Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

15 de abril de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 273.º — Sobreavaliação, na declaração fiscal, do montante de IVA a reembolsar — Erro de apreciação do sujeito passivo quanto à natureza tributável da operação — Retificação da declaração fiscal na sequência de uma inspeção — Sanção de montante equivalente a 20 % do montante da sobreavaliação do montante de IVA a reembolsar — Princípio da proporcionalidade»

No processo C-935/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocław, Polónia), por Decisão de 3 de outubro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de dezembro de 2019, no processo

Grupa Warzywna sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: N. Piçarra, presidente de secção, S. Rodin e K. Jürimäe (relatora), juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Grupa Warzywna sp. z o.o., por M. Pacyna e K. Kocowski, adwokaci, assistidos por S. Ząbczyk, doradca podatkowy,

– em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

* Língua do processo: polaco.

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e M. Siekierzyńska, na qualidade de agentes,

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 do artigo 4.º, n.º 3, TUE, do artigo 325.º TFUE, dos artigos 2.º, 250.º e 273.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, a seguir «Diretiva IVA»), e do princípio da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Grupa Warzywna sp. z o.o. ao Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço de Administração Fiscal de Wrocław, Polónia) a respeito da aplicação a esta sociedade de uma sanção na sequência de um controlo fiscal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao [Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)] as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

4 O artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva estabelece:

«1. Os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) Entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação;

[…]

2. Para efeitos da alínea a) do n.º 1, entende-se por "edifício" qualquer construção incorporada no solo.

[…]

Os Estados-Membros podem aplicar outros critérios para além do critério da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respetivamente, cinco e dois anos.»

5 O artigo 135.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

j) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º;

[…]»

6 Nos termos do artigo 137.º da mesma diretiva:

«1. Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações:

[…]

b) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º;

[…]

2. Os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1.

[…]»

7 O artigo 250.º da Diretiva IVA dispõe:

«1. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.

2. Os Estados-Membros autorizam e podem exigir que a declaração de IVA referida no n.º 1 seja, nas condições que determinarem, apresentada por via eletrónica.»

8 Nos termos do artigo 273.º desta diretiva:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Direito polaco

9 O artigo 43.º, n.º 1, ponto 10, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2017, posição 1221), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Estão isentas de imposto: […] as entregas de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, a não ser que:

a) A entrega ocorra no âmbito da primeira ocupação ou antes dela,

b) Entre a primeira ocupação e a entrega do edifício, da construção ou de partes dos mesmos tenha decorrido um período inferior a 2 anos […].»

10 O artigo 43.º, n.º 10, da Lei do IVA prevê:

«O sujeito passivo pode renunciar à isenção fiscal referida no ponto 10 do n.º 1 e optar pela tributação da entrega de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, desde que o transmitente e o adquirente dos edifícios, das construções ou de partes dos mesmos:

1) Estejam registados como sujeitos passivos do IVA em atividade;

2) Apresentem, antes da data da transmissão desses bens, ao chefe do serviço de finanças competente para o adquirente, uma declaração comum em que optam por tributar a entrega do edifício, da construção ou de partes dos mesmos.»

11 Nos termos do artigo 112.º-B, n.ºs 1 e 2, desta lei:

«1. Caso se apure que o sujeito passivo:

1) Indicou, na declaração de imposto entregue:
   a) Uma quantia de imposto a pagar inferior ao imposto devido,
   b) Um diferencial de imposto a reembolsar, ou imposto pago a montante a reembolsar, em quantia superior ao imposto devido;
   c) Um diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes, em quantia superior ao imposto devido;
   d) Um diferencial de imposto a reembolsar, imposto pago a montante a reembolsar ou um diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes, em vez de indicar o montante do imposto a pagar à administração tributária;

2) Não apresentou uma declaração de imposto, nem liquidou a dívida tributária:

– O chefe do serviço de finanças ou dos serviços tributários e aduaneiros determina o montante correto e preciso das quantias supramencionadas e fixa uma dívida tributária adicional num montante correspondente a 30 % da subavaliação da dívida tributária ou da sobreavaliação do

diferencial de imposto a reembolsar, do imposto pago a montante a reembolsar ou do diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes.

