio faz referência a outros processos decididos pelo Tribunal de Justiça e no âmbito dos quais foram examinadas

questões similares. Assim, no Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), o Tribunal de Justiça declarou o seguinte:

«A Diretiva [2006/112] [...], bem como os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, a referida autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do [IVA] que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao fornecedor desses serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do [IVA], quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidação, sem que a autoridade tributária

- avalie, antes de recusar o direito a dedução, se o emitente dessa fatura errada pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago e se pode retificá-la e regularizá-la, em conformidade com a legislação nacional aplicável, para obter o reembolso do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública, ou
- decida reembolsar, ela mesma, ao destinatário dessa mesma fatura o imposto indevidamente pago ao emitente desta e que este último, em seguida, pagou indevidamente à Fazenda Pública.

Esses princípios exigem, contudo, nos casos em que o reembolso, pelo fornecedor de serviços ao destinatário, do IVA indevidamente faturado se revele impossível ou excessivamente difícil [...], que o destinatário dos serviços possa pedir a devolução diretamente à autoridade tributária.»

- 23 O órgão jurisdicional de reenvio entende que o caso que lhe foi submetido é similar ao do processo PORR Építési Kft. no que diz respeito à condição de a recuperação do IVA junto do emitente da fatura não se ter tornado impossível ou excessivamente difícil, o que parece verificar-se no caso em apreço, dado que a Greentech não pode proceder à retificação da fatura na medida em que, por um lado, o prazo de caducidade do direito a efetuar essa retificação se esgotou e, por outro, essa retificação deveria ser efetuada pela GFI, sociedade relativamente à qual, na sequência da inspeção realizada, as autoridades tributárias confirmaram ter efetuado corretamente a cobrança do imposto.
- 24 Em segundo lugar, no que diz respeito aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, com base na jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a possibilidade de invocar estes princípios estende-se a qualquer operador económico a quem uma instituição tenha feito surgir esperanças fundadas. À luz desta jurisprudência, constituem garantias suscetíveis de fazer surgir tais esperanças, qualquer que seja a forma como são comunicadas, as informações precisas, incondicionais e concordantes que emanam de fontes autorizadas e fiáveis [Acórdão de 14 de março de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, n.ºs 24 e 25)].

- 25 À luz desses princípios, o órgão jurisdicional de reenvio considera relevante o facto de as autoridades tributárias que realizaram a inspeção à GFI, antes da inspeção à Greentech, terem confirmado o tratamento fiscal – ou seja, a entrega de bens sujeita a IVA – aplicado pelas duas sociedades à operação de venda de equipamentos. Por conseguinte, a mesma autoridade tributária nacional tratou de modo completamente diferente a operação comercial relativa aos equipamentos cuja transmissão deu origem ao IVA: considerou que a GFI, sociedade à qual a Greentech adquiriu os aparelhos em causa e pagou o IVA, estava sujeita a IVA, mas que a Greentech não o estava, tendo-lhe, por isso, recusado o direito a deduzir o IVA pago.

DOCUMENTO DE TRABALHO