

IVA Incidência Objectiva

Acórdão C-846/19

Escola de Direito da Universidade Do Minho

Miguel Correia | Autoridade Tributária e Aduaneira

Maio 2022

Temas da exposição

- ▶ **Incidência objectiva**
 - ▶ **Prestação de serviços a título oneroso**
 - ▶ **Actividade económica**
- ▶ **Isenção do artigo 132/1 g) da Directiva**
- ▶ **Princípio da protecção da confiança legítima**

Acórdão C-846/19 (de
15.4.2021)

*EQ v Administration de
l'Enregistrement, des
Domaines et de la TVA*

Prestações de serviços realizadas por um advogado no quadro de mandatos de protecção de maiores legalmente incapazes que lhe foram confiados por lei pela autoridade judiciária competente

Acórdão C-846/19

Factos do caso

1. EQ, advogado, presta serviços de representação de maiores incapazes
2. A Administração Tributária Luxemburguesa emitiu uma liquidação em 19.1.2018, relativa aos anos de 2014 e 2015, considerando aquelas actividades prestações de serviços tributadas
3. O direito luxemburguês consagra regimes de protecção de maiores incapazes que padeçam de alteração das faculdades mentais (doença, incapacidade ou debilidade devido à idade) Estes permitem aconselhar, supervisionar ou mesmo representar essas pessoas em actos da vida civil e conferem poderes de gestão e de representação
4. Nesses processos a remuneração é fixada caso a caso, atendendo à situação financeira do incapaz. Em caso de indigência do incapaz a remuneração incumbe ao Estado:

Remuneração: quantia mensal fixa, a título da gestão corrente dos negócios, eventualmente, acrescida de um montante a título de prestações suplementares, calculado, em princípio, numa base horária, não correspondendo assim, necessariamente, a remuneração atribuída, em todos os casos, ao valor real da prestação fornecida

Acórdão C-846/19

Posição de EQ

As actividades desenvolvidas em prol de incapazes:

1. não constituíam uma actividade económica;
2. em qualquer caso, estariam isentas de IVA art. 132/1 g);
3. a Administração Tributária Luxemburguesa tinha admitido, desde 2004 até 2013, que aquelas actividades não estavam sujeitas a IVA, pelo que passar a sujeitá-las para 2014 e 2015 constitui uma violação do princípio da confiança legítima

Posição da Administração Tributária Luxemburguesa

- As prestações constituem uma actividade económica, dado que EQ as realiza no âmbito da actividade profissional de advogado e daí obtém um rendimento considerável
- A disposição nacional que transpõe o artigo 132/1 g) não é aplicável, por não poder ser invocada por uma pessoa que exerce a profissão de advogado e não preenche a condição de ser um organismo de carácter social

Acórdão C-846/19

Embora a Directiva IVA atribua um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas actividades de natureza económica são abrangidas pelo imposto

Prestações de serviços a título oneroso, nos termos do artigo 2/1 c) da Directiva?

Acórdão C-846/19

Prestação de serviços a título oneroso

Artigo 2

1. *Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:*

(...)

c) *As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;*

Operação a título oneroso requer - existência de um nexo directo entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo

Relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contrapartida efectiva do serviço fornecido ao adquirente

Acórdão C-846/19

Prestação de serviços a título oneroso

Existência de um nexo directo se:

- Relação triangular entre o prestador, o incapaz beneficiário dos serviços e a autoridade judiciária que incumbiu esse prestador?
- Em caso de indigência do incapaz a remuneração do prestador fica a cargo do Estado?

Artigo 25

Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

(...)

c) A execução de um serviço em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.

Acórdão C-846/19

Prestação de serviços a título oneroso

Em caso de indigência do incapaz a remuneração do prestador fica a cargo do Estado?

Em face do artigo 73 da Directiva, não é requisito para uma operação ser considerada a título oneroso que a contrapartida tenha de ser obtida directamente do adquirente ou destinatário dos serviços, podendo ser obtida de um terceiro

Artigo 73

Nas entregas de bens e às prestações de serviços (...) o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações

Acórdão C-846/19

Prestação de serviços a título oneroso

Determinação da remuneração

1. O pagamento da remuneração sob a forma de um montante fixo não é suscetível de afetar o nexu direto
2. O facto de o preço pago por uma operação económica ser superior ou inferior ao preço de custo, e, portanto, superior ou inferior ao preço normal de mercado, é irrelevante para estabelecer se a operação foi efectuada a título oneroso
3. A fixação da remuneração à medida que o prestador desenvolve as suas actividades e submete as contas correspondentes, não impede que se considere que o montante foi determinado antecipadamente e de acordo com critérios bem determinados, em conformidade com jurisprudência anterior, “desde que as modalidades dessa fixação sejam previsíveis e de modo a assegurar que esse prestador receberá, em princípio, um pagamento por essas prestações”

Acórdão C-846/19

Conceito de actividade económica

Artigo 9

1. Entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade.

Entende-se por «**actividade económica**» qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

Conceito de «actividade económica» é muito lato e tem carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente do seu propósito ou resultados. Deste modo, uma actividade é, em geral, qualificada de económica quando tem (i) carácter permanente e (ii) é realizada mediante remuneração recebida pelo seu autor

Acórdão C-846/19

Conceito de actividade económica

É necessário analisar todas as condições em que a prestação é realizada, incluindo se o nível da compensação foi determinado segundo critérios que garantam que era suficiente para cobrir os custos operacionais, ou, mais genericamente, o montante das receitas e outros factores, como o número de clientes.