2. Se, após a conclusão duma inspeção tributária, de uma inspeção aduaneira ou durante uma inspeção aduaneira, nos casos a que se refere:

1) O n.º 1, ponto 1, o sujeito passivo tiver entregue uma declaração de correção em que sejam levadas em conta as irregularidades detetadas e tiver pago o montante do imposto devido ou restituído o reembolso indevido;

2) O n.º 1, ponto 2, o sujeito passivo tiver entregue uma declaração de imposto e tiver liquidado a dívida tributária:

– o montante da dívida tributária adicional é de 20% da subavaliação da dívida tributária ou da sobreavaliação do diferencial de imposto a reembolsar, do imposto pago a montante a reembolsar ou do diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 A Grupa Warzywna adquiriu um bem imóvel que foi habitado durante mais de dois anos. Na declaração que consta da escritura pública relativa à sua aquisição, o preço deste bem indicava um montante bruto, que incluía, portanto, o IVA. Além disso, o vendedor do referido bem emitiu uma fatura que mencionava o montante do IVA referente à operação em causa. A Grupa Warzywna liquidou este montante e considerou que constituía um montante de IVA pago a montante, logo, dedutível. Em seguida, a Grupa Warzywna apresentou no Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (Chefe do Serviço de Finanças de Trzebnica, Polónia) uma declaração de IVA na qual mencionou um excedente de IVA do qual solicitou o reembolso.

13 Na sequência de uma inspeção, o Serviço de Finanças de Trzebnica constatou que, por força do artigo 43.º, n.º 10, da Lei do IVA, a entrega do bem imóvel em causa estava, em princípio, integralmente isenta de IVA e que as partes na operação não tinham apresentado declaração de renúncia a essa isenção. Por conseguinte, a Grupa Warzywna não tinha o direito de deduzir o IVA a montante respeitante à entrega deste bem.

14 Posteriormente, a Grupa Warzywna procedeu a uma retificação da sua declaração fiscal tendo em conta as irregularidades constatadas pela Autoridade Tributária. Assim, esta sociedade indicou, nessa declaração, um excedente de IVA sensivelmente inferior ao que tinha inicialmente declarado.

15 Apesar desta retificação, o Chefe do Serviço de Finanças de Trzebnica adotou uma decisão em que fixou um excedente de IVA correspondente ao montante resultante da declaração retificada e aplicou à Grupa Warzywna uma sanção correspondente ao valor da sobreavaliação do reembolso de IVA indevidamente reclamado. Esta decisão foi confirmada, no tocante à sanção aplicada, pela Autoridade Tributária de segunda instância para a qual a Grupa Warzywna reclamou.

16 A Grupa Warzywna interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio da decisão da Autoridade Tributária de segunda instância. Aquele órgão jurisdicional considera necessário determinar se a aplicação dessa sanção, numa situação em que o erro cometido por esta

sociedade não implicou nenhuma perda de receitas fiscais, está em conformidade com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA e é justificada à luz dos objetivos que consistem em garantir a cobrança exata do imposto e em evitar a fraude fiscal.

17 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a aplicação de uma sanção tinha por objetivo incentivar os sujeitos passivos a preencher as suas declarações fiscais com exatidão e rigor. Ora, a sanção em causa no processo principal tem, pelo contrário, um caráter repressivo e não preventivo. Com efeito, o artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA não permite ter em conta a circunstância de a liquidação errada do IVA decorrer de um erro de apreciação cometido pelas duas partes na operação quanto à natureza tributável da entrega. Segundo este órgão jurisdicional, esta sanção constitui uma medida inadequada à realização do objetivo de luta contra as infrações fiscais e, em qualquer caso, vai além do que é necessário para alcançar este objetivo uma vez que não é suscetível de cumprir a função preventiva necessária contra os potenciais infratores e não tem em conta a natureza e a gravidade da infração nem o facto de a Fazenda Pública não ter sofrido nenhuma perda de receitas fiscais e de não existir nenhum indício de fraude fiscal.

18 Nestas circunstâncias, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocław, Polónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Uma obrigação fiscal como a prevista no artigo 112.º -B, n.º 2, da Lei do IVA está em conformidade com o disposto na Diretiva [IVA] (em particular os seus artigos 2.º, 250.º, 273.º), com o artigo 4.º, n.º 3, [TUE], com o artigo 325.º [TFUE] e com o princípio da proporcionalidade?»

