



CATÓLICA
FACULDADE
DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

CATÓLICA
tax

MÉTODOS DE DEDUÇÃO E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

SÉRGIO VASQUES
2019

PROBLEMA

Em que medida é que os Estados-Membros podem modelar o pro rata da dedução?

INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO E LEASING AUTOMÓVEL

Tratamento em IVA

- Crédito isento, leasing tributado
- Renda leasing: componente amortização + componente juro

Direito à dedução

- Custos directos: dedução/não dedução
- Custos mistos: pro rata vs. afectação real

Ofício-Circulado 30.108, JAN2009

- Afastamento do pro rata “normal”
- Coeficiente de imputação específico: exclusão da componente amortização
- Aproveitamento real dos custos mistos, neutralidade, concorrência

Fundamentação

- Pro rata mitigado = afectação real

PRO RATA "NORMAL"

$$\frac{\begin{array}{c} \text{comissões + leasing (A) + leasing (J)} \\ 20 \quad 50 \quad 10 \end{array}}{\begin{array}{c} \text{crédito + comissões + leasing (A) + leasing (J)} \\ 100 \quad 20 \quad 50 \quad 10 \end{array}} = \frac{80}{180} = 44\%$$

PRO RATA “MITIGADO”

$$\frac{\begin{array}{c} \text{comissões + leasing (J)} \\ 20 \quad 10 \end{array}}{\begin{array}{c} \text{crédito + comissões + leasing (J)} \\ 100 \quad 20 \quad 10 \end{array}} = \frac{30}{130} = 23\%$$

TJUE BANCO MAIS [C-183/13]

10.07.2014

FACTOS

Banco Mais: crédito + leasing automóvel, exercício 2004

- Custos mistos: aplicação do pro rata normal, integração plena das rendas

AT: inspecção 2007

- Custos mistos: imposição de pro rata mitigado, exclusão da componente amortização
- Aproveitamento real custos mistos, alargamento excessivo, distorção

Questão STA para o TJUE, 2013

- Podem os EM impor que certos valores sejam expurgados do pro rata?

RESPOSTA

Método do pro rata

- A Directiva prevê pro rata como método-regra de imputação
- A Directiva concretiza o cálculo do pro rata mas ...

Método da afectação real

- A Directiva admite que EM adoptem/imponham afectação real
- A Directiva não concretiza os critérios de afectação real

Margem de liberdade dos Estados-Membros

- “A Sexta Directiva não se opõe a que os EM apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios, desde que esse método garanta uma determinação do pro rata de dedução do IVA pago a montante **mais precisa** do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios”

RESPOSTA

“Embora a realização, por um banco, de operações de locação financeira para o sector automóvel, como as que estão em causa no processo principal, possa implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de eletricidade ou certos serviços transversais, na maioria dos casos esta utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos.”

A imposição de um método de imputação como este é admissível “quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.”

TJUE VW FINANCIAL SERVICES [C-153/17]
18.10.2018

FACTOS

VW Financial Services: sociedade financeira, leasing automóvel da marca

Consumer Credit Act

- Indicação separada preço veículo + custo de financiamento
- Transmissão pelo valor de aquisição + margem/custos na componente financeira

Value Added tax Act

- Duas operações: transmissão tributada + crédito isento

Sujeito passivo misto, custos mistos

- VW Financial Services: custos mistos, formação de pessoal, gestão de queixas ...
- HMRC: falta de aproveitamento real, pro rata expurgado do valor da locação/transmissão

PARTICULARIDADES

- O pro rata mitigado aplicado no UK era mais gravoso que o português, porque a componente de financiamento é isenta
- O tribunal de reenvio do UK tinha dado como provado que os custos gerais tinham relação directa seja com a actividade isenta, seja com a actividade tributada

PRO RATA “MITIGADO”

$$\frac{\begin{array}{c} \text{comissões + leasing (J)} \\ 20 \quad 10 \\ \hline \text{crédito + comissões + leasing (J)} \\ 100 \quad 20 \quad 10 \end{array}}{=} = \frac{30}{130} = 23\%$$

RESPOSTA

- É certo que o Tribunal declarou no acórdão Banco Mais que, no caso de um banco que realiza operações de leasing automóvel, a utilização de serviços misto “é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos veículos” ...
- Todavia, “não se pode deduzir do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal (...) que o artigo 173º, nº2, alínea c), da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, de maneira em geral, aplicarem a todos os tipos de operações semelhantes para o sector automóvel, como as operações de locação financeira em causa no processo principal, um método de repartição que não tem em conta o valor do veículo aquando da sua entrega.”

