



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

9 de novembro de 2017\*

«Reenvio prejudicial — Princípios gerais do direito da União — Direito a uma boa administração e direitos de defesa — Regulamentação fiscal nacional que prevê o direito de ser ouvido e o direito de ser informado durante um procedimento administrativo tributário — Decisão de liquidação do imposto sobre o valor acrescentado emitida pelas autoridades fiscais nacionais sem dar ao contribuinte acesso às informações e aos documentos que constituem o fundamento da referida decisão»

No processo C-298/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia), por decisão de 2 de março de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de maio de 2016, no processo

**Teodor Ispas,**

**Anduța Ispas**

contra

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, J. Malenovský, M. Safjan (relator), D. Šváby e M. Vilaras, juizes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: L. Carrasco Marco, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 4 de maio de 2017,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Teodor Ispas e Anduța Ispas, por C. F. Costaș e L. Sabou, avocați,
- em representação do Governo romeno, por R.-H. Radu, E. Gane, R. Mangu e C.-M. Florescu, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e H. Stancu, na qualidade de agentes,

\* Língua do processo: romeno.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2017,  
profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Teodor Ispas e a sua mulher, Anduța Ispas (a seguir «cônjuges Ispas»), à Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj, Roménia), a respeito de uma notificação de liquidação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

### Direito romeno

- 3 Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, do Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Despacho do Governo n.º 92/2003 relativo ao Código de Processo Tributário, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 863, de 26 de setembro de 2005), na sua versão em vigor em 25 de abril de 2012 (a seguir «Código de Processo Tributário»):

«A autoridade fiscal está autorizada a examinar oficiosamente a situação factual, a obter e a utilizar todas as informações e os documentos necessários para determinar corretamente a situação fiscal do contribuinte.

[...]»

- 4 Segundo o artigo 9.º deste código, com a epígrafe «Direito de ser ouvido»:

«(1) Antes de tomar a sua decisão, a autoridade fiscal é obrigada a garantir a possibilidade de o contribuinte exprimir a sua posição sobre os factos e as circunstâncias pertinentes para a tomada de decisão.

(2) A autoridade fiscal não é obrigada a aplicar as disposições do n.º 1 se:

- (a) o atraso na tomada de decisão constituir um risco quanto à constatação da situação fiscal real quando se trate da execução das obrigações do contribuinte ou da adoção de outras medidas previstas pela lei;
- (b) a situação factual exposta for alterada de modo não significativo no que respeita ao montante dos créditos fiscais;
- (c) as informações prestadas pelo contribuinte numa declaração ou num requerimento forem aceites;
- (d) deverem ser tomadas medidas de execução coerciva.

[...]»

- 5 O artigo 43.º do referido código, com a epígrafe «Conteúdo e fundamentação do ato administrativo fiscal», dispõe:

«(1) O ato administrativo fiscal é elaborado por escrito, em suporte papel ou eletrónico.

(2) O ato administrativo fiscal elaborado em suporte papel contém os seguintes elementos:

[...]

(e) a fundamentação de facto;

(f) a fundamentação de direito;

[...]

(i) as modalidades de impugnação do ato, o prazo de apresentação da impugnação e a indicação da autoridade fiscal junto da qual tal impugnação deve ser apresentada;

(j) as menções relativas à audição do contribuinte.

[...]»

6 O artigo 101.º do mesmo código, com a epígrafe «Notificação de inspeção fiscal», prevê:

«(1) Antes de proceder à inspeção fiscal, a autoridade fiscal informa o contribuinte sobre a evolução da ação enviando-lhe uma notificação de inspeção fiscal.

(2) Após receção da notificação de inspeção fiscal, o contribuinte pode pedir, uma única vez, por razões devidamente justificadas, o adiamento da data de início da inspeção fiscal. A autoridade fiscal toma uma decisão quanto ao deferimento ou indeferimento do adiamento. No caso de deferimento do pedido de adiamento da inspeção fiscal, a autoridade fiscal comunica ao contribuinte a nova data.

