

Processo C-475/23

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

25 de julho de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia)

Data da decisão de reenvio:

3 de julho de 2023

Demandante e recorrente:

Voestalpine Giesserei Linz

Recorridos:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administração Regional das Finanças Públicas de Cluj)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca)

[Omissis]

CURTEA DE APEL CLUJ

SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(Tribunal de Recurso de Cluj, 3.^a Secção de contencioso administrativo e tributário)

[Omissis] **DESPACHO**

Audiência pública de 3 de julho de 2023

[Omissis]

Está sob apreciação o recurso interposto pela recorrente, a VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH, da Sentença n.º 9/2023, proferida em 9 de janeiro de 2023 pelo Tribunalul Cluj (Tribunal Regional de Cluj, Roménia) *[omissis]*, contra as recorridas, a ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ (Administração Regional das Finanças Públicas de Cluj, Roménia) e a DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE

CLUJ-NAPOCA (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca, Roménia), que tem por objeto a impugnação dos atos administrativos fiscais, a saber, a Decisão n.º 35/3.2.2022, o aviso de liquidação F-CJ 855/11.10.2021 e o relatório de auditoria fiscal.

O desenrolar dos debates, as alegações e os pedidos das partes foram registados na ata da audiência de 19 de junho de 2023, data em que o tribunal, por ser necessário mais tempo para deliberar e a fim de dar às partes a possibilidade de apresentarem observações escritas, decidiu adiar para [omissis] 3 de julho de 2023 a pronúncia sobre o pedido de reenvio ao Tribunal de Justiça.

CURTEA DE APEL

I. Exposição do objeto do processo principal e dos factos pertinentes

1. Através do recurso objeto do presente processo, a recorrente, a VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (a seguir «Voestalpine»), no âmbito de um processo contraditório que a opõe às recorridas, a DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca) e a ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ (Administração Regional das Finanças Públicas de Cluj), pediu a anulação do aviso de liquidação n.º F-CJ 855/11.10.2021, que indeferiu o pedido da recorrente de reembolso do IVA no montante de 282 601 leu romenos (RON).

2. Com efeito, a recorrente é uma pessoa coletiva residente na Áustria, que faz parte do grupo Voestalpine e exerce atividade de produção de diferentes peças de fundição com um peso superior a 10 toneladas. A recorrente está registada para efeitos de IVA na Roménia. A recorrente envia para a Roménia diferentes peças para fins de transformação, declarando aquisições intracomunitárias. As peças são transformadas na Roménia, por um subcontratante da «Austrex Handels GmbH» (a seguir «Austrex»), a sociedade romena «Global Energy Products» S.A. (a seguir «GEP»), com pessoal próprio. Após a execução das operações pela GEP, as peças são expedidas e faturadas pela Voestalpine [omissis] à Voestalpine Áustria e a outros clientes do território da União.

3. Em 24 de março de 2021, a recorrente foi registada oficiosamente com estabelecimento estável, com efeitos a partir de 24 de março de 2021. Não estando de acordo com a referida decisão das autoridades fiscais, a recorrente interpôs recurso e o Tribunalul Cluj (Tribunal Regional de Cluj), pela Sentença n.º 2014/21.7.2022, que se tornou definitiva na sequência do Acórdão n.º 1135/10.11.2022 da Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia), decidiu que o registo da recorrente com estabelecimento estável na Roménia era legal.

4. A recorrente e a filial Austrex celebraram um contrato-quadro de abastecimento, por força do qual a Austrex, enquanto fornecedora de atividades de

transformação de produtos siderúrgicos, nomeadamente dos produtos de fundição da Voestalpine Giesserei, na Áustria e na Roménia, se compromete a satisfazer as encomendas de bens e de serviços da recorrente, podendo utilizar para esse efeito outra sociedade, a saber, a GEP. Para realizar os referidos serviços, a recorrente concedeu à [sociedade] Austrex o direito de fruição, transferível para a GEP, sobre um imóvel sito em Cluj-Napoca, que a recorrente, por sua vez, arrendou à «Voestalpine România» S.R.L. (posteriormente, em 2016, a recorrente adquiriu o imóvel). O objeto do contrato consiste, nomeadamente, na transformação, ensaios, polimento, junção por arco elétrico, soldadura, areamento e tratamento térmico dos produtos de fundição.

5. A recorrente e a Austrex celebraram um contrato de comodato relativo ao imóvel situado em Cluj-Napoca, Bd. (avenida) Muncii n.º 18. Nos termos das disposições contratuais, as obras de manutenção corrente no imóvel e nos equipamentos aí instalados estavam a cargo da Austrex, ao passo que as reparações de danos graves ou de deteriorações estavam a cargo da recorrente.