A actividade de EQ é continuada e exercida em troca de uma remuneração.

Contudo, os serviços não eram em todas as circunstâncias remunerados de forma a cobrir os custos operacionais incorridos.

Consideração da actividade no seu conjunto: “a circunstância de que cada prestação de serviços, considerada individualmente, não ser remunerada a um nível correspondente aos custos incorridos não é suficiente para demonstrar que a actividade como um todo não é remunerada na base de critérios que assegurem a cobertura dos custos operacionais do prestador”.

Acórdão C-846/19

Conceito de actividade económica

Acórdãos C-520/14 e C-246/08 - não se verifica uma actividade económica com fundamento, entre outros, em as contribuições pagas pelos beneficiários dos serviços em causa apenas se destinavam a cobrir uma pequena parte da totalidade dos custos operacionais incorridos pelos prestadores

C-246/08 *Comissão v Finlândia*

Serviços de apoio judiciário prestados por gabinetes públicos em procedimentos legais, em troca de uma contribuição parcial do beneficiário, que representava apenas uma pequena parte dos custos operacionais brutos dos gabinetes, não constituía uma actividade económica

C-520/14 *Gemeente Borsele v Staatssecretaris van Financiën*

Serviços de transporte escolar de crianças elegíveis, realizados por um município, onde apenas cerca de 1/3 dos pais pagavam contribuições, as quais não podiam exceder o custo do transporte e, representavam globalmente 3% do total dos custos de transporte incorridos não constitui uma actividade económica³

Acórdão C-846/19

Conceito de actividade económica

Nada sugere que o nível de rendimento auferido por EQ seja insuficiente face aos respectivos custos operacionais, em todo o caso, os resultados da actividade não são, em si, decisivos para a análise, que deve ter em conta todas as circunstâncias em que a actividade é desenvolvida

O Tribunal acaba por remeter a questão para verificação pelo tribunal de reenvio, declarando apenas que não parece que a actividade de EQ não seja de natureza económica

Conceito de actividade económica

Duplo teste: operação a título oneroso e representa uma actividade económica

Operação a título oneroso

- **Nexo directo entre a prestação e uma contrapartida – relação jurídica** no quadro da qual se trocam prestações recíprocas (C-16/93 *Tolsma*)
 - **Conceito amplo de relação jurídica**. Ex: Obrigação de honra (*binding in honour only*) C-498/99 *Town & County Factors*
“não se pode sustentar validamente que não existe nenhuma relação jurídica (...) pelo facto de a obrigação (...) não ser judicialmente exigível, quando a impossibilidade resulta de convenção assinada entre o (...) prestador e o beneficiário, uma vez que essa convenção constitui a própria expressão de uma relação jurídica na acepção visada”

Conceito de actividade económica

Operação a título oneroso

- Remuneração - “(...) o facto de o preço pago por uma operação económica ser superior ou inferior ao preço de custo, e, portanto, superior ou inferior ao preço normal de mercado, é irrelevante para estabelecer se a operação foi efectuada a título oneroso, pelo que (...) não é susceptível de afectar o nexo directo entre as prestações de serviços efectuadas ou a efectuar e a contraprestação recebida ou a receber, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados”
 - sob a forma de um montante fixo, determinado antecipadamente (C-151/13 *Le Rayon d’Or*) (C-846/19 “*somme mensuelle forfaitaire*”)

Conceito de actividade económica

Actividade económica

C-520/14 *Gemeente Borsele* - a existência de uma operação a título oneroso não basta para estabelecer a existência de uma actividade económica na acepção do artigo 9

- ❑ Em princípio, a actividade deve cobrir os custos operacionais - numa perspectiva *ex ante*

“(...) esta diferença entre os custos operacionais e, os montantes recebidos em contrapartida (...), sugere que a contribuição (...) deve ser encarada mais como um encargo do que remuneração.

Desta falta de simetria resulta que inexistente um genuíno nexo entre o montante pago e os serviços prestados, donde, não surge que o nexo entre o serviço e a contrapartida seja suficientemente direto para que esta possa ser considerada remuneração daquele e, daí para que o serviço seja considerado uma actividade económica (...)”

