



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

27 de junho de 2018*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Direito à dedução do imposto pago a montante — Condições materiais do direito a dedução — Entrega efetiva dos bens»

Nos processos apensos C-459/17 e C-460/17,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), por decisões de 21 de julho de 2017, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 31 de julho de 2017, nos processos

SGI (C-459/17),

Valériane SNC (C-460/17)

contra

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. G. Fernlund (relator), presidente de secção, J.-C. Bonichot e E. Regan, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da SGI e da Valériane, por L. Boré, avocat,
- em representação do Governo francês, por D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

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

Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 17.º 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), conforme alterada pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (a seguir «Sexta Diretiva»).
- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, respetivamente, a SGI (C-459/17) e a Valériane SNC (C-460/17) ao ministre de l'Action et des Comptes publics (ministro da Ação e das Contas Públicas, França), a respeito do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a operações de aquisição de bens de equipamento.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 2.º da Sexta Diretiva prevê:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
2. As importações de bens.»

- 4 Nos termos do artigo 3.º desta diretiva:

«1. Na aceção da presente diretiva, entende-se por:

- “território de um Estado-Membro”: o território do país, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, nos n.ºs 2 e 3,
- “Comunidade” e “território da Comunidade”: o território dos Estados-Membros, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, nos n.ºs 2 e 3,

[...]

2. Para efeitos de aplicação da presente diretiva, o “território do país” corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo 227.º

3. Ficam excluídos do território do país os seguintes territórios nacionais:

[...]

– República Francesa:

departamentos ultramarinos;

[...]»

5 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da referida diretiva, «[p]or “entrega de um bem” entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

6 O artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, desta mesma diretiva enuncia:

«1. Consideram-se como:

a) “Facto gerador do imposto”, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]

[...]»

7 O artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

Direito francês

8 O artigo 199.º, undecies B, ponto I, do code général des impôts (Código Geral dos Impostos), na sua redação aplicável aos litígios no processo principal (a seguir «CGI»), prevê:

«Os contribuintes residentes em França no sentido do artigo 4.º B podem beneficiar de uma redução do imposto sobre os rendimentos em virtude de investimentos produtivos novos que realizem nos departamentos ultramarinos, em Saint-Pierre-et-Miquelon, em Mayotte, na Nova Caledónia, na Polinésia francesa, nas Ilhas Wallis e Futuna e nas Terras austrais e antárticas francesas, no quadro de uma empresa que exerça uma atividade agrícola ou uma atividade industrial, comercial ou artesanal abrangida pelo artigo 34.º

[...]

O disposto no primeiro parágrafo aplica-se aos investimentos realizados por uma sociedade sujeita ao regime fiscal previsto no artigo 8.º ou por um grupo mencionado nos artigos 239.º-C ou 239.º-C, C, cujas partes sociais sejam detidas [...] por contribuintes residentes em França no sentido do artigo 4.º B. Neste caso, a redução do imposto é realizada pelos associados ou membros, numa proporção correspondente à sua participação no capital da sociedade ou grupo.

[...]

A redução do imposto previsto no presente ponto I aplica-se aos investimentos produtivos colocados à disposição de uma empresa no quadro de um contrato de locação [...]

9 Segundo o artigo 271.º do CGI:

«I. 1. O imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os elementos do preço de uma operação sujeita a imposto é dedutível do imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essa operação.

[...]

II. 1. Na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, e desde que essas operações confirmem direito a dedução, o imposto que os devedores podem deduzir é, consoante o caso:

a) O que figura nas faturas emitidas em conformidade com o disposto no artigo 289.º e caso o imposto possa legalmente figurar nas referidas faturas;

[...]»

10 O artigo 272.º, n.º 2, do CGI enuncia:

«O imposto sobre o valor acrescentado faturado nas condições definidas no n.º 4 do artigo 283.º não pode ser objeto de nenhuma dedução por parte de quem recebeu a fatura.»

11 O artigo 283.º, n.º 4, do CGI dispõe:

«Quando a fatura ou o documento não corresponda à entrega de uma mercadoria ou à execução de uma prestação de serviços, ou constate um preço que não pode ser efetivamente pago pelo adquirente, o imposto é devido pela pessoa que emitiu a fatura ou o documento.»

12 Segundo o tribunal de reenvio, resulta dos artigos 271.º, 272.º, n.º 2, e 283.º, n.º 4, do CGI que o contribuinte não pode deduzir do IVA de que é devedor o IVA mencionado na fatura emitida em seu nome por uma pessoa que não lhe forneça qualquer mercadoria ou prestação de serviços.

