



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

21 de setembro de 2017*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Oitava Diretiva 79/1072/CEE — Diretiva 2006/112/CE — Sujeito passivo residente noutro Estado-Membro — Reembolso do IVA que incidu sobre bens importados — Requisitos — Elementos objetivos que confirmam a intenção do sujeito passivo de utilizar os bens importados no âmbito das suas atividades económicas — Risco sério de não realização da operação que tinha justificado a importação»

No processo C-441/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Înalta Curte de Casație și Justiție (Supremo Tribunal de Justiça, Roménia), por decisão de 22 de junho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de agosto de 2016, no processo

SMS group GmbH

contra

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: M. Berger (relatora), presidente de secção, E. Levits e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da SMS group GmbH, por E. Băncilă, avocat,
- em representação do Governo romeno, por R.-H. Radu, C.-M. Florescu e R.-M. Mangu, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e L. Radu Bouyon, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: romeno.

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.º a 6.º da Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979, L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116; a seguir «Oitava Diretiva»), e do artigo 17.º, n.º 2 e n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SMS group GmbH à Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Bucareste, Roménia) (a seguir «Administração Fiscal»), a propósito do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago pela SMS group na Roménia durante o ano de 2009.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O caso no processo principal diz respeito a um pedido de reembolso do IVA, apresentado em 23 de dezembro de 2009, na sequência da importação de bens em 14 de setembro de 2009. Por conseguinte, são aplicáveis no caso, *ratione temporis*, a Oitava Diretiva e a 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, a seguir «diretiva IVA»).

Oitava Diretiva

- 4 O artigo 1.º da Oitava Diretiva prevê:

«Para efeitos do disposto na presente diretiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo [...] que, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, não tinha nesse país nem a sede da sua atividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efetuadas as operações [...] e, que, durante esse mesmo período não tenha efetuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país, com exceção:

- a) Das prestações de serviços de transporte; [...]
- b) Das prestações de serviços nos casos em que o imposto é devido unicamente pelo destinatário [...].»

5 O artigo 2.º desta diretiva dispõe:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do [IVA] que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efetuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º [...] da [Sexta] Diretiva [...]»

6 Nos termos do artigo 3.º da referida diretiva:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.º que não tenha efetuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país deve:

- a) Apresentar no serviço competente [...] um requerimento [...]
- b) Justificar, mediante um certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao [IVA] nesse Estado. [...]
- c) Certificar, mediante declaração por escrito, que não efetuou qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º
- d) Comprometer-se a restituir toda e qualquer quantia recebida indevidamente.»

7 O artigo 4.º da mesma diretiva estabelece:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.º que não tenha efetuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país, diferente das prestaç[ões] de serviços referidas nas alíneas a) e b) do artigo 1.º, deve:

- a) Cumprir as obrigações referidas nas alíneas a), b) e d) do artigo 3.º;
- b) Certificar, mediante declaração por escrito, que não efetuou, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país, diferente das prestaç[ões] de serviços referidas nas alíneas a) e b) do artigo 1.º»

8 O artigo 5.º, primeiro parágrafo, da Oitava Diretiva tem a seguinte redação:

«Para efeitos do disposto na presente diretiva, o direito ao reembolso será determinado nos termos do artigo 17.º da [Sexta Diretiva], tal como é aplicado no Estado-Membro que efetua o reembolso.»

9 O artigo 6.º desta diretiva está redigido nos seguintes termos:

«Os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.»

10 O artigo 7.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«O pedido de reembolso previsto nos artigos 3.º e 4.º deve referir-se à aquisição de bens ou de serviços faturados ou a importações efetuadas durante um período não inferior a três meses nem superior a um ano civil. [...]»