Quanto à questão prejudicial

19 A título preliminar, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a compatibilidade das disposições nacionais em causa no processo principal com o artigo 4.º, n.º 3, TUE, o artigo 325.º TFUE, os artigos 2.º, 250.º e 273.º da Diretiva IVA, bem como com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA.

20 Há que recordar a este respeito que, embora não incumba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, no âmbito do processo prejudicial, sobre a compatibilidade de disposições do direito nacional com as regras de direito da União, este declarou reiteradamente que tem competência para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação decorrentes desse direito que lhe permitam apreciar essa conformidade para proferir decisão no processo que lhe incumbe decidir. (v., neste sentido, Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 28 e jurisprudência referida).

21 Consequentemente, incumbe ao Tribunal de Justiça, no presente processo, limitar o seu exame às disposições do direito da União, delas fornecendo uma interpretação que seja útil ao órgão jurisdicional de reenvio, ao qual cabe apreciar a conformidade das disposições legislativas nacionais com o direito da União para proferir decisão no litígio nele pendente (v., neste sentido, Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 29 e jurisprudência referida).

22 Ora, decorre da decisão de reenvio que as dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio não incidem especificamente sobre o princípio da cooperação leal, consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, nem sobre o combate à fraude com o objetivo de proteger os interesses financeiros da União Europeia, a que se refere o artigo 325.º TFUE. Do mesmo modo, a interpretação dos artigos 2.º e 250.º da Diretiva IVA não parece, tendo em conta os elementos que figuram nesta decisão, necessária para dar uma resposta útil à questão submetida, uma vez que estes artigos dizem respeito, respetivamente, às operações sujeitas ao IVA e às declarações de IVA.

23 Em contrapartida, no que se refere ao artigo 273.º da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio indica que a aplicação automática, exigida pela lei nacional, da sanção em causa em todos os casos de subavaliação do IVA ou de sobreavaliação do montante do IVA a reembolsar é uma medida inadequada à realização do objetivo de luta contra as infrações fiscais visado neste artigo e vai além do que é necessário para esse fim. Nestas condições, importa considerar que a questão submetida tem por objeto a interpretação do artigo 273.º da Diretiva IVA, bem como dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA.

24 Assim, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 273.º da Diretiva IVA, bem como os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que impõe a um sujeito passivo que qualificou erradamente uma operação isenta de IVA de operação sujeita a esse imposto uma sanção equivalente a 20 % do montante da sobreavaliação do montante do IVA a reembolsar indevidamente reclamado, sem ter em conta a natureza e a gravidade da irregularidade de que padece a declaração fiscal, a inexistência de indício de fraude e o facto de a Fazenda Pública não ter sofrido nenhuma perda de receitas.

25 Por força do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm a faculdade de adotar medidas para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. Em especial, na falta de disposições do direito da União sobre este ponto, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que considerem adequadas em caso de inobservância das condições previstas na legislação da União para o exercício do direito a dedução do IVA (Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 38 e jurisprudência referida).

26 Não obstante, os Estados-Membros são obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade (Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59 e jurisprudência referida).

27 Assim, tais sanções não devem ir além do que é necessário para alcançar os objetivos de assegurar a cobrança exata do imposto e de evitar a fraude. Para avaliar se uma sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do seu montante (Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 60).

28 Embora incumba ao órgão jurisdicional nacional apreciar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para alcançar os objetivos indicados no número anterior do presente acórdão, há que indicar a esse órgão jurisdicional certos elementos do processo principal suscetíveis de lhe permitir determinar se a sanção aplicada é conforme com o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 61).

29 A este respeito, importa salientar que o artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA prevê uma sanção que corresponde a 30 % do montante da sobreavaliação do montante do IVA a reembolsar, que é reduzida para 20 % do primeiro destes montantes, quando, na sequência de uma inspeção tributária, o sujeito passivo tenha efetuado uma retificação da sua declaração tendo em conta as irregularidades constatadas nesta inspeção, e tenha liquidado o montante do imposto exigível ou tenha restituído o montante indevidamente reembolsado.

