

JURISPRUDÊNCIA FISCAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.º TRIMESTRE 2011)



CONFIANÇA
EFICIÊNCIA
COMPETÊNCIA

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, confirmar e apresentar uma síntese trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE” ou “Tribunal”), relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

A Informação Fiscal é relativa ao 4.º trimestre de 2011.

Brevemente, será divulgada a Informação Fiscal referente à jurisprudência fiscal relativa ao 1.º trimestre de 2012.

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

NÚMERO DO PROCESSO: C-421/10

NOME: MARKUS STOPPELKAMP (NA QUALIDADE DE ADMINISTRADOR JUDICIAL DO PATRIMÓNIO DE HERALD RAAB) / FINANZAMT DEGGENDORF (ALEMANHA)

DATA: ACÓRDÃO DE 6 DE OUTUBRO DE 2011

ASSUNTO: IVA – SEXTA DIRECTIVA – DETERMINAÇÃO DO LUGAR DE CONEXÃO FISCAL

1. FACTOS

Em 2002, Heral Raab (de ora em diante abreviadamente designado por “H. Raab”) – entidade cuja actividade se consubstanciava na colocação de empregados à disposição de empresas estabelecidas na Baixa Baviera para o exercício de actividades de transporte no território alemão – transferiu a sede da sua actividade económica da Alemanha para a Áustria.

H. Raab facturava as suas prestações às empresas de transporte alemãs sem IVA, por entender que, nos termos da legislação alemã aplicável, o IVA deveria ser autoliquidado pelo adquirente do serviço.

No entanto, a Administração tributária alemã considerou que não estavam reunidos os requisitos para a aplicação do mecanismo de autoliquidação, por entender que H. Raab não poderia ser considerado como um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, por ter o seu domicílio privado em território alemão. Por conseguinte, a Administração tributária alemã emitiu um aviso de liquidação de IVA dirigido a H. Raab.

H. Raab contestou a referida liquidação, tendo o Tribunal alemão dado provimento ao pedido, por entender que, para este efeito, e em conformidade com o disposto na Sexta Directiva, deve prevalecer a sede empresarial.

A Administração tributária recorreu dessa decisão, alegando que o Tribunal alemão violou a norma alemã da qual decorre que não se pode considerar que um empresário está estabelecido no estrangeiro, quando tem o seu domicílio no território do país.

O Tribunal superior, tendo dúvidas quanto à conformidade da legislação alemã com o direito da União Europeia, decidiu suspender a instância e colocar a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (de ora em diante também designado por “Tribunal de Justiça” ou “Tribunal”):

Para que uma pessoa seja considerada “sujeito passivo não estabelecido no território do país” na acepção da Sexta Directiva, basta que a sede da sua actividade

económica se situe no estrangeiro, ou é ainda necessário que o sujeito passivo não tenha o seu domicílio privado no território nacional?

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal de Justiça concluiu que os elementos de conexão como a existência de domicílio ou residência habitual só devem ser tomados em consideração para a determinação do lugar onde o sujeito passivo está “estabelecido”, no caso de não haver informações pertinentes relativas à sede da actividade económica ou do estabelecimento estável a partir do qual as operações foram efectuadas.

Nestes sentido, o Tribunal concluiu, no que respeita ao caso em apreço, que sendo, por um lado, conhecida a sede da actividade económica do sujeito passivo (a qual se situa fora do país do destinatário) e, por outro, não se contestando que se trata da sede efectiva e real, não pode ser tomado em conta um eventual domicílio privado do sujeito passivo, constituindo esta, na opinião do Tribunal, a interpretação que oferece maior segurança jurídica, permitindo simplificar a aplicação das disposições da Sexta Directiva e contribuindo, portanto, para que se assegure a cobrança fiável e correcta do IVA.

3. DECISÃO

O Direito da União deve ser interpretado no sentido de que, para ser considerado um “sujeito passivo não estabelecido no território do país”, basta que o sujeito passivo em causa tenha estabelecido a sede da sua actividade económica fora desse país.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar o conceito de “sujeito passivo não estabelecido no território do país”, devendo entender-se, enquanto tal, qualquer sujeito passivo que tenha estabelecido a sua actividade económica fora de Portugal.