(3) A notificação de inspeção fiscal indica:

(a) o fundamento legal da inspeção fiscal;

(b) a data de início da inspeção fiscal;

(c) as obrigações fiscais e os períodos que são objeto da inspeção fiscal;

(d) a possibilidade de requerer o adiamento da data de início da inspeção fiscal.»

7 O artigo 107.º do Código de Processo Tributário, com a epígrafe «Direito do contribuinte a ser informado», tem a seguinte redação:

«(1) O contribuinte é informado, no decurso da inspeção fiscal, das conclusões da mesma.

(2) A autoridade fiscal apresenta ao contribuinte o projeto de relatório da inspeção fiscal contendo as conclusões e as suas consequências fiscais, e dá-lhe a possibilidade de exprimir a sua posição nos termos do artigo 9.º, n.º 1, salvo se a base tributável não tiver sofrido alterações em resultado da inspeção fiscal ou se o contribuinte renunciar a este direito e o notificar aos órgãos de inspeção fiscal.

(3) A data, a hora e o local da apresentação das conclusões são comunicados ao contribuinte em tempo útil.

(4) O contribuinte tem o direito de expor, por escrito, a sua posição sobre as conclusões da inspeção fiscal no prazo de três dias úteis a contar da data em que terminou a inspeção.

(5) A data de termo da inspeção fiscal é a data prevista para a discussão final com o contribuinte ou a data em que o contribuinte comunica que renuncia a esse direito.

[...]»

8 O artigo 109.º deste código, com a epígrafe «Relatório sobre os resultados da inspeção fiscal», prevê:

«(1) O resultado da inspeção fiscal é consignado por escrito, num relatório de inspeção fiscal, contendo as conclusões da inspeção fiscal do ponto de vista factual e jurídico.

(2) O relatório da inspeção fiscal é elaborado no termo da inspeção fiscal e abrange todas as conclusões relacionadas com os períodos e as obrigações fiscais inspeccionadas. Se o contribuinte exerceu o direito previsto no artigo 107.º, n.º 4, o relatório de inspeção fiscal abrange também o parecer da autoridade de inspeção fiscal, fundamentado de facto e de direito, a esse respeito.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

9 Os cônjuges Ispas, promotores imobiliários, foram objeto de uma inspeção fiscal relativamente ao período de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2011. Esta inspeção visou verificar a sua situação fiscal e a compatibilidade das suas atividades em matéria de transações imobiliárias, bem como o modo de determinação, declaração e pagamento das suas obrigações fiscais.

10 Na sequência dessa inspeção fiscal, ficou demonstrado que os cônjuges Ispas tinham obtido, junto do Consiliul Local Florești (Conselho Local de Florești, Roménia), cinco licenças de construção e que os apartamentos construídos ao abrigo dessas licenças tinham sido vendidos a partir de dezembro de 2007.

11 Tendo considerado que, com os 73 contratos de compra e venda que celebraram, os cônjuges Ispas realizaram uma atividade económica, na medida em que essas operações apresentavam um caráter de permanência, a Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj decidiu que os mesmos tinham adquirido a qualidade de sujeitos passivos de IVA e que as operações em questão eram tributáveis a título deste imposto. Entendeu que esta atividade económica se tinha iniciado na data em que foram realizadas as primeiras despesas para construir os imóveis em causa e não na data de venda dos mesmos.

12 Consequentemente, a Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj emitiu, em 25 de abril de 2012, duas notificações de liquidação, imputando a cada cônjuge o montante suplementar de IVA de 513 489 leus romenos (RON) (cerca de 114 000 euros) e o montante de 451 546 RON (cerca de 100 000 euros) a título de juros de mora, bem como o montante de 7 860 RON (cerca de 1 700 euros) a título de penalidades por mora.

13 Os cônjuges Ispas impugnaram estas notificações de liquidação no órgão jurisdicional de reenvio, a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia). Nas suas petições, que foram apensadas por esse órgão jurisdicional, invocaram a nulidade das referidas notificações de liquidação com o fundamento de que os seus direitos de defesa não tinham sido respeitados.