30 Resulta da decisão de reenvio que esta sanção tem em vista melhorar a cobrança do IVA, punindo os erros cometidos na liquidação deste imposto, que consistem em subavaliar o montante do imposto exigível ou a sobreavaliar o montante do IVA pago em excesso a reembolsar ou a transitar para o período seguinte. Visa, assim, incentivar os sujeitos passivos a preencher as suas declarações fiscais com exatidão e rigor e, em caso de irregularidade, a proceder à sua regularização, para que seja realizado o objetivo que consiste, em conformidade com o artigo 273.º da Diretiva IVA, em garantir a cobrança exata do IVA.

31 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma sanção suscetível de incitar os sujeitos passivos a regularizar o mais cedo possível as situações em que o montante pago é inferior ao devido e, por conseguinte, a alcançar o objetivo de assegurar a sua cobrança correta, cujo montante é fixado, por defeito, em 50 % do montante do IVA que o sujeito passivo deve pagar à Administração Tributária, mas que pode ser reduzida no caso de se verificarem circunstâncias que permitem, em princípio, garantir que a sanção não vai além do que é necessário para alcançar os objetivos de assegurar, em conformidade com o artigo 273.º da Diretiva IVA, a cobrança exata do imposto (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.ºs 62 a 64).

32 No entanto, quanto às modalidades de determinação do montante da sanção em causa no processo principal, importa salientar que, no caso de esse montante ser fixado em 20 % do montante da sobreavaliação do excedente de IVA, o referido montante não pode, sem prejuízo do caso de a irregularidade resultar de erros menores, ser reduzido em função das circunstâncias concretas do caso em apreço.

33 A este respeito, decorre das explicações fornecidas ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio que a irregularidade em causa no processo principal resulta de um erro de apreciação cometido pelas partes na operação quanto à natureza tributável desta, tendo estas partes considerado que a entrega do edifício em questão estava sujeita a IVA, embora não tivessem apresentado a declaração correspondente exigida pela legislação nacional por que optaram para efeitos da tributação desta entrega. Resulta, além disso, das constatações do órgão jurisdicional de reenvio, que a sanção prevista é aplicável indistintamente a uma situação como a que está em causa no processo principal — na qual a sobreavaliação do montante do excedente de IVA resulta de um erro de apreciação cometido pelas partes na operação quanto à natureza tributável desta última, que se caracteriza pela inexistência de indícios de fraude e que, além disso, segundo este órgão jurisdicional, não deu lugar a nenhuma perda de receitas fiscais —, e a uma situação na qual não se verificam tais circunstâncias especiais que, na opinião desse órgão jurisdicional, merecem ser tidas em consideração.

34 Assim, estas modalidades de determinação não permitiram às autoridades tributárias adaptar o montante da sanção em função das circunstâncias concretas do caso em apreço.

35 Daqui resulta que as modalidades de determinação da referida sanção, aplicada de forma automática, não permitem às autoridades tributárias individualizar a sanção aplicada, a fim de se assegurarem de que esta última não vai além do que é necessário para alcançar os objetivos que consistem em garantir a cobrança exata do IVA e em evitar a fraude.

36 Nestas condições, não é necessário examinar a legislação em causa no processo principal a respeito do princípio da neutralidade do IVA.

37 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 273.º da Diretiva IVA e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que impõe a um sujeito passivo que qualificou erradamente uma operação isenta de IVA de operação sujeita a este imposto uma sanção equivalente a 20 % do montante da sobreavaliação do montante do IVA a reembolsar indevidamente reclamado, na medida em que esta sanção é aplicável indistintamente a uma situação na qual a irregularidade resulta de um erro de apreciação cometido pelas partes na operação quanto à natureza tributável desta última, que se caracteriza pela inexistência de indícios de fraude e de perda de receitas para a Fazenda Pública, e a uma situação na qual não se verificam tais circunstâncias especiais.

Quanto às despesas

38 Revestindo o processo, quanto às partes no processo 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 (Nona Secção) declara:

O artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que impõe a um sujeito passivo que qualificou erradamente uma operação isenta de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) de operação sujeita a este imposto uma sanção equivalente a 20 % do montante da sobreavaliação do montante do IVA a reembolsar indevidamente reclamado, na medida em que esta sanção é aplicável indistintamente a uma situação na qual a irregularidade resulta de um erro de apreciação cometido pelas partes na operação quanto à natureza tributável desta última, que se caracteriza pela inexistência de indícios de fraude e de perda de receitas para a Fazenda Pública, e a uma situação na qual não se verificam tais circunstâncias especiais.

Assinaturas