NÚMERO DO PROCESSO: C-530/09

NOME: INTER-MARK GROUP

DATA: ACÓRDÃO DE 27 DE OUTUBRO DE 2011

ASSUNTO: IVA – LUGAR DAS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS

1. FACTOS

A sociedade Inter-Mark Group sp. Z o.o. sp. Komandytowa (de ora em diante abreviadamente designada por “Inter-Mark”), sociedade de direito polaco, sujeita a IVA na Polónia, tendo por actividade a disponibilização temporária de stands em feiras e exposições a clientes que apresentem os seus produtos ou seus serviços nesses eventos, devendo esses mesmos clientes devolver os stands no final de cada evento, requereu à Administração tributária Polaca que lhe fornecesse, por escrito, uma interpretação das disposições da Directiva do IVA, no que respeita à determinação do lugar da prestação de serviços de locação de stands em feiras e exposições, para determinação do âmbito objectivo de incidência do IVA em cada Estado-Membro.

No seu requerimento, a Inter-Mark considerou que os serviços que fornecia constituíam prestações de serviços de publicidade, devendo ser considerado como o lugar da prestação de serviços o lugar da sede da actividade económica do destinatário do serviço. Subsidiariamente, a Inter-Mark considerou que os referidos serviços podiam ser qualificados como serviços de locação ou de natureza similar, relativos a bens móveis corpóreos.

A 4 de Maio de 2009, a Administração tributária pronunciou-se tendo qualificado as referidas actividades da Inter-Mark como prestações acessórias da organização de feiras e exposições, devendo ser considerado como o lugar da prestação de serviços o lugar onde a prestação é materialmente executada.

Inconformada com a decisão, a Inter-Mark recorreu desse entendimento, tendo, nesse âmbito, o Tribunal de Justiça sido chamado a pronunciar-se sobre a conformidade da Directiva aplicável com a interpretação de acordo com a qual as prestações de serviços ora em apreço devem ser consideradas (i) prestações de serviços acessórias da organização das actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, ou (ii) prestações de serviços de publicidade.

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começou por lembrar que basta que uma acção de promoção comporte a transmissão de uma mensagem destinada a informar o público de determinado produto, com objectivo de aumentar as vendas, para que possa ser qualificada de prestação de serviços de publicidade, o mesmo sucedendo, no entender do Tribunal, com qualquer operação que a essa campanha publicitária esteja indissociavelmente ligada e que contribua para a transmissão da respectiva mensagem.

Assim, o Tribunal concluiu que a concepção e disponibilização de Stands de feiras ou de exposições deve ser considerada uma prestação de serviços de publicidade, na

acepção da Directiva do IVA, quando os Stands sejam utilizados na transmissão de uma mensagem destinada a informar o público da existência ou das qualidades de um produto ou de um serviço proposto pelo destinatário do serviço, com o objectivo de aumentar as vendas, ou quando estejam indissociavelmente ligados a uma campanha publicitária e contribuam para a transmissão da mensagem publicitária.

Nos casos em que os referidos Stands não cumpram os requisitos referidos, a sua disponibilização pode, de acordo com o Tribunal de Justiça, ser qualificada ainda como uma prestação acessória de uma exposição de carácter artístico, desportivo, científico, docente, recreativo ou similar, desde que o mesmo Stand não seja utilizado em inúmeras feiras de diversos Estados-Membros que possa tornar excessivamente complexa a sua cobrança pelo critério do “execução material da prestação”.

Já quando os Stands não cumpram nenhum dos requisitos referidos nas duas hipóteses de qualificação subsidiárias, o Tribunal entende que, sendo a disponibilização temporária, contra pagamento, a característica definidora da prestação, a mesma deve ser qualificada como uma locação de bem móvel.

3. DECISÃO

A prestação de serviços que se consubstancia na disponibilização de Stands pode consubstanciar uma prestação de serviços de publicidade ou uma prestação acessória de uma exposição e locação de bem móvel, dependendo das características específicas da disponibilização em causa.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribui para clarificar quais os critérios que devem ser usados para efeitos de qualificação de serviços de publicidade e, bem assim, locações de bens móveis.

