

TRIBUNAL DE JUSTIÇA | UNIÃO EUROPEIA**Acórdão****Processo**

C-326/20

Data do documento

13 de janeiro de 2022

Relator

A. Prechal, Presidente Da
Segunda Secção,
Exercendo Funções De
Presidente Da Terceira
Secção, J. Passer
(relator), F. Biltgen, L. S.
Rossi E N. Wahl, Juízes,

SUMÁRIO

O artigo 12.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o Estado-Membro de acolhimento, ao fixar as condições e os limites à aplicação da isenção dos impostos especiais de consumo a produtos utilizados no âmbito das relações diplomáticas e consulares, subordine a aplicação dessa isenção à condição de o preço de aquisição dos referidos produtos ser pago por meios de pagamento diferentes do numerário.

TEXTO INTEGRAL

TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

13 de janeiro de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial – Impostos especiais de consumo – Diretiva 2008/118/CE – Isenção do imposto especial de consumo harmonizado – Produtos destinados a ser utilizados no âmbito de relações diplomáticas ou consulares – Condições de aplicação da isenção fixados pelo Estado-Membro de acolhimento – Pagamento por meios diferentes do numerário»

No processo C-326/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia), por Decisão de 10 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de julho de 2020, no processo

«MONO» SIA

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, J. Passer (relator), F. Biltgen, L. S. Rossi e N. Wahl, juízes,

advogado-geral: A. Rantos,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da «MONO» SIA, por M. Uļmans,
- em representação do Governo letão, inicialmente por K. Pommere, V. Soņeca e E. Bārdiņš, em seguida por K. Pommere e E. Bārdiņš, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por M. J. Ruiz Sánchez, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Perrin e A. Sauka, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 2 de setembro de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 12.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «MONO» SIA à Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária da Letónia, a seguir «VID») a propósito da isenção dos impostos especiais de consumo relativa a produtos entregues a embaixadas e serviços consulares de diversos Estados, bem como à representação da Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN) na Letónia.

Quadro jurídico

Direito internacional

Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas

3 O artigo 34.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, de 18 de abril de 1961 (Recueil des traités des Nations unies, vol. 500, p. 95, a seguir «CVRD»), enuncia:

«O agente diplomático gozará de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as exceções seguintes:

a) Os impostos indiretos que estejam normalmente [incluídos] no preço das mercadorias ou dos serviços;

[...]»

4 O artigo 36.º, n.º 1, da CVRD dispõe:

«De acordo com as leis e regulamentos que adote, o Estado acreditador

permitirá a entrada livre de pagamento de direitos aduaneiros, taxas e outros encargos conexos que não constituam despesas de armazenagem, transporte e outras relativas a serviços análogos:

- a) Dos objetos destinados ao uso oficial da missão;
- b) Dos objetos destinados ao uso pessoal do agente diplomático ou dos membros de sua família que com ele vivam, incluindo os objetos destinados à sua instalação.»

Convenção de Viena sobre Relações Consulares

5 O artigo 49.º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, de 24 de abril de 1963 (Recueil des traités des Nations unies, vol. 596, p. 261, a seguir «CVRC»), sob a epígrafe «Isenção fiscal», prevê, no seu n.º 1:

«Os funcionários consulares e os empregados consulares, assim como os membros das suas famílias que com eles vivam, serão isentos de quaisquer impostos ou taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com exceção dos:

- a) Impostos indiretos normalmente incluídos no preço das mercadorias ou serviços;

[...]»

6 O artigo 50.º da CVRC, sob a epígrafe «Isenção de direitos aduaneiros e de inspeção alfandegária», dispõe, no seu n.º 1:

«De acordo com as disposições legislativas e regulamentares que adotar, o Estado recetor autorizará a entrada e concederá isenção de todos os direitos aduaneiros, taxas e outros encargos conexos que não sejam despesas de depósito, de transporte e despesas referentes a serviços análogos, para:

- a) Os objetos destinados ao uso oficial do posto consular;
- b) Os objetos destinados ao uso pessoal do funcionário consular e dos membros da sua família que com ele vivam, incluindo os artigos destinados à sua instalação. Os artigos de consumo não deverão exceder as quantidades necessárias à sua utilização direta pelos interessados.»