Diretiva IVA

- 11 A diretiva IVA revogou e substituiu a partir de 1 de janeiro de 2007 a Sexta Diretiva. Em conformidade com os considerandos 1 e 3 da diretiva IVA, a reformulação da Sexta Diretiva era necessária a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional numa estrutura e redação adaptadas, sem introduzir, em princípio, alterações substanciais.
- 12 O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:
- «Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.
- Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. [...]»
- 13 Nos termos do artigo 70.º desta diretiva:
- «O facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens.»
- 14 O artigo 146.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:
- «Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:
- a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta para fora da Comunidade;
- [...]»
- 15 O artigo 167.º da mesma diretiva, cuja redação é idêntica à do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, dispõe:
- «O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»
- 16 O artigo 168.º da diretiva IVA, cujo conteúdo é, em substância, idêntico ao do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, prevê:
- «Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:
- a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;
- [...]
- e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

- 17 O conteúdo do artigo 169.º da diretiva IVA é, em substância, idêntico ao do artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Diretiva. Esse primeiro artigo dispõe:

«Para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

- a) Operações relacionadas com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º, efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro;
- b) Operações isentas nos termos do [artigo] 146.º [...]

[...]»

- 18 O artigo 170.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Os sujeitos passivos que, na aceção do artigo 1.º da [Oitava Diretiva] [...], não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o seu reembolso, desde que os bens ou serviços sejam utilizados para as operações seguintes:

- a) Operações a que se refere o artigo 169.º;

[...]»

- 19 O artigo 171.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«O reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, é efetuado de acordo com as normas de aplicação previstas na [Oitava Diretiva].

[...]»

Direito romeno

- 20 O artigo 147.º ter da Legea n.º 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 relativa ao Código Tributário), sob a epígrafe «Reembolso do imposto aos sujeitos passivos não registados para efeitos de IVA na Roménia», prevê:

«1) Nas condições previstas na lei:

- a) O sujeito passivo não registado e não obrigado a registar-se para efeitos de IVA na Roménia, residente noutro Estado-Membro, pode requerer o reembolso do imposto pago; [...]

[...]»

- 21 O ponto 49 da Hotărârea Guvernului n.º 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (Decreto do Governo n.º 44/2004, que aprova o Regulamento de Aplicação do Código Tributário) dispõe:

«[...]

- 3) O sujeito passivo [...] é aquele sujeito passivo [...] que não está registado nem é obrigado a estar registado para efeitos de imposto na Roménia [...], não está estabelecido nem tem sede fixa na Roménia, a partir da qual sejam exercidas atividades económicas, e que, durante esse período, não efetuou entregas de bens e prestações de serviços na Roménia [...]
- 4) O reembolso do imposto [...] é concedido ao sujeito passivo referido no n.º 3 se os bens e serviços [...] importados na Roménia, pelos quais o imposto foi pago, forem utilizados pelo sujeito passivo para:
- a) Operações relativas à sua atividade económica pelas quais o sujeito passivo estava autorizado a deduzir o imposto se as mesmas operações tivessem sido efetuadas na Roménia [...];
- [...]
- 5) Para que estejam preenchidos os requisitos do reembolso, cada sujeito passivo referido no n.º 3 deve cumprir as seguintes obrigações:
- [...]
- c) Confirmar, mediante declaração escrita, que, durante o período a que se reporta o pedido de reembolso, não efetuou entregas de bens ou prestações de serviços realizados ou que se considere terem sido realizadas na Roménia [...];
- [...]
- 6) As Administrações Tributárias competentes não podem impor ao sujeito passivo que requer o reembolso [...] outras obrigações além das previstas no n.º 5. Em casos excecionais, as autoridades tributárias competentes podem requerer ao sujeito passivo que preste as informações necessárias para determinar se o pedido de reembolso é justificado.
- [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 22 A SMS group é uma sociedade com sede na Alemanha que comercializa e monta instalações destinadas ao processamento do aço. Em 7 de fevereiro de 2008, a SMS Meer, sociedade entretanto integrada no SMS group, celebrou, na qualidade de vendedora, um contrato designado «n.º 27» com a Zimekon Handels GmbH Autriche (a seguir «adquirente»), que tinha por objeto a execução e a entrega de um sistema de soldadura de tubos para a produção de tubagens e perfis tubulares em aço, com soldadura longitudinal elétrica (a seguir «RSA»). O destinatário do RSA era a sociedade OOO Zimekon Ukraine.
- 23 Nos termos do plano de pagamento previsto pelo contrato n.º 27, a adquirente devia pagar um adiantamento de 2 milhões de euros em março de 2008, para a primeira fase dos trabalhos relativos à produção do RSA, posteriormente, o montante de 800 000 euros até 15 de abril de 2008, 1 milhão de euros adicional até 15 de maio de 2008 e, por último, o montante de 1 milhão de euros até 15 de junho de 2008. A entrega ao destinatário devia concretizar-se entre 1 de junho de 2009 e 30 de setembro de 2009, na condição de os pagamentos previstos nesse contrato terem sido efetuados nos prazos previstos.
- 24 Em 26 de junho de 2008, quando a adquirente apenas tinha pagado o adiantamento de 2 milhões de euros, a SMS Meer celebrou com a Asmas AES, com sede na Turquia, um acordo de subcontratação, que tinha por objeto a entrega de equipamento de que a SMS Meer necessitava para produzir o RSA (a seguir «bens em causa»). Em 5 de novembro de 2008, a pedido da adquirente, a