14 Os cônjuges Ispas são de opinião de que, em vez de se limitar a convidá-los para uma discussão final, a Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj deveria ter-lhes dado oficiosamente acesso a todas as informações pertinentes com base nas quais elaborou o relatório de inspeção fiscal e emitiu as duas notificações de liquidação, para que pudessem contestá-los ulteriormente.

- 15 Consequentemente, pediram ao órgão jurisdicional de reenvio para submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça a este respeito.
- 16 Nas suas observações relativas a este pedido, a Direção-Geral das Finanças Públicas de Cluj convidou os cônjuges Ispas a precisar os documentos que, segundo eles, lhes deveriam ter sido comunicados.
- 17 Não obstante, os cônjuges Ispas referem não pedir, nesta fase do processo principal, a comunicação de informações recolhidas durante o procedimento de inspeção fiscal.
- 18 Todavia, interrogam-se sobre as consequências decorrentes do facto, por um lado, de certas informações e elementos de prova terem sido recolhidos à margem do procedimento de inspeção fiscal e, por outro, de não ter sido autorizado o acesso a essas informações no âmbito do procedimento administrativo prévio. Pretendem saber se tal vício pode ser sanado facultando o acesso a esses documentos no âmbito do processo judicial.
- 19 Foi nestas condições que a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj) decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão a título prejudicial:

«É conforme ao princípio do respeito dos direitos de defesa uma prática administrativa que consiste em tomar uma decisão que impõe obrigações a um particular sem lhe permitir aceder a todas as informações e documentos que a autoridade pública tomou em consideração ao adotar essa decisão, informações e documentos esses que se encontram no dossier administrativo, não público, elaborado pela autoridade pública?»

### **Quanto à admissibilidade**

- 20 O Governo romeno e a Comissão Europeia invocam a inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial com o fundamento de que a decisão de reenvio não expõe de maneira suficiente o quadro factual do processo principal para permitir ao Tribunal de Justiça dar uma resposta útil. Por outro lado, segundo o Governo romeno, o órgão jurisdicional de reenvio não demonstrou que a questão prejudicial é útil e pertinente para a solução do litígio no processo principal.
- 21 A este respeito, cumpre recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro legal e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, beneficiam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder de forma útil às questões que lhe são submetidas (acórdão de 16 de julho de 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 22 Com efeito, a necessidade de chegar a uma interpretação do direito da União que seja útil ao órgão jurisdicional nacional exige, conforme é sublinhado no artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, que este defina o quadro factual e legal em que se inserem as questões que submete ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que as questões se baseiam (acórdãos de 11 de março de 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, n.º 32, e de 5 de dezembro de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, n.º 17).

- 23 No caso em apreço, como salientou o advogado geral nos n.ºs 23 e 24 das suas conclusões, a decisão de reenvio contém os elementos factuais essenciais que, de facto, permitiram às partes interessadas apresentar observações ao Tribunal de Justiça. Além disso, apesar de a decisão de reenvio não identificar uma disposição específica da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), as obrigações gerais que decorrem desta diretiva são facilmente identificáveis e o Tribunal de Justiça está em posição de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio.
- 24 Nestas condições, o pedido de decisão prejudicial é admissível.

### **Quanto à questão prejudicial**

- 25 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa deve ser interpretado no sentido de que exige que, nos procedimentos administrativos nacionais de inspeção e de determinação da matéria coletável do IVA, um particular tenha acesso a todas as informações e a todos os documentos que integram o processo administrativo e que a autoridade pública tomou em consideração quando adotou a sua decisão.
- 26 Para responder a esta questão, importa recordar que o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito da União que é aplicável sempre que a Administração se proponha adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses. Por força deste princípio, os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão. Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a legislação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade (acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 84 e jurisprudência referida).
- 27 O referido princípio geral aplica-se em circunstâncias como as do processo principal, nas quais um Estado-Membro, para se conformar com a obrigação, decorrente da aplicação do direito da União, de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude (v., neste sentido, acórdão de 26 de fevereiro de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25), sujeita os contribuintes a um procedimento de inspeção fiscal.
- 28 Por conseguinte, embora a situação em causa no processo principal deva ser examinada à luz do princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa, importa ter simultaneamente em conta a autonomia de que os Estados-Membros dispõem quanto à organização dos seus procedimentos administrativos.
- 29 Com efeito, na falta de regulamentação da União na matéria, as modalidades processuais destinadas a salvaguardar os direitos que para os particulares decorrem do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, na condição, porém, de não serem menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e de não tornarem impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (acórdão de 8 de março de 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, n.º 36).