Direito da União

Diretiva 2008/118

7 Os considerandos 2, 8, 10 e 13 da Diretiva 2008/118 têm a seguinte redação:

«(2) A fim de garantir o funcionamento adequado do mercado interno, importa manter harmonizadas as condições de exigibilidade dos impostos especiais de consumo no respeitante aos produtos abrangidos pela Diretiva 92/12/CEE [do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO 1992, L 76, p. 1)], adiante designados por “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”.

[...]

(8) Dado que, para o correto funcionamento do mercado interno, é

necessário que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros, importa clarificar a nível [da União] em que momento os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos no consumo e bem assim quem é o devedor do imposto especial de consumo.

[...]

(10) As disposições relativas à cobrança e ao reembolso do imposto têm consequências no funcionamento adequado do mercado interno, devendo por isso satisfazer critérios de não discriminação.

[...]

(13) Importa manter harmonizadas as normas e condições aplicáveis às entregas isentas de imposto especial de consumo. No caso das entregas isentas que sejam efetuadas a organizações situadas noutros Estados-Membros, deverá utilizar-se um certificado de isenção.»

8 O artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 enuncia:

«A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”:

[...]

b) Álcool e bebidas alcoólicas, abrangidos pelas Diretivas 92/83/CEE [do

Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 21)] e 92/84/CEE [do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 29)];

c) Tabaco manufaturado, abrangido pelas Diretivas 95/59/CE [do Conselho, de 27 de novembro de 1995, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufaturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios (JO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros (JO 1992, L 316, p. 8)] e 92/80/CEE [do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufaturados que não sejam cigarros (JO 1992, L 316, p. 10)].»

9 O artigo 12.º da Diretiva 2008/118 enuncia:

«1. Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo ficam isentos destes impostos sempre que se destinem a ser utilizados:

- a) No âmbito das relações diplomáticas ou consulares;
- b) Por organizações internacionais reconhecidas como tal pelas autoridades públicas do Estado-Membro de acolhimento, bem como pelos membros dessas organizações, dentro dos limites e nas condições fixados pelas convenções internacionais que criam essas organizações ou pelos acordos de sede;
- c) Pelas forças armadas de qualquer Estado parte no Tratado do Atlântico Norte [assinado em Washington (Estados Unidos) em 4 de abril de 1949] que

não seja o Estado-Membro no qual o imposto é exigível, para uso dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para aprovisionamento das suas messes ou cantinas;

[...]

2. As isenções aplicam-se nas condições e dentro dos limites fixados pelo Estado-Membro de acolhimento. Os Estados-Membros podem conceder a isenção mediante reembolso do imposto especial de consumo.»

10 O artigo 13.º desta diretiva enuncia:

«1. Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 21.º, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão do imposto e tenham sido remetidos a um destinatário referido no n.º 1 do artigo 12.º são acompanhados de um certificado de isenção.

2. A Comissão [Europeia] estabelece a forma e o teor do certificado de isenção, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º

[...]»

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011

11 O artigo 51.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2011, L 77, p. 1), prevê:

«1. [...] o certificado de isenção de [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)] e/ou de impostos especiais de consumo que consta do anexo II do presente regulamento serve de confirmação, sob reserva das notas explicativas constantes do anexo desse certificado, de que a operação pode beneficiar da isenção nos termos do artigo 151.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)].

[...]

2. O certificado a que se refere o n.º 1 é carimbado pelas autoridades competentes do Estado-Membro de acolhimento. Contudo, se os bens ou serviços se destinarem a utilização oficial, os Estados-Membros podem dispensar o adquirente ou destinatário da obrigação de carimbar o certificado nas condições por eles fixadas. Essa dispensa pode ser retirada em caso de abuso.