execução do contrato n.º 27 foi, todavia, suspensa até 1 de setembro de 2009, por dificuldades financeiras por parte da adquirente. A SMS Meer instou a adquirente a efetuar os pagamentos devidos, informando-a de que só retomaria os trabalhos depois de ter recebido os montantes devidos.

- 25 Em 14 de setembro de 2009, a SMS Meer importou da Turquia para a Roménia os bens em causa e pagou o IVA respetivo no montante de 1 487 739 leus romenos (RON) (cerca de 327 500 euros). Após a importação, esses bens em causa foram depositados num armazém na Roménia.
- 26 Não tendo a adquirente efetuado os pagamentos restantes, a execução do contrato n.º 27 não foi retomada. De acordo com a SMS group, os bens em causa não puderam ser utilizados noutros projetos e tinha a intenção de se desfazer deles como sucata.
- 27 Em 23 de dezembro de 2009, a SMS Meer requereu à Administração Fiscal o reembolso do IVA pago ao Estado romeno aquando da importação dos bens em causa. Em resposta a um pedido de informações complementares da Administração Fiscal, a SMS Meer alegou que, em caso de não execução do contrato n.º 27, tencionava exportar esses bens. Contudo, não deu informações precisas quanto ao destino e data em que se teria lugar essa exportação.
- 28 Todavia, a Administração Fiscal indeferiu o pedido de reembolso do IVA, considerando que a SMS Meer não tinha apresentado os documentos justificativos que comprovassem a subsequente circulação dos bens em causa e a identidade do seu beneficiário final. Depois de o serviço de reclamações da Administração Fiscal ter rejeitado o recurso administrativo interposto pela SMS Meer contra esta decisão de indeferimento, a Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia), num primeiro acórdão de 30 de maio de 2012, negou provimento ao recurso apresentado pela SMS Meer para a anulação dessas duas decisões da Administração Fiscal.
- 29 Esse primeiro acórdão foi, no entanto, anulado pela Înalta Curte de Casație și Justiție (Supremo Tribunal de Justiça, Roménia), que remeteu o processo à Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste). Por acórdão de 9 de julho de 2014, esse tribunal negou provimento ao recurso da SMS Meer por ser infundado, tendo a Administração Fiscal, no entender desse órgão jurisdicional, exigido corretamente que a SMS Meer justificasse a subsequente circulação dos bens em causa. Com efeito, a SMS Meer estava obrigada, por força do artigo 147.º ter, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 571/2003, a produzir prova do destino dos bens importados na Roménia, sendo o destino efetivo destes bens relevante para o regime fiscal aplicável.
- 30 A SMS Meer recorreu do acórdão de 9 de julho de 2014, alegando que a celebração do contrato n.º 27 com a adquirente e a sua execução parcial constituem uma operação tributável. Além disso, o contrato n.º 27 foi também executado através do pagamento de um adiantamento de 2 milhões de euros do montante total do preço acordado, da celebração de um subcontrato e da aquisição a um fornecedor na Turquia de uma parte dos componentes necessários para a produção do RSA. A SMS Meer alegou também que estabeleceu, portanto, umnexo direto entre a importação dos bens em causa e as suas operações tributáveis. O reembolso do IVA não pode depender, no entender da SMS Meer, da prova da circulação desses bens após a importação, quando o contrato n.º 27 não foi, efetivamente, concluído no prazo previsto. No momento da importação, as partes ainda tinham a intenção que a transação fosse efetuada.
- 31 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na data da importação, a SMS Meer corria sério risco de rescisão do contrato n.º 27, na medida em que a adquirente não tinha pagado as prestações vencidas nos termos do contrato. Nestas condições, coloca-se a questão de saber se o facto de realizar a importação numa data em que a execução desse contrato estava suspensa implica que a importação dos bens em causa já não tinha conexão com a sua execução.