NÚMERO DO PROCESSO: C-444/10

NOME: CHRISTEL SCHRIEVER/ ALEMANHA

DATA: ACÓRDÃO DE 10 DE NOVEMBRO DE 2011

ASSUNTO: IVA - SEXTA DIRECTIVA – CONCEITO DE “TRANSFERÊNCIA DE UMA UNIVERSALIDADE DE BENS OU DE PARTE DELA”

1. FACTOS

C. Schriever – cidadão alemão – cedeu as existências e o equipamento de uma loja de que é proprietária, por um preço de 455 000 DEM, não tendo liquidado IVA na factura emitida. Concomitantemente, C. Schriever deu de arrendamento à Sport S., por tempo indeterminado, o imóvel em que a actividade comercial era exercida.

C. Schriever tratou a alienação das existências e do equipamento da loja como uma alienação integral da empresa não sujeita a imposto.

Contudo, a Administração tributária alemã considerou que não estavam preenchidos os requisitos de uma alienação integral de empresa, uma vez que o imóvel, enquanto elemento essencial da empresa, não integrava os elementos transmitidos para a Sport S. Assim, a Administração tributária procedeu à liquidação do IVA correspondente.

C. Schriever recorreu para o órgão superior da Administração tributária que deu provimento ao recurso e a repartição de finanças recorreu para o Tribunal, alegando que um arrendamento denunciável mediante um pré-aviso legal não garante a continuação duradoura da actividade da empresa, uma vez que sem as instalações, a exploração de um estabelecimento de venda a retalho não é possível.

O Tribunal superior alemão decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- 1) Existe “transferência” de uma universalidade de bens, na acepção da Sexta Directiva quando um empresário cede as existências e o equipamento da sua loja de venda a retalho a um adquirente mediante o simples arrendamento da loja, que permanece sua propriedade?
- 2) Para esse efeito, é relevante a questão de saber se a loja é arrendada através de um contrato de arrendamento a longo prazo ou se tal contrato é celebrado por tempo indeterminado, podendo no entanto ser denunciado, a curto prazo, por qualquer das partes?

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por esclarecer que a disposição da Sexta Directiva nos termos da qual os Estados-Membros podem considerar que a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente, visa facilitar as transmissões de empresas ou parte delas, simplificando-as e evitando sobrecarregar a tesouraria do beneficiário através de um encargo fiscal excessivo.

Seguidamente, o Tribunal refere que se as instalações dispuserem de equipamentos fixos necessários ao desenvolvimento da actividade económica, esses bens imóveis devem fazer parte dos elementos transmitidos para que se possa falar de transferência de uma universalidade de bens, ou parte dela, na acepção da Sexta Directiva.

Por outro lado, pode ocorrer uma transferência de bens se as instalações forem postas à disposição do cessionário mediante um contrato de arrendamento.

Com efeito, o Tribunal esclarece que o montante de IVA devido pela transferência de uma empresa ou parte dela pode constituir um encargo pesado para o cessionário, em comparação com os recursos da exploração em causa, mesmo que a universalidade de bens transmitidos não inclua bens imóveis.

Nesse sentido, será conforme com a finalidade da Directiva conceder um tratamento especial igualmente à transmissão de uma universalidade de bens concomitante com a celebração de um arrendamento de um estabelecimento comercial.

Nesse termos, o Tribunal conclui, no que a este aspecto respeita, que deve ser dada uma importância especial à natureza da actividade económica que se pretende continuar a exercer, para se determinar se a operação em causa se compreende no conceito de transferência de uma universalidade de bens, na acepção da Sexta Directiva, sendo ainda necessário que o cessionário tenha a intenção de explorar o estabelecimento ou a parte da empresa transmitida e não simplesmente a de liquidar imediatamente a exploração ou de vender as existências.

Assim, o Tribunal conclui que, no caso concreto, a transmissão das existências e do equipamento do estabelecimento de artigos de desporto concomitantemente com o arrendamento do estabelecimento permitiu ao adquirente continuar a actividade económica autónoma exercida anteriormente pelo vendedor, nomeadamente porque, por um lado, quer as existências quer o equipamento do estabelecimento faziam parte do conjunto dos bens cedidos e, por outro lado, o facto de o cessionário ter continuado a explorar a loja de artigos de desporto durante mais cerca de dois anos confirma que a sua intenção não era liquidar imediatamente a actividade em causa, sendo que a circunstância de as instalações terem sido apenas arrendadas ao adquirente, e não vendidas, não constitui um obstáculo à continuação da actividade do vendedor pelo adquirente.