Conceito de actividade económica

Actividade económica

❑ Em princípio, a actividade deve cobrir os custos operacionais - numa perspectiva *ex ante*

❑ Contudo

“todas as circunstâncias devem ser examinadas”

Comparando as circunstâncias nas quais a pessoa em causa presta os serviços com aquelas em que esse tipo de serviço (ou a correspondente actividade económica) é normalmente oferecido (tb. questões de neutralidade e concorrência)

Outros factores como, entre outros, o número de clientes e o montante das receitas
Embora os critérios baseados nos resultados da actividade (...) não possam, por si sós, permitir determinar se a actividade é exercida com o fim de auferir receitas com o carácter de permanência, a duração efectiva da locação (...), o número de clientes e o montante das receitas são elementos que, (...) podem ser tidos em consideração (...)

C-230/94 *Enkler*

Conceito de actividade económica

Actividade económica

Consideração da actividade no seu conjunto

“a circunstância de que cada prestação de serviços, considerada individualmente, não ser remunerada a um nível correspondente aos custos incorridos não é suficiente para demonstrar que a actividade como um todo não é remunerada na base de critérios que assegurem a cobertura dos custos operacionais do prestador” C-846/19

Isenção do artigo 132/1 g) da Directiva

Artigo 132

1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:

(...)

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de carácter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa;

C-543/14 (*Ordre des barreaux*) o artigo 132/1 g) da Directiva deve ser interpretado no sentido de serviços prestados por advogados para clientes beneficiários de apoio judiciário, ao abrigo de um regime nacional de apoio judiciário, não são isentos de IVA.

(...) tendo em conta, designadamente, os objectivos globais e o facto de qualquer participação em trabalho social não é permanente, não se pode considerar que a categoria profissional dos advogados tenha, na sua generalidade, carácter social (n. 62)

Isenção do artigo 132/1 g) da Directiva

Organismo de carácter social

- ❑ A isenção coloca uma dupla exigência: carácter social das prestações em causa e, a sua realização por organismos de carácter social reconhecidos
- ❑ O Luxemburgo não utilizou a opção conferida pelo artigo 133 alínea a) de recusar a concessão da isenção a organismos que tenham por objectivo a obtenção sistemática de lucro
- ❑ Mesmo que a categoria profissional dos advogados não possa ser caracterizada, na sua generalidade, como tendo carácter social, “é concebível que, num caso concreto, um advogado que presta serviços estreitamente relacionados com a assistência social e com a segurança social faça prova de uma intervenção social estável e apenas se distinga, em relação aos elementos a ter em conta para estabelecer o carácter social da sua empresa, de outras pessoas (...) que prestam esses serviços pelo facto de estar inscrito na Ordem”
- ❑ convirá verificar se outros sujeitos passivos, entre os quais associações sem fins lucrativos, beneficiam já de um reconhecimento semelhante em circunstâncias análogas às que caracterizam a situação do recorrente ²¹

Isenção do artigo 132/1 g) da Directiva

Conclusão do Tribunal

- ▶ “por um lado, constituem «prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» as prestações de serviços efectuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e destinadas a protegê-las nos actos da vida civil,
- ▶ e, por outro, não está excluído que um advogado que preste tais serviços de carácter social possa beneficiar, para os fins da empresa que explora e nos limites das referidas prestações, de um reconhecimento como organismo de carácter social,
- ▶ um tal reconhecimento devendo ser de todo o modo obrigatoriamente concedido pela intervenção de uma autoridade judicial apenas se o Estado-Membro em causa, ao recusar esse reconhecimento, tiver ultrapassado os limites da margem de discricionariedade de que goza a esse respeito.”

Princípio da protecção da confiança legítima

Posição de EQ

- administração aceitou durante vários anos declarações de IVA que não incluíam operações da mesma natureza nas operações tributáveis
- impossibilidade de recuperar o IVA devido junto daqueles que remuneraram as operações

Princípio da protecção da confiança legítima

- ❑ Princípio da protecção da confiança legítima é extensivo a qualquer pessoa a quem uma autoridade administrativa criou expectativas fundadas devido a garantias precisas por ela fornecidas

A mera aceitação, mesmo durante vários anos, pela administração fiscal luxemburguesa de declarações de IVA submetidas por EQ, (...) não vale como uma garantia precisa dada por essa administração sobre a não aplicação do IVA a essas operações e não pode (...) criar nesse sujeito passivo uma confiança legítima no carácter não tributável dessas operações

- ❑ O facto de o prestador não estar em condições de recuperar junto daqueles que pagaram essas prestações o IVA exigido pela administração tributária, haveria que considerar que, as remunerações recebidas incluem já o IVA devido, de sorte que a cobrança do IVA seja compatível com o princípio de base segundo o qual o sistema do IVA visa tributar unicamente o consumidor final

Muito obrigado pela vossa atenção.