32 Nestas circunstâncias, a Înalta Curte de Casație și Justiție (Supremo Tribunal de Justiça) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Devem os artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Oitava Diretiva, em conjugação com o artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, alínea a), da Sexta Diretiva, ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de uma administração tributária nacional que considera não existirem elementos objetivos que confirmem a intenção, declarada pelo sujeito passivo, de utilizar os bens importados no contexto da sua atividade económica quando, à data da importação efetiva, o contrato para cuja execução o sujeito passivo adquiriu e importou esses bens estava suspenso, com o sério risco de a entrega ou operação subsequente a que os bens importados se destinavam já não se realizar?
- 2) A prova da subsequente circulação dos bens importados, ou seja, a confirmação de que os bens importados foram, efetivamente, destinados às operações tributáveis do sujeito passivo, e do modo como o foram, constitui um requisito complementar exigido para o reembolso do IVA, distinto dos enunciados nos artigos 3.º e 4.º da Oitava Diretiva e proibido pelo artigo 6.º da mesma [d]iretiva, ou uma informação necessária sobre o requisito essencial para o reembolso que consiste na utilização dos bens importados no âmbito de operações tributáveis, informação que o órgão da administração tributária pode exigir nos termos do artigo 6.º da Oitava Diretiva?
- 3) Podem os artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Oitava Diretiva, em conjugação com o artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, alínea a), da Sexta Diretiva, ser interpretados no sentido de que o direito ao reembolso do IVA pode ser recusado quando não se realize a operação subsequente prevista, em cujo contexto deveriam ser utilizados os bens importados? Em tais condições, assume relevância o destino efetivo dos bens, ou seja, o facto de, em quaisquer circunstâncias, estes terem sido utilizados, o modo como foram utilizados e o facto de terem sido utilizados no Estado-Membro em que o IVA foi pago ou fora desse Estado?»

Quanto às questões prejudiciais

- 33 Com as suas três questões, que importa apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Oitava Diretiva, em conjugação com o artigo 170.º da diretiva IVA, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro recuse a um sujeito passivo não estabelecido no seu território o direito ao reembolso do IVA pago no momento da importação de bens numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que, no momento da importação, a execução do contrato no âmbito do qual o sujeito passivo adquiriu e importou esses bens estava suspensa, a operação para a qual estes deviam ser finalmente utilizados não se realizou e o sujeito passivo não apresentou prova da subsequente circulação.
- 34 Para responder a esta questão, importa, em primeiro lugar, recordar que a Oitava Diretiva visa estabelecer as modalidades de reembolso do IVA pago num Estado-Membro por sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro, tendo, assim, por objetivo harmonizar o direito ao reembolso tal como resulta do artigo 170.º da diretiva IVA (acórdão de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, n.º 34 e jurisprudência aí referida).
- 35 Neste contexto, decorre do artigo 2.º da Oitava Diretiva que cada Estado-Membro reembolsará qualquer sujeito passivo não estabelecido no seu território, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos fixados por esta diretiva, do IVA que tenha incidido, designadamente, sobre a importação de bens nesse primeiro Estado-Membro, desde que esses bens sejam utilizados nas operações referidas no artigo 170.º da diretiva IVA.
- 36 A este respeito, os artigos 3.º e 4.º da Oitava Diretiva referem as formalidades que devem ser cumpridas para obter esse reembolso.