6. Tendo a recorrente registado, relativamente ao mês de junho de 2021, um saldo negativo com opção de reembolso, a recorrente foi sujeita a um controlo fiscal antecipado. O reembolso do IVA incidia sobre as seguintes faturas: fornecimento de grua-ponte de 50 toneladas; montagem, entrada em funcionamento de grua-ponte de 50 toneladas e aprovação do ISCIR [Inspeção estatal para o controlo das caldeiras, dos recipientes sob pressão e das instalações de elevação]; aluguer das instalações de ensaio da massa de carga; quinta inspeção da grua de 50 toneladas; reparação da grua no hangar situado em Bd. Muncii, n.º 18. Concretamente, o reembolso solicitado diz respeito à aquisição de uma grua que a recorrente instalou no imóvel colocado à disposição [das sociedades] Austrex e GEP e que era utilizada nas operações efetuadas com as peças da recorrente pelos funcionários [da sociedade] GEP.

7. As autoridades fiscais constataram que, embora a recorrente estivesse registada com estabelecimento estável na Roménia no momento do pedido de reembolso, não se comportou como tal do ponto de vista contabilístico e fiscal e não elaborou os extratos contabilísticos demonstrativos, com a indicação das receitas e dos custos contabilizados. Tendo em conta o referido aspeto e o facto de o local ser colocado à disposição da sociedade Austrex a título gratuito, a Unidade de Inspeção Fiscal considerou que a recorrente não tinha feito prova de que as aquisições em causa tinham sido efetuadas para o exercício da respetiva atividade económica, razão pela qual não lhe foi concedido o direito à dedução no montante de 282 601 leu romenos (RON).

8. A recorrente impugnou o aviso de liquidação através do qual o seu pedido de reembolso do IVA foi indeferido, conforme exposto no n.º 1.

9. Pela Sentença n.º 9/2023 do Tribunalul Cluj (Tribunal Regional de Cluj), o recurso interposto pela recorrente foi julgado improcedente em primeira instância. Para se pronunciar nesse sentido, o Tribunalul Cluj (Tribunal Regional de Cluj)

considerou, no essencial, que a recorrente não tinha demonstrado que as aquisições em relação às quais pediu a dedução do IVA tinham sido realizadas para os fins das suas operações tributáveis, tendo em conta que não se inferia dos documentos disponibilizados à autoridade fiscal receitas realizadas pela recorrente procedentes da atividade desenvolvida na Roménia. Do mesmo modo, considerou-se que a atividade desenvolvida na Roménia só de forma indireta gerava receitas para a recorrente, sendo beneficiárias diretas a Austrex e a sua subcontratante, a GEP, uma vez que ambas faturavam operações para realização das quais era utilizada a grua.

10. A recorrente interpôs recurso da Sentença n.º 9/2023 do Tribunalul Cluj. Durante o processo de recurso, o tribunal interrogou-se sobre as modalidades de interpretação do direito europeu aplicável ao caso em apreço e convidou as partes a refletirem sobre a necessidade de submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

II. Teor das disposições nacionais aplicáveis ao caso em apreço

11. Em conformidade com o disposto no artigo 297.º, n.º 4, alínea a), do *Codul fiscal* (Código Tributário romeno):

«Qualquer sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto sobre as aquisições se estas forem utilizadas para os efeitos das operações seguintes: operações sujeitas a imposto.»

12. Em conformidade com o ponto 67 das *Normele metodologice* (normas metodológicas) de execução do título VII do *Codul fiscal* (Código Tributário), aprovadas pelo *Hotărârea Guvernului nr. 1/2016* (Decreto do Governo n.º 1/2016):

«1) O direito dos sujeitos passivos de deduzir o imposto pago ou devido pelos bens ou pelos serviços adquiridos destinados a serem utilizados para os fins das operações referidas no artigo 297.º, n.º 4, do Codul fiscal constitui um princípio fundamental do sistema do IVA. O direito à dedução previsto no artigo 297.º do Codul fiscal faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é exercido de modo imediato em relação à totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante. Para beneficiar do direito à dedução, devem, em primeiro lugar, estar preenchidos os requisitos materiais, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia; nomeadamente, por um lado, o interessado deve ser um sujeito passivo nos termos do título VII do Codul fiscal e, por outro, os bens ou serviços invocados para justificar esse direito devem ser utilizados a jusante pelo sujeito passivo para efeitos das operações referidas no artigo 297.º, n.º 4, do Codul fiscal e, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo.»