Litígio nos processos principais e questão prejudicial

13 A SGI e a Valériane, sociedades de direito francês com sede na Reunião (França), têm como atividade a realização de investimentos elegíveis para a redução do imposto prevista no artigo 199.º undecies B do CGI. No âmbito do disposto naquele artigo, aquelas sociedades procedem à aquisição de bens de equipamento destinados a ser alugados a operadores estabelecidos na Reunião.

14 Na sequência de verificações de compatibilidade, a administration fiscale (Administração Fiscal, França) pôs em causa o direito da SGI e da Valériane a deduzir o IVA incluído em várias faturas de aquisição de bens de equipamento, pelo facto de, entre outros motivos, essas faturas não corresponderem a

nenhuma entrega efetiva. A Administração Fiscal emitiu, por consequência, avisos de liquidação de IVA a cargo da SGI, relativos ao quarto trimestre de 2004 e aos dois primeiros trimestres do ano de 2005, e para a Valériane, relativos ao terceiro trimestre de 2004.

- 15 A SGI e a Valériane contestaram esses avisos de liquidação no tribunal administratif de la Réunion (Tribunal Administrativo da Reunião, França), que negou provimento aos seus recursos por duas Sentenças de 28 de fevereiro de 2013, confirmadas pela cour administrative d'appel de Bordeaux (Tribunal Administrativo de Recurso de Bordéus, França).
- 16 Relativamente à SGI, a cour administrative d'appel de Bordeaux (Tribunal Administrativo de Recurso de Bordéus), após referir que esta sociedade invocou a sua boa-fé, salientou que a mesma não contestava nem o facto de que numerosas operações não deram lugar a uma entrega efetiva, nem o facto de as entregas terem sido tardias, nem ainda o facto de algumas operações terem sido anuladas, pelo que a referida sociedade se absteria de controlar a realidade dessas operações económicas relativas a montantes elevados, concluindo que se devia considerar que a Administração Fiscal tinha feito prova de que a SGI, na sua qualidade de «profissional do desagravamento fiscal ultramarino», não podia ignorar o caráter fictício das operações em causa ou a sobrefaturação de algumas delas.
- 17 Relativamente à Valériane, o mesmo tribunal considerou que as investigações feitas pela Administração Fiscal tinham permitido pôr em evidência, por um lado, a falta da entrega e de instalação do material em causa e, por outro, a existência de um certo número de incumprimentos por parte daquela sociedade, como o não pagamento do saldo da fatura, a não cobrança do depósito de garantia e das rendas previstas no contrato de aluguer celebrado com o locatário do material e a falta de verificação da existência real do material sendo que o contrato de locação fora assinado ainda antes da emissão da faturação e da receção do material.
- 18 Considerando que a cour administrative d'appel de Bordeaux (Tribunal Administrativo de Recurso de Bordéus) incorrera em erro de direito, a SGI e a Valériane interpuseram recurso de cassação para o Conselho de Estado (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) com base na Sexta Diretiva, conforme interpretada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 19 Em apoio do seu recurso, a SGI sustenta que, na falta de qualquer indício sério de envolvimento das operações económicas controvertidas numa fraude, não lhe incumbia proceder a um controlo sobre a realidade dessas operações. A Valériane, por seu turno, alega que a cour administrative d'appel de Bordeaux (Tribunal Administrativo de Recurso de Bordéus) não procurou saber se a Administração fez prova de que ela sabia ou devia saber do envolvimento da operação em causa numa fraude ao IVA.
- 20 Segundo o tribunal de reenvio, é verdade que, nos seus Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), e de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), o Tribunal de Justiça declarou que, se, por causa de fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente da fatura ou a montante da operação invocada como base do direito a dedução, se considerar que essa operação não foi efetivamente realizada, o direito a dedução do IVA não pode ser recusado ao destinatário da fatura, exceto se se provar, perante elementos objetivos e sem exigir ao destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem, que o mesmo destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que aquela operação estava implicada numa fraude ao IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.
- 21 Contudo, o tribunal de reenvio observa que estes dois acórdãos foram proferidos em circunstâncias diferentes das dos casos vertentes, nas quais a Administração Fiscal se baseava em irregularidades cometidas pelo emitente da fatura ou por um dos seus fornecedores, e em resposta a pedidos de decisão prejudicial relativos, nomeadamente, às consequências a retirar, para o exercício do direito a dedução pelo destinatário de uma fatura, da falta de retificação, pela Administração Fiscal, num aviso de tributação retificativo endereçado ao emitente da fatura, do IVA declarado por este último.

