

Downloaded via the EU tax law app / web

62010CJ0414

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

29 de março de 2012 (*)

«IVA — Sexta Diretiva — Artigo 17.o, n.o 2, alínea b) — Tributação de um produto importado de um país terceiro — Regulamentação nacional — Direito a dedução do IVA na importação — Requisito — Pagamento efetivo do IVA pelo devedor»

No processo C-414/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.o TFUE, apresentado pelo Conseil d'État (França), por decisão de 30 de julho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 19 de agosto de 2010, no processo

Véleclair SA

contra

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e J.-J. Kasel (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. ?ere?, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 12 de outubro de 2011,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação da Véleclair SA, por É. Arcil, avocat,

—

em representação do Governo francês, por N. Rouam e G. de Bergues, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo alemão, por C. Blaschke e T. Henze, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels, na qualidade de agente,

—

em representação do Governo português, por S. Jaulino, L. Inez Fernandes e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

—

em representação da Comissão Europeia, por D. Recchia, C. Soulay e F. Dintilhac, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 17 de novembro de 2011,

profere o presente

Acórdão

1

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), 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 L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Véleclair SA ao ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État (Ministro do Orçamento, das Contas Públicas e da Reforma Estatal), a propósito de uma regulamentação nacional que faz depender o exercício do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») na importação do pagamento efetivo do referido imposto pelo devedor.

Quadro jurídico

Sexta Diretiva

3

O artigo 10.o, n.o 1, da Sexta Diretiva dispõe:

«Para efeitos do disposto na presente diretiva:

a)

Por facto gerador do imposto entende-se 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.»

4

O artigo 10.o, n.os 2 e 3, da Sexta Diretiva estabelece:

«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.

[...]

Em derrogação das disposições anteriores, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torna exigível:

—

quer, o mais tardar, no momento da emissão da fatura ou do documento que a substitua;

—

quer, o mais tardar, no momento do recebimento do preço;

—

quer, nos casos em que a fatura ou o documento que a substitua não é emitido ou é emitido tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

3. O facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efetuada a importação do bem. Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.o 3 do artigo 7.o, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixem de estar sujeitos a esse regime.

Todavia, quando os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade desses direitos comunitários.

Nos casos em que os bens importados não se encontrem sujeitos a nenhum destes direitos comunitários, os Estados-Membros aplicarão as disposições em vigor para os direitos aduaneiros no que diz respeito ao facto gerador e à exigibilidade do imposto.»

5

O artigo 17.o, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva tem a seguinte redação:

«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 são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

b)

O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados para o território do país;

[...]»

6

O artigo 18.o, n.os 1, alínea b), e 2, da Sexta Diretiva prevê:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

[...]

b)

Relativamente à dedução prevista no n.o 2, alínea b), do artigo 17.o, possuir um documento comprovativo da importação em que seja indicado como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do imposto devido;

[...]

2. O sujeito passivo efetuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito a dedução surge e é exercido por força do n.o 1.

[...]»

7

O artigo 21.o, n.o 2, da Sexta Diretiva estabelece:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

[...]

2.

Na importação: pela(s) pessoa(s) designada(s) ou reconhecida(s) pelo Estado-Membro de importação.»

Regulamentação nacional

8

O artigo 271.o, ponto II, n.o 1, do code général des impôts (código tributário francês, a seguir «CGI») estabelece:

«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:

[...]

b)

O que é cobrado na importação.

[...]»

9

O artigo 291.o, ponto I, n.o 2, alínea a), do CGI prevê:

«Entende-se por 'importação de um bem':

a)

a entrada em França de um bem, originário ou proveniente de um Estado ou de um território que não pertence à Comunidade Europeia e que não foi posto em livre prática [...]»

10

O artigo 293.o A, n.o 1, do CGI dispõe:

«Na importação, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que o bem foi considerado importado, na aceção do ponto I, n.o 2, do artigo 291.o

[...]

O imposto deve ser pago pela pessoa designada como destinatária real dos bens na declaração de importação.

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11

Durante os anos de 1992 a 1995, a Véleclair importou bicicletas que declarou como sendo provenientes do Vietname. A Administração Aduaneira francesa, em contrapartida, considerou que as mesmas eram, na realidade, originárias da China e, portanto, levantou um auto de notícia por falsas declarações quanto à origem. Consequentemente, foram aplicados à Véleclair direitos aduaneiros e direitos antidumping num montante de cerca de 4 milhões de euros, montante, por sua vez, sujeito a IVA num montante de 735 437 euros.

