Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

8 de dezembro de 2016*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 56.º — Lugar da prestação de serviços — Conceito de 'outros direitos similares' — Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa»

No processo C-453/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça, Alemanha), por decisão de 22 de julho de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de agosto de 2015, no processo penal contra

A,

B,

sendo intervenientes:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader e E. Jarašiūnas (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 13 de julho de 2016,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de A, por M. Wulf e M. Langrock, Rechtsanwälte,

— em representação de B, por A. Norouzi e o. Sahan, Rechtsanwälte,

— em representação do Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, por P. Frank, pelo próprio e por S. Heine, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

* * Língua do processo: alemão.

— em representação do Governo helénico, por E. Tsaousi e A. Dimitrakopoulou, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 56.º, n.º 1, alínea a), 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um processo penal instaurado contra A e B por cumplicidade em fraude fiscal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 43.º da diretiva IVA, que figura na secção 1, intitulada «Regra geral», do capítulo 3 que contém as regras relativas ao lugar das prestações de serviços, dispõe:

«O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

4 O artigo 56.º, n.º 1, desta diretiva, que faz parte da subsecção 5, intitulada «Prestações de serviços diversas», da secção 2 do mesmo capítulo 3, que contém disposições específicas, prevê:

«O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

a) Cessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares;

[...]»

5 O artigo 3.º da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade e que altera a Diretiva 96/61/CE do Conselho (JO 2003, L 275, p. 32), contém, nomeadamente, a seguinte definição:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

a) 'Licença de emissão', a licença de emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período, que só é válido para efeitos do cumprimento da presente diretiva e que é transferível em conformidade com as suas disposições;

[...]»

6 O artigo 19.º da Diretiva 2003/87 dispõe:

«1. Os Estados-Membros devem tomar disposições para a criação e manutenção de um registo de dados a fim de assegurar uma contabilidade precisa da concessão, detenção, transferência e anulação de licenças de emissão. Os Estados-Membros podem gerir os seus registos de dados num sistema consolidado, conjuntamente com outro ou outros Estados-Membros.

2. Qualquer pessoa pode ser titular de licenças de emissão. O registo de dados deve ser acessível ao público e ter contas separadas onde sejam registadas as licenças de emissão atribuídas ou cedidas a cada pessoa ou por ela transferidas para outrem.

[...]»

Direito alemão

7 Nos termos do § 3a da Umsatzsteuergesetz (Lei do IVA, a seguir «UStG»), com a epígrafe «Lugar das outras prestações», na sua versão aplicável ao litígio no processo principal:

«1. As outras prestações são efetuadas no lugar onde o empresário exerce a sua atividade, sem prejuízo dos §§ 3b e 3f. Quando essa prestação é efetuada a partir de um estabelecimento estável, considera-se ser este o lugar da prestação.

[...]

3. Se o destinatário de uma das outras prestações referidas no n.º 4 for uma empresa, considera-se, por derrogação ao n.º 1, que a prestação é efetuada no lugar onde o destinatário exerce a sua atividade. No entanto, se a prestação for efetuada para o estabelecimento estável de uma empresa, é o lugar desse estabelecimento estável que é determinante. Quando o destinatário de uma das outras prestações referidas no n.º 4 não seja uma empresa e tenha o seu domicílio ou sede no território de um país terceiro, considera-se que a prestação foi realizada no lugar onde tem o seu domicílio ou sede.

4. Na aceção do n.º 3, entende-se por 'outras prestações':

1) a concessão, a transferência e a utilização de patentes, direitos de autor, direitos associados às marcas e outros direitos similares;

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A e B, que trabalham para uma sociedade de consultoria fiscal, foram condenados pelo Landgericht Hamburg (Tribunal Regional de Hamburgo, Alemanha) a penas de multa por cumplicidade em fraude fiscal no quadro de um processo relativo a um esquema de fraude ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA), organizado por outro arguido, G, entre o mês de abril de 2009 e o mês de março de 2010, e que visava subtrair ao referido imposto transferências de licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

9 Neste esquema de fraude estavam implicadas várias sociedades. Uma sociedade E, estabelecida na Alemanha e controlada de facto por G, comprou no estrangeiro licenças de emissão de gases com efeito de estufa isentas de IVA e revendeu-as a uma sociedade I estabelecida no Luxemburgo, dirigida igualmente por G. Esta última emitiu, a título de faturas, notas de crédito a favor da sociedade E mencionando o IVA aplicável na Alemanha e revendeu as licenças a uma sociedade C, estabelecida na Alemanha, mencionando igualmente as notas de crédito relativas a esta transação o IVA aplicável na Alemanha.