- 22 Pelo contrário, nos litígios nos processos principais, o direito a dedução foi recusado porque os bens em questão não foram efetivamente fornecidos às sociedades em causa nos processos principais. O tribunal de reenvio interroga-se sobre se, nessa situação, para recusar a um sujeito passivo o direito de dedução do IVA, basta provar que os bens ou prestações de serviços não lhe foram efetivamente fornecidos, ou se é igualmente necessário provar que esse sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação em causa estava envolvida numa fraude ao IVA.
- 23 Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:
- «Devem as disposições do artigo 17.º da [Sexta Diretiva], que foram, no essencial, retomadas no artigo 168.º 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)], ser interpretadas no sentido de que, para recusar a um sujeito passivo o direito de deduzir, do [IVA] de que é devedor em razão das suas próprias operações, o imposto incluído nas faturas correspondentes a bens ou a prestações de serviços que a Administração [Fiscal] constatou não lhe terem sido efetivamente fornecidos, há que, em todo o caso, verificar se está demonstrado que o sujeito passivo sabia ou tinha obrigação de saber que essa operação estava implicada numa fraude ao [IVA], independentemente de essa fraude ter sido cometida por iniciativa do emitente da fatura, do seu destinatário ou de um terceiro?»
- 24 Por Decisão do presidente do Tribunal de Justiça de 23 de agosto de 2017, os processos C-459/17 e C-460/17 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade

- 25 Importa salientar que os factos em causa nos processos principais ocorreram num departamento ultramarino francês situado fora do âmbito de aplicação da Sexta Diretiva, nos termos do seu artigo 3.º, n.º 3.
- 26 A este respeito, importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou admissíveis pedidos de decisão prejudicial em casos em que, apesar de os factos do processo principal não estarem diretamente abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito da União, as disposições deste direito passaram a ser aplicáveis por força da legislação nacional, a qual é conforme, nas soluções dadas a situações não abrangidas pelo direito da União, às soluções acolhidas pelo direito da União (v., neste sentido, Acórdão de 22 de março de 2018, Jacob e Lassus, C-327/16 e C-421/16, EU:C:2018:210, n.º 33 e jurisprudência aí referida).
- 27 Com efeito, em tais casos, existe um interesse certo da União em que, para evitar divergências de interpretação futuras, as disposições ou os conceitos procedentes do direito da União sejam interpretados de forma uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devam aplicar (Acórdão de 22 de março de 2018, Jacob e Lassus, C-327/16 e C-421/16, EU:C:2018:210, n.º 34).
- 28 Nos casos em apreço, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que o artigo 17.º da Sexta Diretiva foi tornado aplicável pelo direito francês de modo direto e incondicional igualmente ao departamento ultramarino francês em causa nos processos principais. Por conseguinte, existe um interesse certo da União a que seja dada uma resposta à questão submetida.
- 29 Deste modo, a questão prejudicial é admissível.

Quanto ao mérito

- 30 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, para recusar ao sujeito passivo destinatário de uma fatura o direito de deuzir o IVA mencionado nessa fatura, basta que a Administração demonstre que as operações a que essa fatura corresponde não foram efetivamente efetuadas, ou se é necessário que essa Administração demonstre igualmente a inexistência de boa-fé por parte do sujeito passivo.
- 31 Importa indicar, em primeiro lugar, a título liminar, que a Diretiva 2006/112, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, revogou a Sexta Diretiva, sem lhe fazer alterações de fundo. Tendo as disposições pertinentes da Sexta Diretiva um alcance substancialmente igual às da Diretiva 2006/112, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta última diretiva é igualmente aplicável à Sexta Diretiva.
- 32 Em segundo lugar, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, nos casos em apreço, não é contestado que a SGI e a Valériane, bem como os fornecedores dos bens em causa, têm a qualidade de sujeitos passivos, no sentido da Sexta Diretiva.
- 33 Em terceiro lugar, a questão submetida baseia-se na premissa de que os bens em causa nos processos principais, sobre os quais incide o IVA a montante, não foram efetivamente fornecidos.
- 34 O artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Diretiva prevê que o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. E é isso que acontece, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, dessa diretiva, quando a entrega do bem ou a prestação de serviços é efetuada.
- 35 Daqui decorre que, no sistema do IVA, o direito a dedução está ligado à realização efetiva da entrega de bens ou da prestação de serviços em causa (v., por analogia, Despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 4 de julho de 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, não publicado, EU:C:2013:456, n.º 19 e jurisprudência aí referida).
- 36 Pelo contrário, quando a realização efetiva da entrega de bens ou da prestação de serviços não existe, nenhum direito de dedução se pode constituir.
- 37 Nesta perspetiva, o Tribunal de Justiça já esclareceu que o exercício do direito a dedução não se estende a um imposto que é devido exclusivamente por ser mencionado na fatura (Despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 4 de julho de 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, não publicado, EU:C:2013:456, n.º 20 e jurisprudência aí referida).
- 38 A boa-fé do sujeito passivo que pede a dedução do IVA é irrelevante para a questão de saber se a entrega foi efetuada, no sentido do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva. Com efeito, em consonância com a finalidade desta diretiva, que visa estabelecer um sistema comum de IVA baseado, designadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis, o conceito de «entrega de um bem», no sentido do artigo 5.º, n.º 2, da mesma diretiva, tem caráter objetivo e deve ser interpretado independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, não sendo a Administração Fiscal obrigada a proceder a investigações para determinar a intenção do sujeito passivo ou a levar em conta a intenção de um operador diferente desse sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas (v., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, n.ºs 19, 21 e jurisprudência aí referida).
- 39 Neste contexto, deve recordar-se que é a quem solicita a dedução do IVA que cabe demonstrar que satisfaz as condições para dela beneficiar (Acórdão de 26 de setembro de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 24).