12

A Véleclair não pagou o referido IVA e a Administração Aduaneira informou a Administração Fiscal deste facto, que passou assim a deter um crédito contra essa sociedade. Por despacho de 12 de fevereiro de 1999, o juge commissaire (juiz do processo de recuperação de empresas) declarou que esse crédito tinha prescrito pelo facto de não ter sido declarado a título definitivo nos doze meses a contar da data do aviso de instauração do processo judicial da recuperação de empresa da sociedade Véleclair. Esta decisão foi confirmada em última instância pela Cour de cassation em 8 de julho de 2003.

13

A Véleclair apresentou um pedido de reembolso, no montante de 723503,37 euros, que corresponde ao crédito do IVA dedutível de que considerava ser titular, em 31 de dezembro de

1997, em razão do agravamento do IVA na importação sobre os direitos eludidos.

14

Este pedido foi indeferido pela Administração Fiscal, devido ao facto de, segundo as disposições do CGI, a dedutibilidade do IVA na importação depender do seu pagamento efetivo prévio. A posição defendida pela Administração Fiscal foi confirmada em primeira instância pelo tribunal administratif d'Orléans. Dado que foi igualmente negado provimento ao recurso interposto desta decisão na cour administrative d'appel de Nantes, a Véleclair interpôs recurso de cassação para o Conseil d'État.

15

Neste órgão jurisdicional, a Véleclair sustentou que o exercício do seu direito a dedução não podia estar subordinado ao pagamento efetivo prévio do imposto de que era devedora, pelo facto de as disposições do artigo 271.o, ponto II, n.o 1, alínea b), do CGI, que prevê que o direito a dedução do IVA depende da sua cobrança efetiva pela Administração Fiscal, e não da sua mera exigibilidade, serem incompatíveis com o disposto no artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva.

16

Foi nestas condições que o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O n.o 2, alínea b), do artigo 17.o da Sexta Diretiva permite a um Estado-Membro condicionar o direito [a] dedução do [IVA] na importação, tendo em conta designadamente os riscos de fraude, ao pagamento efetivo desse imposto pelo [devedor], quando o devedor do [IVA] na importação e o titular do direito [a] dedução correspondente são, como em França, a mesma pessoa?»

Quanto à questão prejudicial

17

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que permite a um Estado-Membro fazer depender o direito a dedução do IVA na importação do pagamento efetivo prévio do referido imposto pelo devedor, quando este for também o titular do direito a dedução.

18

Para responder a esta questão, importa recordar, em primeiro lugar, que, segundo os próprios termos do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva, o sujeito passivo está autorizado a deduzir o IVA «devido ou pago» em relação a bens importados no interior do país.

19

Consequentemente, a própria redação da disposição, que retoma a expressão utilizada no artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Sexta Diretiva, nos termos do qual os sujeitos passivos têm o direito de deduzir o IVA «devido ou pago» em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos, prevê claramente que o direito a dedução do imposto de que beneficia o sujeito passivo diz respeito não só ao IVA que ele pagou mas também ao IVA devido, ou seja, àquele que ainda deve ser pago.

20

Tal como observou a advogada-geral nos n.os 56 a 58 das suas conclusões, o termo «devido» refere-se, com efeito, a um crédito fiscal exigível e pressupõe, conseqüentemente, que o sujeito passivo tenha a obrigação de pagar o montante do IVA que ele pretende deduzir enquanto imposto pago a montante.

21

Há que acrescentar, por um lado, que se o legislador da União tivesse querido fazer depender o direito a dedução do IVA na importação do pagamento efetivo prévio do IVA referido, poderia tê-lo feito de forma explícita, eliminando, por exemplo, o termo «devido» no referido artigo 17.o

22

Por outro lado, resulta de uma leitura conjugada do artigo 17.o, n.o 1, da Sexta Diretiva e do artigo 10.o, n.o 3, desta diretiva que a constituição do direito a dedução do IVA é independente do facto de o pagamento da contrapartida devida pelo bem ou bens importados se ter verificado.

23

Daqui decorre que, em aplicação do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva, o direito a dedução do IVA na importação não pode, em princípio, depender do pagamento efetivo prévio deste IVA.