Por fim, o Tribunal salienta que elementos como a duração do arrendamento e as modalidades de cessação estipuladas devem ser tomadas em conta na apreciação da operação de transferência de bens na acepção da Directiva mas que, de todo o modo, o facto de um contrato de arrendamento de duração indeterminada poder ser

denunciado mediante um pré-aviso de curto prazo não é, em si mesmo, determinante para concluir que o transmissário tinha a intenção de liquidar imediatamente o estabelecimento ou a parte da empresa transmitida.

3. DECISÃO

A disposição da Directiva aqui em causa deve ser interpretada no sentido de que a transmissão das existências e do equipamento de uma loja de venda a retalho, concomitantemente com o arrendamento do estabelecimento comercial ao transmissário, por duração indeterminada, embora denunciável a curto prazo por qualquer das partes, constitui uma transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, na acepção desta disposição, desde que os bens transmitidos sejam suficientes para que o cessionário possa prosseguir duradouramente uma actividade económica autónoma.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Esta decisão contribui para o esclarecimento do conceito de “transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela” e, nesse sentido, para a delimitação das situações que devem permanecer fora do âmbito de incidência do imposto.

NÚMERO DO PROCESSO: C-126/10

NOME: FOGGIA - SGPS

DATA: ACÓRDÃO DE 10 DE NOVEMBRO DE 2011

ASSUNTO: REGIME FISCAL COMUM APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ACTIVOS E PERMUTAS DE ACÇÕES

1. FACTOS

A sociedade Foggia, SGPS, S.A. (de ora em diante abreviadamente designada por “Foggia”) sociedade de direito português que tem como objecto a gestão de participações sociais, incorporou por fusão, em 29 de Setembro de 2003, três outras sociedades gestoras de participações sociais pertencentes ao mesmo grupo.

A legislação portuguesa, em consequência da transposição da Directiva aplicável, permite que as sociedades incorporantes possam deduzir os prejuízos fiscais das sociedades incorporadas, desde que os mesmos prejuízos não tenham sido ainda deduzidos e apenas quando a operação em causa não tenha como um dos seus principais objectivos a fraude ou a evasão fiscal. De acordo com a lei aplicável, presume-se que a operação em causa seja considerada fraudulenta ou evasiva

quando não seja realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades participantes na operação.

Por requerimento remetido ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (“Secretário de Estado”), datado de 28 de Novembro de 2003, a sociedade Foggia requereu autorização para deduzir, dos seus eventuais lucros tributáveis, os prejuízos fiscais apurados, mas ainda não deduzidos, das sociedades incorporadas, relativos aos exercícios compreendidos entre 1997 e 2002.

Os serviços do Secretário de Estado recusaram a transmissão dos prejuízos fiscais de uma das sociedades incorporadas, a sociedade Riguadiana, SGPS, S.A., por entenderem que a operação de fusão em causa não tinha interesse para a sociedade Foggia, na medida em que a sociedade incorporada em causa tinha deixado de ter uma carteira de participações, não tinha obtido rendimentos da sua actividade e apenas tinha investido em títulos, tendo, por outro lado, apresentado na sua declaração de rendimentos de 2002 uma menos-valia de cerca de € 2.000.000,00, sem se entender a razão da referida menos valia. Os referidos serviços entenderam ainda que, embora a eliminação da sociedade incorporada da estrutura do grupo pudesse conduzir a uma redução de custos de administração e gestão, essa redução não apresentava um interesse económico para a Foggia.

Em 24 de Janeiro de 2005, a Foggia intentou uma acção administrativa especial no Tribunal Central Administrativo Sul, tendo em vista a anulação do referido despacho de indeferimento do pedido de dedução dos prejuízos fiscais da sociedade Riguadiana, SGPS, S.A., e adopção de acto administrativo que a autorizasse a transmitir os referidos prejuízos, acção que aquele Tribunal julgou improcedente.