RESPOSTA

“Sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confirmam direito à dedução, (...) tais modalidades não são susceptíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.”

“No caso vertente, no que respeita ao método de cálculo do pro rata de dedução do IVA aplicado pela Administração Fiscal, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se este método tem em conta a afectação real e significativa de uma parte dos custos gerais para efeitos das operações que conferem direito à dedução.”

DOCTRINA TJUE

Pontos-chave

- O TJUE reconhece aos EM larga margem de liberdade na modelação dos métodos de dedução
- A margem de liberdade dos EM está sujeita à condição de produzir resultados mais precisos
- Cabe aos tribunais nacionais ajuizar desses resultados

O que o TJUE diz

- Quando os custos mistos sejam em parte aproveitados pela venda/locação não se pode excluir todo o valor dessas operações do pro rata

O que o TJUE não diz

- Quando os custos mistos sejam em parte aproveitados pela venda/locação deve incluir-se todo o valor dessas operações no pro rata

Razão de ser

LEGALIDADE E DIREITO INTERNO

Direito europeu e direito interno

“O legislador não aproveitou a sua margem de liberdade”

- Artigo 23 CIVA, dois métodos de imputação, tertium non datur

“O TJUE leu mal”

- O art.23 CIVA não permite verdadeiramente um critério específico

Ofício-Circulado 30.108 em violação de lei?

DIRECTIVA IVA VS. CÓDIGO IVA

<p>Directiva IVA art.173</p>	<p>2. Os Estados-Membros podem tomar as medidas seguintes:</p> <p>c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;</p>
<p>CIVA art.23</p>	<p>3 - A administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo com o disposto no número anterior:</p> <p>b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.</p>

ESQUEMA

$$A \rightarrow B$$

$$B = C$$

$$A \rightarrow C$$

ESQUEMA

pro rata mitigado → ART.173 DIR

pro rata mitigado → ART.23 CIVA

CONCLUSÕES

Interpretação conforme e legalidade

- Interpretação TJUE vinculativa para os tribunais nacionais
- O CIVA, art.23 como norma habilitante bastante

Jurisprudência arbitral e judicial

- STA: 29.10.2014, [01075/13], 3.06.2015 [0970/13), 17.06.2015 [01874/13], 27.01.2016 [0331/14], 15.11.2017 [0485/17]
- CAAD: 309/2017 [20.11.2017], 311/2017 [9.01.2018], 312/2017 [16.01.2018]

Posição do STA, uniformização de jurisprudência?

TJUE ZWIAZEK GMIN [C-566/17]

8.05.2019

União de Municípios na Polónia

- Actividade económica: recolha e transporte de resíduos, instalação de equipamentos, receitas
- Actividade não económica: planeamento e gestão de resíduos, receitas

Custos mistos

- AT: não há norma, SP deve escolher método adequado
- SP: não há norma, dedução deve ser integral, Constituição Polaca, “legislador não aproveitou faculdade”

Questão para o TJUE

- A Directiva opõe-se a que na falta de norma de direito interno haja lugar à dedução integral do IVA em custos mistos relativos a operações económicas e não económicas?

RESPOSTA

“A simples falta de tais regras, na legislação fiscal aplicável, não significa que um sujeito passivo tenha o direito de deduzir integralmente o IVA que incide sobre essas despesas no que diz igualmente respeito à parte do imposto pago a montante que está relacionada com operações não abrangidas pelo sistema comum do IVA. Conferir esse direito a dedução integral teria como consequência um alargamento do âmbito do referido direito, contrário aos princípios de base do sistema comum do IVA.”

“Tratando-se de um elemento essencial de um imposto que foi objecto de harmonização pelo legislador da União, como o IVA, a questão de saber quais os elementos do mesmo que devem ser previstos por lei é uma questão que deve ser examinada à luz do princípio da legalidade do imposto enquanto princípio geral do direito da União, e não com base numa interpretação deste princípio em direito nacional.”

RESPOSTA

Se “na falta de regras específicas, expressamente previstas na legislação fiscal”, sobre os critérios de repartição do IVA pago a montante entre actividades económicas e não económicas, “o sujeito passivo pode obter, por parte das autoridades fiscais nacionais competentes, uma **informação vinculativa sobre a sua situação específica**”, o princípio da legalidade está satisfeito.

“importa recordar, por um lado, que os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a interpretar o direito nacional, na medida do possível, de modo a assegurar a sua conformidade com o direito da União, **e que essa interpretação pode em princípio ser invocada contra um sujeito passivo pela autoridade fiscal nacional competente**”



sergiovasques@ucp.pt



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

CATÓLICA
tax