2) *Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia, as autoridades fiscais competentes podem recusar a concessão do direito à dedução se se demonstrar, com base em elementos objetivos, que esse direito foi invocado de maneira fraudulenta ou abusiva.*

3) *A jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça [da União] Europeia para efeitos da aplicação do n.º 2 inclui, por exemplo, os Acórdãos proferidos nos processos Bonik, C-285/11 e PPUH, C-277/14.»*

13. Nos termos do artigo 8.º, n.ºs 1 e 6, do *Codul fiscal*:

«1) *Para efeitos do presente código, entende-se por “estabelecimento estável” o lugar onde é exercida a totalidade ou parte da atividade de uma pessoa não residente, quer diretamente quer por intermédio de um agente assalariado. A definição de “estabelecimento estável” é dada tendo em conta os comentários do artigo 5.º “Sede estável” do modelo da convenção preventiva da dupla tributação da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos. [...]*

6) *Considera-se que um não residente não tem um estabelecimento estável na Roménia se exercer a sua atividade na Roménia unicamente por intermédio de um corretor, de um agente, de um comissário-geral ou de um intermediário com estatuto independente, quando essa atividade é a atividade habitual do agente, em conformidade com a descrição que figura nos documentos constitutivos. Se as atividades de tal agente forem exercidas na íntegra ou praticamente na íntegra por conta do não residente e as condições que vigoram nas relações comerciais e financeiras entre o não residente e o agente forem diferentes das que vigoram entre pessoas independentes, o agente não é considerado um agente independente.»*

III. Fundamentos do pedido de decisão prejudicial

14. A Curtea considera que, no caso em apreço, a recusa das autoridades fiscais em reconhecer o direito à dedução do IVA se baseou em dois argumentos principais. Primeiro, as despesas a respeito das quais foi exercido o direito à dedução beneficiaram as operações tributáveis dos subcontratantes da recorrente e não as operações tributáveis da recorrente. Segundo, a recorrente não manteve uma contabilidade separada para o seu estabelecimento estável na Roménia e as autoridades fiscais não podem, por essa razão, verificar os custos da mão-de-obra aplicada às peças de fundição de que a recorrente é proprietária, e nem sequer a toda a atividade de trabalho desenvolvida no território romeno.

15. Neste contexto, a Curtea considera que se colocam duas questões sobre a forma como devem ser interpretadas as disposições do título X da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativas ao direito à dedução do IVA.

16. Assim, uma primeira questão diz respeito à pessoa que tem direito à dedução do IVA numa situação como a do caso em apreço, em que a recorrente adquiriu

um bem que colocou à disposição de um subcontratante, o qual desenvolve atividades em benefício da recorrente, que são posteriormente faturadas por esta, duas interpretações são possíveis de acordo com a primeira, a recorrente adquiriu o bem para as suas operações tributáveis, de modo que é necessário que seja ela a pôr o bem à disposição para que o subcontratante possa realizar os trabalhos; de acordo com a segunda, o bem não é utilizado para fins das operações tributáveis da recorrente, mas das operações tributáveis do subcontratante que, na prática, foi ajudado gratuitamente pela recorrente a realizar trabalhos que, em seguida, são faturados à recorrente, recebendo o mesmo custo que teria se estivesse na posse do bem desde o início.

17. Estreitamente ligada a esta questão está a questão da possibilidade de limitar o direito à dedução pelo facto de a recorrente se ter recusado a manter uma contabilidade separada para o seu estabelecimento estável na Roménia. Com efeito, as autoridades fiscais sustentam que a referida inação da recorrente impossibilitou que os custos de mão-de-obra das peças introduzidas na Roménia fossem verificados. Neste contexto, há que observar que a eventual resposta à questão referida no número anterior, a saber, se a compra da grua beneficia a recorrente, que paga custos de mão-de-obra inferiores aos que [teria pago] se o subcontratante tivesse comprado a grua, ou se, pelo contrário, paga os mesmos custos, pelo que é o subcontratante que beneficia da aquisição da grua, depende precisamente da verificação dos custos da mão-de-obra.

IV. Questões prejudiciais

1[8]. Tendo em conta o que precede, a Curtea considera necessário submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

[*Omissis*] [o texto das questões é reproduzido no dispositivo]

DECIDE:

Nos termos do artigo 267.º TFUE, são submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

1. *Opõem-se as disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativas ao direito à dedução do IVA, a uma prática nacional por força da qual, no caso de uma sociedade adquirir um bem que coloca, em seguida, a título gratuito, à disposição de um subcontratante, para a realização de trabalhos em benefício da primeira sociedade, é recusado a essa sociedade o direito à dedução do IVA respeitante ao bem adquirido, por se considerar que a aquisição não foi feita para os fins das próprias operações tributáveis, mas para os fins das operações tributáveis do subcontratante?*

2. *Opõem-se as disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativas ao direito à dedução do IVA, a uma prática nacional por força da qual o direito à dedução é recusado a um sujeito passivo com o fundamento de que este não*

manteve uma contabilidade separada para o seu estabelecimento estável na Roménia, motivo pelo qual as autoridades fiscais não podem verificar, por um lado, os custos da mão-de-obra aplicada às peças fundidas cujo proprietário é [o referido sujeito passivo] e, por outro, a totalidade da atividade de transformação realizada no território romeno?

[Omissis] [disposições processuais; assinaturas]

DOCUMENTO DE TRABALHO