- 40 Daqui decorre que a existência de um direito a dedução de IVA está subordinada à condição de que as operações correspondentes tenham sido efetivamente realizadas.
- 41 Aliás, nem os princípios da segurança jurídica e da igualdade de tratamento invocados pela SGI e pela Valériane nem a jurisprudência resultante dos Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54), e de 31 de janeiro de 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), permitem chegar a uma conclusão diferente.
- 42 Antes de mais, no que se refere ao princípio da segurança jurídica, este exige que as normas jurídicas sejam claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, para que os interessados se possam orientar nas situações e nas relações jurídicas abrangidas pela ordem jurídica da União (Acórdão de 31 de janeiro de 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 51).
- 43 Ora, no que respeita às normas fiscais em causa nos processos principais, não existe qualquer indício que permita presumir que as recorrentes nos processos principais não estivessem em condições de se orientarem utilmente sobre a aplicação das mesmas.
- 44 Em seguida, quanto ao princípio da neutralidade fiscal, que é a tradução do princípio geral da igualdade de tratamento, o mesmo exige que os operadores económicos que efetuam as mesmas operações não sejam tratados de maneira diferente em matéria de IVA, a menos que tal diferença de tratamento seja objetivamente justificada (v., neste sentido, Acórdão de 31 de janeiro de 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 55). Ora, um sujeito passivo a quem é recusado o direito a dedução devido à inexistência de operação tributável não está numa situação comparável à de um sujeito passivo a quem o direito a dedução tenha sido reconhecido devido à existência de uma operação tributável efetivamente realizada.
- 45 Por último, importa precisar que os Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54), e de 31 de janeiro de 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), foram proferidos em circunstâncias factuais substancialmente diferentes das dos processos principais. Com efeito, num contexto em que não tinha sido demonstrado que as entregas de bens em que se baseava o direito a dedução dos sujeitos passivos em questão não tinham efetivamente existido, esses dois acórdãos diziam respeito à questão de saber, por um lado, se a Administração Fiscal podia concluir pela inexistência de entregas tributáveis pela simples razão de os fornecedores não terem apresentado nenhum documento sobre a realização das entregas em causa e, por outro, se os sujeitos passivos destinatários dessas faturas podiam basear-se na inexistência de retificações por parte da Administração Fiscal respeitantes aos emitentes das faturas controvertidas para sustentarem que as operações em causa foram efetivamente realizadas.
- 46 Ora, nos processos principais, como exposto no n.º 33 do presente acórdão, a questão submetida é baseada na premissa de que os bens sobre os quais incide o IVA a montante não foram efetivamente fornecidos.
- 47 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 17.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, para recusar ao sujeito passivo destinatário de uma fatura o direito de deduzir o IVA mencionado nessa fatura, é suficiente que a Administração demonstre que as operações a que essa fatura diz respeito não foram efetivamente realizadas.

Quanto às despesas

- 48 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 17.º 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, conforme alterada pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, deve ser interpretado no sentido de que, para recusar ao sujeito passivo destinatário de uma fatura o direito de deduzir o IVA mencionado nessa fatura, é suficiente que a Administração demonstre que as operações a que essa fatura diz respeito não foram efetivamente realizadas.

Assinaturas