24

Em segundo lugar, há que constatar que esta interpretação do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva é corroborada por outras disposições da Sexta Diretiva.

25

Com efeito, por um lado, o artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Sexta Diretiva, que, como resulta do n.o 19 do presente acórdão, também usa os termos «devido ou pago», deve ser entendido no sentido de que a questão de saber se o IVA devido sobre as vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito a dedução do sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colet., p. I-483, n.o 54).

26

Por outro lado, como a advogada-geral observou no n.o 37 das suas conclusões, o artigo 18.o da Sexta Diretiva, intitulado «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», limita-se a prever, no seu n.o 1, alínea a), que, para poder exercer o seu direito a dedução do IVA na importação, o sujeito passivo tem apenas a obrigação de possuir um documento comprovativo da importação, em que ele seja indicado como destinatário ou importador e que «mencione ou permita calcular» o montante do imposto devido. Daqui decorre que mesmo o exercício do referido direito a dedução não depende do pagamento efetivo prévio do IVA na importação.

27

Em terceiro lugar, há que precisar que a interpretação que precede é conforme aos objetivos da Sexta Diretiva, uma vez que permite garantir que o direito a dedução, que, em princípio, não pode

ser limitado, continue a ser parte integrante do mecanismo do IVA e possa continuar a ser exercido imediatamente para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.o 47).

28

Além disso, a referida interpretação é a mais adequada para assegurar o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal.

29

A este propósito, há que recordar que o regime das deduções visa liberar completamente o empresário do ónus 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, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdão Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.o 48 e jurisprudência referida).

30

Ora, pelas razões mais amplamente desenvolvidas pela advogada-geral nos n.os 39 a 42 das suas conclusões, subordinar o direito a dedução do IVA na importação ao pagamento efetivo prévio do referido IVA teria como consequência submeter o sujeito passivo, durante um certo tempo, a um encargo económico que não lhe incumbe e que o regime das deduções tem precisamente por fim evitar.

31

Esta interpretação não é posta em causa pelo argumento segundo o qual, na falta do pagamento efetivo prévio do IVA na importação, existiria um risco de fraude ou de abuso em relação ao IVA.

32

Com efeito, em primeiro lugar, como resulta de jurisprudência assente, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Sexta Diretiva. Incumbe àquele que pede a dedução do IVA demonstrar que os requisitos para dela beneficiar estão preenchidos, e a Administração Fiscal, se verificar que o direito a dedução foi exercido de modo fraudulento, pode pedir, com efeitos retroativos, o reembolso das quantias deduzidas. Compete, além disso, ao juiz nacional recusar o benefício do direito a dedução, se for provado, vistos os elementos objetivos dos autos, que esse direito é invocado de modo fraudulento (v., nomeadamente, acórdão Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.os 54 e 55 e jurisprudência referida).

33

Em seguida, não se pode validamente sustentar que uma importação constitui uma operação para a qual existe um risco de fraude ou de abuso acrescido. Com efeito, a importação de um bem constitui um ato físico que é certificado e verificável pela Administração competente, devido à presença do referido bem na alfândega.

34

Por fim, a circunstância de que o devedor do IVA na importação é igualmente o titular do direito a

dedução do referido IVA também não parece aumentar o risco de fraude ou de abuso em relação ao IVA. Pelo contrário, como a Comissão Europeia alegou, a circunstância de uma só e mesma pessoa ser, ao mesmo tempo, devedora do IVA e titular do direito a dedução aproxima esta situação daquela que se apresenta no âmbito do regime da autoliquidação do IVA previsto pela Sexta Diretiva. Ora, como o legislador da União reiterou no quadragésimo segundo considerando da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), este regime permite, nomeadamente, lutar contra a fraude e a evasão fiscal que se verificaram em certo tipo de operações.

35

Tendo em conta o conjunto destas considerações, há que responder à questão prejudicial que o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não permite a um Estado-Membro fazer depender o direito a dedução do IVA na importação do pagamento efetivo prévio do referido imposto pelo devedor, quando este for também o titular do direito a dedução.

Quanto às despesas

36

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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 17.o, n.o 2, alínea b), 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, deve ser interpretado no sentido de que não permite a um Estado-Membro fazer depender o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado na importação do pagamento efetivo prévio do referido imposto pelo devedor, quando este for também o titular do direito a dedução.

Assinaturas

(*) Língua do processo: francês.