10 Nas suas declarações provisórias de IVA relativas ao segundo, terceiro e quarto trimestres do ano de 2009, a sociedade E declarou o produto da venda das licenças à sociedade I procedendo, com base em faturas falsas de alegados fornecedores nacionais, a uma dedução do IVA pago a montante. Relativamente aos meses de janeiro e março de 2010, a mesma sociedade não apresentou declaração provisória. Omitiu, assim, o pagamento de uma quantia total de 11 484 179,12 euros. A sociedade I declarou, por seu turno, para os períodos de abril a julho de 2009, de setembro de 2009 a janeiro de 2010 e de março de 2010, as prestações fornecidas à sociedade C como operações sujeitas a IVA e deduziu indevidamente o IVA que constava das notas de crédito emitidas a favor da sociedade E como imposto pago a montante, subtraindo-se assim ao pagamento da soma de 10 667 491,10 euros.

11 A e B exerceram, a partir do fim do mês de maio de 2009, uma atividade de consultoria fiscal para a sociedade I e foram encarregados por G de elaborar um breve parecer sobre a situação desta sociedade em matéria de IVA. Neste parecer, observaram que a sociedade I só podia mencionar o IVA aplicável na Alemanha e deduzi-lo como taxa paga a montante caso dispusesse de um estabelecimento na Alemanha e aí exercesse as atividades correspondentes e que as faturas emitidas antes da criação de um estabelecimento na Alemanha deviam ser corrigidas.

12 Com base num contrato pós-datado de arrendamento de escritórios na Alemanha, com efeitos a partir de 1 de abril de 2009, A e B, que não tinham conhecimento do papel desempenhado pela sociedade I no esquema de fraude fiscal, emitiram, em nome desta, declarações provisórias de IVA corrigidas para os meses de abril e maio de 2009, que enviaram em 12 de agosto de 2009 à Administração Fiscal alemã. Fizeram constar dessas declarações o IVA mencionado nas notas de crédito emitidas a favor da sociedade E enquanto imposto pago a montante, no valor de 147 519,80 euros para o mês de abril de 2009 e no valor de 1 146 788,70 euros para o mês de maio de 2009, embora considerassem «altamente provável» que a sociedade I não dispusesse de um estabelecimento na Alemanha.

13 Chamado a decidir os recursos de «Revision» interpostos contra a decisão do Landgericht Hamburg (Tribunal Regional de Hamburgo) por A e B, bem como pelo Ministério Público, o órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça, Alemanha) refere que a questão de saber se os arguidos são culpados, na qualidade de cúmplices, do crime de fraude fiscal ao abrigo do direito penal alemão depende de saber se os mesmos apresentaram intencionalmente declarações provisórias de IVA inexatas à Administração Fiscal, nas quais os impostos pagos a montante nos termos das notas de crédito sobre as prestações da sociedade E foram indevidamente deduzidos. Uma vez que A e B não tinham conhecimento do envolvimento das sociedades E e I no esquema de fraude em matéria de IVA organizado por G, só seria assim, prossegue o órgão jurisdicional de reenvio, se nenhuma dedução de imposto pago a montante pudesse ser feita com base nas notas de crédito emitidas a favor da sociedade E, por estas últimas não poderem mencionar o IVA. Tal só sucederia,

precisa o mesmo órgão jurisdicional, no que se refere às faturas dirigidas à sociedade I, que tinha a sua sede no Luxemburgo, se o lugar da prestação que consiste na transferência das licenças de emissão não se situasse na Alemanha. A menção do IVA pela sociedade E em relação à sociedade I só seria contudo ilegal se, por aplicação do artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, o lugar da prestação não se situasse junto do prestador de serviços, a sociedade E, mas do destinatário, a sociedade I, de modo que a prestação não fosse tributável na Alemanha.

14 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que esta última condição pressupõe que, em 2009, o lugar da prestação para a transferência das licenças de emissão de gases com efeito de estufa fosse, de acordo com o §3a, n.º 4, da UStG, na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal, que transpõe, para o direito alemão, o artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, o lugar onde o destinatário tinha a sede da sua atividade económica ou dispunha de um estabelecimento estável, o que implica saber se o comércio de tais licenças constitui um «outro direito similar», na aceção dessas disposições.

15 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a interpretação do conceito de «outros direitos similares», na aceção do artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, não é de tal modo evidente que não deixe lugar a nenhuma dúvida razoável. Tende, no entanto, a considerar que as referidas licenças são «similares» na aceção desta disposição, visto que o termo «similar» significa «do qual determinadas características correspondem» ou «que é comparável», na medida em que os direitos citados nesta disposição se caracterizam pelo facto de o legislador conceder ao titular um direito absoluto que lhe dá competência exclusiva para o utilizar e explorar, excluindo do mesmo outras pessoas. As licenças de emissão seriam assim comparáveis aos direitos de propriedade intelectual.

16 Nestas condições, o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da [diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que a licença a que se reporta o artigo 3.º, alínea a), da [Diretiva 2003/87], e que confere o direito de emitir uma tonelada de equivalente dióxido de carbono durante um determinado período, constitui um 'direito similar', na aceção da referida disposição?»

Quanto à questão prejudicial

17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os «outros direitos similares» previstos nesta disposição abrangem as licenças de emissão de gases com efeito de estufa definidas no artigo 3.º, alínea a), da Diretiva 2003/87.