Em 3 de Dezembro de 2008, a Foggia recorreu da referida decisão para o Supremo Tribunal Administrativo que, enquanto órgão de reenvio, suspendeu a instância e formulou as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça da União Europeia:

(i) Qual o sentido e alcance dos conceitos “razões económicas válidas” e “reestruturação ou racionalização das actividades de sociedades” contidos na Directiva 90/434/CEE?

(ii) É compatível com a Directiva 90/434/CEE o entendimento perfilhado pela Administração tributária no sentido de inexistirem razões económicas graves que justificassem o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais da sociedade incorporada, na medida em que não era evidente a existência de um interesse económico na incorporação, por parte da sociedade incorporante, por força da quase inexistente actividade exercida por parte da sociedade incorporada e da tentativa de

transmissão de elevados prejuízos, não obstante a fusão poder ter um efeito positivo de redução de custos em termos de estrutura do grupo?

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por determinar que, apesar de estarem directamente em causa normas do direito interno de um Estado Membro, mesmo assim, o Tribunal de Justiça é competente para se pronunciar quanto à interpretação das referidas normas, na medida em que a legislação do estado português se adequou, através da transposição de uma directiva, a soluções do direito da União, pelo que, para evitar discriminações contra cidadãos nacionais e, bem assim, distorções de concorrência, se deve sobre elas pronunciar o Tribunal de Justiça.

No âmbito da análise das questões prejudiciais, o Tribunal começa por esclarecer que o conceito “razões económicas válidas” vai no sentido de permitir que numa determinada operação figurem considerações fiscais, desde que, no entanto, essas considerações não sejam preponderantes no quadro da operação.

Por outro lado, o Tribunal refere que os conceitos “reestruturação” e “racionalização” – enquanto operações válidas que invertem a presunção de que a operação foi concluída com motivos puramente fiscais – devem ser interpretados estritamente, devendo ser entendidos como indo além da simples tentativa de obter um benefício puramente fiscal.

Relativamente ao caso concreto, o Tribunal refere que, apesar de a dedução de prejuízos de sociedades incorporadas ser permitida, a circunstância de esses prejuízos serem demasiado elevados pode revelar que a operação de fusão tem com único objectivo a obtenção de um benefício puramente fiscal.

O Tribunal referiu ainda que a economia de custos resultante da redução dos encargos administrativos e de gestão decorre do desaparecimento da sociedade incorporada, pelo que esse efeito é inerente a qualquer operação de fusão, não podendo constituir uma razão económica válida, sob pena de o conceito de fraude e evasão fiscal serem inaplicáveis.

3. DECISÃO

O Tribunal decidiu que, nos termos da Directiva 90/434/CEE, pode constituir presunção de que uma operação de fusão entre duas sociedades do mesmo grupo se fez sem “razões económicas válidas” o facto de a sociedade incorporada não exercer nenhuma actividade, não deter nenhuma participação social e se limitar a transmitir para a sociedade incorporante prejuízos fiscais elevados e de origem indeterminada,

ainda que essa operação tenha para o grupo um efeito positivo consubstanciado pelo redução da estrutura de custos.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para o esclarecimento do alcance dos benefícios fiscais previstos pela Directiva 90/434/CEE e pelo esclarecimento do alcance das condições que permitem aos Estados Membros não aplicar os referidos benefícios fiscais, designadamente, nos casos em que o propósito de certas operações seja fraudulento ou evasivo.

NÚMERO DO PROCESSO: C-499/10

NOME: VLAAMSE OLIEMAATSCHAPPIJ NV / BÉLGICA

DATA: ACÓRDÃO DE 21 DE DEZEMBRO DE 2011

ASSUNTO: IVA – SEXTA DIRECTIVA – TERCEIRO SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO

1. FACTOS

A Vlaamse Oliemaatschappij NV (de ora em diante abreviadamente designada por "VOM") é um prestador de serviços que assegura aos seus clientes o desembarque, o armazenamento em entrepostos e o transbordo para camiões de produtos petrolíferos transportados por via marítima. Pela prestação destes serviços, a VOM factura um valor denominado por "taxa de serviço".