- 37 Ora, como foi exposto corretamente pela Comissão Europeia nas suas observações escritas, a Oitava Diretiva não tem por finalidade determinar as condições de exercício nem o alcance do direito ao reembolso. Com efeito, resulta do artigo 5.º desta diretiva que o direito ao reembolso do IVA é determinado nos termos das disposições aplicáveis da diretiva IVA.
- 38 Neste contexto, há que realçar que o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro ao reembolso do IVA liquidado noutra Estado-Membro, tal como regulado pela Oitava Diretiva, é análogo ao direito, instituído a seu favor pela diretiva IVA, de deduzir o IVA, pago a montante no seu próprio Estado-Membro (acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 41 e jurisprudência aí referida).
- 39 De acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o referido direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, n.º 31 e jurisprudência aí referida).
- 40 Com efeito, o regime das deduções e, portanto, dos reembolsos visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 35 e jurisprudência aí referida).
- 41 No que se refere mais concretamente às condições do direito ao reembolso, resulta do artigo 170.º da diretiva IVA, em conjugação com o seu artigo 169.º, que o sujeito passivo que, na aceção do artigo 1.º da Oitava Diretiva, não está estabelecido no Estado-Membro no qual efetua as importações de bens sobre os quais incide o IVA tem direito a obter o seu reembolso, desde que esses bens sejam utilizados para as operações abrangidas pelo âmbito das atividades previstas no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA, efetuadas fora do Estado-Membro no qual este imposto é devido ou liquidado e que dariam direito à dedução se fossem realizados nesse Estado-Membro, ou para determinadas operações isentas.
- 42 Este direito ao reembolso, nos termos dos artigos 70.º e 167.º da diretiva IVA, constitui-se no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, ou seja, no momento da importação dos bens (v., por analogia, acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 36 e jurisprudência aí referida).
- 43 Quanto, em primeiro lugar, à questão de saber se a SMS Meer pode ser considerada sujeito passivo na aceção do artigo 1.º da Oitava Diretiva, há que recordar que esta disposição prevê, em substância, dois requisitos cumulativos. Por um lado, o sujeito passivo em questão não deve ter, no período previsto no artigo 7.º, n.º 1, desta diretiva, nenhum estabelecimento no Estado-Membro em que pretende invocar esse reembolso. Por um lado, o sujeito passivo não deve ter efetuado, no mesmo período, entregas de bens ou prestações de serviços que se considere terem sido realizadas nesse Estado-Membro, com exceção de determinadas prestações de serviços especificadas (v., neste sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, n.º 42).
- 44 No caso em apreço, é inquestionável que a SMS Meer preenche os requisitos referidos. Em particular, é pacífico que, no momento da importação em causa no processo principal, esta sociedade estava sujeita a IVA na Alemanha, enquanto sociedade que exerce nesse Estado-Membro atividades económicas que consistem na venda e montagem de instalações destinadas ao processamento do aço, e que não está obrigada a registar-se para efeitos de IVA na Roménia.

- 45 No que se refere, em segundo lugar, à questão de saber se a SMS Meer atuou enquanto sujeito passivo no momento da importação dos bens em causa na Roménia, há que salientar que o conceito de «sujeito passivo» é definido, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, em relação ao de «atividade económica» (acórdão de 29 de novembro de 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 24 e jurisprudência aí referida).
- 46 Um particular que adquire bens para as necessidades de uma atividade económica na aceção desta disposição age como sujeito passivo, mesmo que esses bens não sejam imediatamente utilizados para essa atividade económica (v., neste sentido, acórdão de 29 de novembro de 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 25 e jurisprudência aí referida). Com efeito, constitui jurisprudência constante que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA e efetua, para esse fim, despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 24; de 29 de fevereiro de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 17; e de 22 de outubro de 2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 20 e jurisprudência aí referida).
- 47 A questão de saber se o sujeito passivo agiu nessa qualidade é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados do caso em apreço, entre os quais figuram a natureza do bem visado e o período decorrido entre a sua aquisição e a sua utilização para os fins das atividades económicas desse sujeito passivo (acórdão de 22 de março de 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 41 e jurisprudência aí referida).
- 48 Neste contexto, importa recordar que, no âmbito de um reenvio prejudicial, o juiz nacional é o único competente para apreciar os factos em causa no processo principal e para interpretar a legislação nacional. No entanto, o Tribunal de Justiça, chamado a dar respostas úteis ao juiz nacional, tem competência para fornecer indicações baseadas nos autos do processo principal e nas observações escritas e orais que lhe foram apresentadas, suscetíveis de permitir ao órgão jurisdicional de reenvio decidir (acórdão de 11 de maio de 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, n.º 37 e jurisprudência aí referida).
- 49 No caso em apreço, ficou demonstrado que a SMS Meer, após ter recebido um adiantamento de 2 milhões de euros, celebrou, em 26 de junho de 2008, um acordo de subcontratação, que tem por objeto os bens em causa, os quais foram adquiridos como equipamento necessário à execução do RSA, e, portanto, para a execução do contrato n.º 27. Parece resultar destas constatações que esta sociedade importou os bens em causa com a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica.
- 50 A este respeito, o simples facto de o contrato n.º 27 estar suspenso na data em que os bens em causa foram importados é irrelevante, designadamente, porque deve presumir-se que a SMS Meer infringiria as suas obrigações contratuais relativamente ao seu subcontratado se tivesse recusado a entrega dos bens em causa pelo simples facto da suspensão do contrato n.º 27. Aliás, só após terem sido importados esses bens é que a execução do contrato não foi finalmente reiniciada, e por razões independentes da vontade da SMS Meer, concretamente, as dificuldades financeiras com que se confrontava a adquirente.
- 51 Portanto, a SMS Meer atuou, no momento da importação dos bens em causa, enquanto sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA.
- 52 Relativamente, em terceiro lugar, à utilização dos bens para as operações previstas no artigo 170.º da diretiva IVA, é inquestionável que o destinatário do RSA, para a realização do qual a SMS Meer adquiriu esses bens, se encontrava na Ucrânia. Por conseguinte, a importação dos referidos bens teve lugar para ser efetuada, finalmente, uma exportação, na aceção do artigo 146.º da diretiva IVA, operação para a qual remete o artigo 170.º desta diretiva.