18 A este respeito, importa salientar, a título preliminar, que o artigo 43.º da diretiva IVA contém uma regra geral para determinar o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, ao passo que os artigos 44.º e seguintes desta diretiva preveem uma série de conexões específicas. Conforme resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça relativa às disposições, substancialmente idênticas, do artigo 9.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), não existe qualquer primado do artigo 43.º da diretiva IVA sobre os artigos 44.º e seguintes da mesma. Importa, em cada situação concreta, saber se esta última corresponde a um dos casos mencionados nos artigos 44.º e seguintes desta diretiva. Se o não corresponder, a referida situação cai no âmbito do artigo 43.º da mesma diretiva (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, n.ºs 20 e 21, e de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, n.ºs 24 e 25).

19 Daqui resulta que o artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA não deve ser considerado uma exceção a uma regra geral que deve ser objeto de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, n.º 34, e de 7 de setembro de 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, n.º 17).

20 À luz destas considerações, importa apurar se a transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa corresponde a um destes casos previstos no artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, a saber, «cessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares».

21 Impõe-se concluir que essa correspondência não resulta com evidência da redação do artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, porque os direitos ali expressamente mencionados dizem respeito ao domínio da propriedade intelectual, enquanto as licenças definidas no artigo 3.º, alínea a), da Diretiva 2003/87, que constituem uma autorização do Estado ou das autoridades públicas para emitir gases com efeito de estufa durante um determinado período, não estão abrangidas por esse domínio.

22 No entanto, há que salientar, em primeiro lugar, conforme observou o advogado-geral no n.º 62 das suas conclusões, que as licenças de emissão de gases com efeito de estufa apresentam semelhanças com todos ou alguns destes direitos. Assim, em particular, estas licenças e estes direitos são incorpóreos, conferem exclusividade ao seu titular, e podem ser transferidas para terceiros através de uma cessão ou concessão, consoante o caso, permitindo a esse terceiro utilizá-las para os fins de uma atividade económica. Além disso, tal como alguns destes direitos estão sujeitos a registo, a posse e a transferência das referidas licenças são objeto, nos termos do artigo 19.º da Diretiva 2003/87, de inscrição num registo.

23 Em segundo lugar, é igualmente à luz da finalidade do artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA que deve ser apreciada a correspondência entre os casos previstos nesta disposição e as licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

24 A este respeito, importa recordar que o objetivo das disposições da diretiva IVA que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços é de evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (v., neste sentido, acórdãos de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, n.º 24, e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 41).

25 O Tribunal de Justiça já salientou, a propósito do artigo 9.º da Sexta Diretiva 77/388, que a lógica subjacente às disposições relativas ao lugar da prestação de serviços pretende que a tributação se efetue, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos (acórdão de 3 de setembro de 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, n.º 39).

26 A inclusão das licenças de emissão de gases com efeito de estufa nos «outros direitos similares» previstos no artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA responde a este objetivo e a esta lógica.

27 Com efeito, por um lado, sendo a transferência de licenças objeto de inscrição obrigatória no registo previsto no artigo 19.º da Diretiva 2003/87, a identidade do adquirente, o lugar onde este tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para efeitos do qual foi efetuada a transferência ou ainda o lugar onde tem domicílio ou residência habitual e, consequentemente, também o país de destino da transferência podem ser determinados facilmente e com um elevado nível de certeza.

28 Por outro lado, uma vez que as licenças transferidas devem, em princípio, ser utilizadas no lugar onde o adquirente exerce a sua atividade económica, a conexão fiscal a esse lugar por parte da prestação de serviços que consiste numa transferência de licenças permite submeter esta prestação ao regime do IVA do Estado-Membro em cujo território as referidas licenças são utilizadas.

29 Aliás, há que observar, como salientou o advogado-geral no n.º 84 das suas conclusões, que esta solução foi adotada numa grande maioria dos Estados-Membros, por um lado, antes da transposição da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a diretiva IVA no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11), que, a partir de 1 de janeiro de 2010, aprovou, para as prestações de serviços fornecidas a sujeitos passivos, a regra geral segundo a qual o lugar da prestação é o lugar onde o destinatário se encontra estabelecido e, por outro, antes da transposição da Diretiva 2010/23/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, que altera a diretiva IVA no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude (JO 2010, L 72, p. 1), a qual inseriu na diretiva IVA o artigo 199.º-A que dispõe que os Estados-Membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o sujeito passivo ao qual tenha sido efetuada uma transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na aceção do artigo 3.º da Diretiva 2003/87.

30 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os «outros direitos similares» previstos nesta disposição abrangem as licenças de emissão de gases com efeito de estufa definidas no artigo 3.º, alínea a), da Diretiva 2003/87.

Quanto às despesas

31 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 (Segunda Secção) declara:

O artigo 56.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que os «outros direitos similares» previstos nesta disposição abrangem as licenças de emissão de gases com efeito de estufa definidas no artigo 3.º, alínea a), da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade e que altera a Diretiva 96/61/CE do Conselho.

Assinaturas