Os produtos armazenados naquele entreposto, em aplicação do regime do entreposto não aduaneiro, são colocados sob um regime suspensivo de IVA, ou seja, quando os produtos são retirados do entreposto, seja porque deixam de estar sob o regime do entreposto não aduaneiro seja porque são objecto de um fornecimento a título oneroso, o IVA torna-se exigível relativamente a esses produtos.

A sociedade "Ghebra" exercia uma actividade de comercialização grossista de combustíveis e armazenava os seus produtos petrolíferos no entreposto da VOM, tendo, em 2003, sido declarada falida.

Através de uma acção de controlo empreendida em 2006, a Administração tributária concluiu que a Ghebra efectuou fornecimentos de combustível a partir do entreposto da VOM, no âmbito dos quais deveria ter sido liquidado IVA. Tendo apurado que, dada a insuficiência do seu activo, a Ghebra não pagaria o IVA devido ao Estado belga, a Administração tributária emitiu uma ordem de pagamento dirigida à VOM, ao abrigo

da norma de direito nacional que determina a responsabilidade solidária do titular de um entreposto aduaneiro pelo pagamento do IVA com o devedor original do imposto.

A VOM recorreu desta decisão, alegando que a responsabilidade solidária do gerente do entreposto em aplicação da norma belga, é contrária aos princípios gerais da segurança jurídica e da proporcionalidade, que fazem parte da ordem jurídica da União, uma vez que é aplicável independentemente da existência, ou não, de boa-fé, por parte do gerente do entreposto, sendo que, nesse sentido, a legislação nacional ultrapassa os limites do que é necessário e adequado para alcançar o objectivo que prossegue.

O tribunal de reenvio, considerando necessário obter uma resposta quanto à questão de saber se a norma do Código do IVA belga é compatível com o direito da União, designadamente, com os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

O Direito da União permite aos Estados-Membros estabelecerem que o titular de um entreposto não aduaneiro seja solidária e incondicionalmente responsabilizado pelo pagamento do imposto devido na sequência de uma entrega de bens a título oneroso efectuada pelo sujeito passivo proprietário dos bens, mesmo que o titular do entreposto esteja de boa-fé ou sem que lhe possa ser imputada qualquer culpa ou negligência?

2. APRECIÇÃO DO TRIBUNAL

O Tribunal começa por recordar o Direito da União, nos termos do qual os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, em situações como a que está em causa no processo principal. Contudo, o Tribunal esclarece que, no exercício dos poderes que as directivas da União lhes conferem, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, atentem o menos possível contra os objectivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa.

Quanto ao caso concreto, o Tribunal refere que a disposição nacional em causa está redigida de forma a que a obrigação solidária do titular do entreposto se aplique de forma incondicional, pelo que é aplicável ao depositário, mesmo que este esteja de boa-fé e que não lhe seja imputável culpa ou negligência.

Ora, o Tribunal esclarece desde logo que há já jurisprudência do Tribunal de Justiça nos termos da qual medidas nacionais que dêem origem a um sistema de

responsabilidade solidária sem culpa devem ser consideradas incompatíveis com o princípio da proporcionalidade.

De todo o modo, o Tribunal não deixa de assinalar que, em contrapartida, não é contrário ao direito da União exigir que a pessoa que não seja o devedor tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a transacção que realiza não implica a sua participação numa fraude fiscal.

Assim, e por conseguinte, o Tribunal conclui que o facto de a pessoa que não é o devedor ter agido de boa-fé, actuando com toda a diligência de um operador informado, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos a ter em conta para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar o IVA devido solidariamente. Em qualquer caso, entende o Tribunal que competirá ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se estas circunstâncias estão preenchidas no processo principal.

3. DECISÃO

O direito da União deve ser interpretado no sentido de que não permite aos Estados-Membros preverem que o gerente de um entreposto não aduaneiro esteja solidariamente obrigado ao pagamento do IVA devido na sequência de uma entrega de bens efectuada a título oneroso, a partir desse entreposto, pelo sujeito passivo do imposto, proprietário dos bens, quando o titular do entreposto esteja de boa-fé ou não lhe possa ser imputada culpa ou negligência.

4. IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

Uma legislação nacional que preveja a responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA de um devedor original será contrária ao direito da União, nos casos em que não permita ao responsável solidário provar que agiu de boa-fé ou sem culpa ou negligência.

Rogério M. Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
José Calejo Guerra