- 30 No que se refere ao princípio da equivalência, é ponto assente que as regras processuais romenas aplicáveis às inspeções das obrigações em matéria de IVA não são específicas deste domínio, pelo que pode excluir-se a violação do referido princípio.
- 31 Quanto ao princípio da efetividade, importa salientar que a exigência, recordada no n.º 26 do presente acórdão, de poder dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão pressupõe que seja permitido aos destinatário dessa decisão conhecer os referidos elementos.
- 32 Para o efeito, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 121 e 122 das suas conclusões, as autoridades fiscais nacionais não estão sujeitas a uma obrigação geral de facultar o acesso integral ao processo de que dispõem nem de comunicar oficiosamente os documentos e as informações em que se baseia a decisão prevista.
- 33 Com efeito, num procedimento de inspeção fiscal, destinado a verificar se os sujeitos passivos se conformaram com as suas obrigações na matéria, é legítimo esperar que estes peçam o acesso a esses documentos e informações, com vista, sendo caso disso, a fornecer explicações ou invocar os seus fundamentos relativamente à posição da Administração Fiscal.
- 34 O respeito efetivo dos direitos de defesa exige, no entanto, que exista uma possibilidade real de acesso aos referidos documentos e às referidas informações, a menos que objetivos de interesse geral justifiquem a restrição desse acesso.
- 35 Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa não constitui uma prerrogativa absoluta, mas pode comportar restrições, na condição de estas corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituírem, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos (acórdãos de 26 de setembro de 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, n.º 84, e de 3 de julho de 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 42).
- 36 A este respeito, num procedimento de inspeção fiscal e de determinação da matéria coletável do IVA, tais restrições, consagradas pela regulamentação nacional, podem designadamente ter por objetivo proteger as exigências de confidencialidade ou de segredo profissional, que o acesso a certas informações e a certos documentos é suscetível de prejudicar.
- 37 Para saber se estas exigências que decorrem do princípio da efetividade são respeitadas no caso em apreço, há que apreciar não só o teor das regras processuais nacionais pertinentes mas também a sua aplicação concreta. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio proceder a essa apreciação.
- 38 Por último, quanto às dúvidas que os recorrentes no processo principal emitiram sobre o alcance da fiscalização da legalidade de uma decisão em matéria de IVA, o referido órgão jurisdicional é o único competente para proceder às apreciações necessárias e, se for caso disso, submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial sobre as exigências do direito da União relativas à referida fiscalização.
- 39 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa deve ser interpretado no sentido de que, nos procedimentos administrativos relativos à inspeção e à determinação da matéria coletável do IVA, um particular deve ter a possibilidade de obter a comunicação, a seu pedido, das informações e dos documentos que integram o processo administrativo e que a autoridade pública tomou em consideração quando adotou a sua decisão, a menos que objetivos de interesse geral justifiquem a restrição do acesso às referidas informações e aos referidos documentos.

## Quanto às despesas

- 40 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

**O princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa deve ser interpretado no sentido de que, nos procedimentos administrativos relativos à inspeção e à determinação da matéria coletável do imposto sobre o valor acrescentado, um particular deve ter a possibilidade de obter a comunicação, a seu pedido, das informações e dos documentos que integram o processo administrativo e que a autoridade pública tomou em consideração quando adotou a sua decisão, a menos que objetivos de interesse geral justifiquem a restrição do acesso às referidas informações e aos referidos documentos.**

Assinaturas