- 53 Nestas condições, deve considerar-se que a SMS Meer adquiriu, no momento da importação dos bens em causa na Roménia, o direito ao reembolso do IVA liquidado.
- 54 A existência deste direito não é posta em causa pelo facto de a operação no âmbito da qual os bens em causa deviam ser utilizados não se ter afinal realizado e de a SMS Meer não poder oferecer a prova exigida pela Administração Fiscal, da circulação subsequente dos referidos bens.
- 55 Com efeito, decorre de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que, na inexistência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas na diretiva IVA, o direito a dedução, uma vez constituído, permanece adquirido (v., por analogia, acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 46 e jurisprudência aí referida).
- 56 Concretamente, quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens que deram origem reembolso no âmbito da operação considerada, por razões alheias à sua vontade, o direito ao reembolso mantém-se, pois, nesse caso, não há nenhum risco de fraude ou de abuso que possa justificar a recusa do reembolso (v., por analogia, acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 47 e jurisprudência aí referida). Essas condições aplicam-se *a fortiori* a um sujeito passivo como a SMS Meer, porque, de acordo com as suas declarações, não tinha outra utilização para os bens em causa.
- 57 Daqui se deduz que, no caso em apreço, na medida em que as autoridades tributárias nacionais não possuem elementos objetivos que provem que o direito ao reembolso surgiu de forma abusiva ou fraudulenta, o que incumbe, finalmente, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, os factos subsequentes à importação são irrelevantes. Em especial, exigir à SMS Meer que apresente a prova de que os bens em causa foram finalmente exportados para fora da Roménia equivale, na realidade, a acrescentar um requisito substantivo ao exercício do direito ao reembolso, não previsto pelo sistema do IVA.
- 58 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que a Oitava Diretiva, em conjugação com o artigo 170.º da diretiva IVA, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro recuse a um sujeito passivo não estabelecido no seu território o direito ao reembolso do IVA pago no momento da importação de bens numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que, no momento da importação, a execução do contrato no âmbito do qual o sujeito passivo adquiriu e importou esses bens estava suspensa, a operação para a qual estes deviam ser utilizados finalmente não se realizou e o sujeito passivo não apresentou prova da subsequente circulação desses bens.

Quanto às despesas

- 59 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 (Décima Secção) declara:

A Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, em conjugação com o artigo 170.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro recuse a um sujeito passivo que não está estabelecido no seu território o direito ao reembolso do imposto sobre o valor

acrescentado pago no momento da importação de bens numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que, no momento da importação, a execução do contrato no âmbito do qual o sujeito passivo adquiriu e importou esses bens estava suspensa, a operação para a qual estes deviam ser utilizados finalmente não se realizou e o sujeito passivo não apresentou prova da subsequente circulação desses bens.

Assinaturas