Os Estados-Membros informam a Comissão do ponto de contacto designado para identificar os serviços responsáveis pela aposição do carimbo no certificado e das situações em que dispensam da obrigação de carimbar o certificado. A Comissão comunica a informação recebida dos Estados-Membros aos demais Estados-Membros.

3. Quando forem aplicadas isenções diretas no Estado-Membro onde é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, o fornecedor ou prestador obtém o certificado a que se refere o n.º 1 do presente artigo junto do adquirente ou destinatário dos bens ou serviços e conserva-o nos seus arquivos. Se a isenção for concedida mediante um procedimento de reembolso do IVA, nos termos [do] n.º 2 do artigo 151.º da Diretiva [2006/112], o

certificado é anexado ao pedido de reembolso apresentado ao Estado-Membro em questão.»

Direito letão

1 2 A likums «Par akcīzes nodokli» (Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo), de 30 de outubro de 2003 (Latvijas Vēstnesis, 2003, n.º 161, a seguir «Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo»), enuncia, no seu artigo 7.º:

«Os impostos especiais de consumo são devidos pelo:

1) importador;

[...]»

1 3 O artigo 20.º, n.º 1, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo enuncia:

«Sem prejuízo do disposto no n.º 2 [...] 5, [...] do presente artigo, estão isentos do imposto especial de consumo os produtos sujeitos a imposto especial de consumo que sejam entregues:

1) a representações diplomáticas e consulares;

2) a agentes diplomáticos e consulares de representações diplomáticas e consulares, pessoal administrativo e técnico e membros das famílias das pessoas referidas no presente ponto, quando não sejam nacionais letões nem residentes permanentes na Letónia [...];

3) a organizações internacionais, ou às suas representações, reconhecidas como tal pela República da Letónia, dentro dos limites e nas condições fixados pelas convenções internacionais que criam essas organizações ou pelos acordos de sede;

4) ao pessoal de organizações internacionais ou das suas representações com estatuto diplomático no território da República da Letónia, quando não sejam nacionais letões nem residentes permanentes na Letónia;

[...]

6) às forças armadas de um Estado parte no Tratado do Atlântico Norte (com exceção do Estado-Membro no qual o imposto especial de consumo é exigível), para consumo dessas forças ou do elemento civil que as acompanha, ou para as necessidades das suas messes ou cantinas;

[...]

9) [...]:

a) a quartéis-generais aliados reconhecidos na República da Letónia [...].

b) a membros de um quartel-general aliado ou pessoas a seu cargo, quando não sejam nacionais letões nem residentes permanentes na Letónia.»

14 O artigo 20.º, n.º 2, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo enuncia:

«Os sujeitos referidos no n.º 1 do presente artigo podem receber na República da Letónia produtos sujeitos a impostos especiais de consumo provenientes de:

[...]

2) entrepostos fiscais situados na República da Letónia, nas seguintes condições:

a) o expedidor dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo utiliza o documento previsto no anexo II do Regulamento [de Execução] n.º 282/2011, que certifica que esses produtos estão isentos desses impostos,

b) o expedidor dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo apresenta um comprovativo em conformidade com a regulamentação relativa à circulação dos referidos produtos,

c) o pagamento pela aquisição dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo é efetuado por meios diferentes do numerário.»

[...]»

15 O artigo 20.º, n.º 5, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo dispõe:

«Estão isentos do imposto os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo destinados a cobrir as necessidades dos sujeitos referidos no n.º 1 do presente artigo e que sejam importados para o território da República da Letónia com vista à sua introdução em livre prática [...] a partir de países que não sejam Estados-Membros ou do território referido no artigo 2.º, n.º 31, da

presente lei, nas seguintes condições:

- 1) o expedidor dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo utiliza o documento previsto no anexo II do Regulamento [de Execução] n.º 282/2011, que certifica que os produtos estão isentos desses impostos;
- 2) o pagamento pela aquisição dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo é efetuado por meios que não em numerário;

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

1 6 A MONO, recorrente no processo principal, declarou à Administração Aduaneira da República da Letónia, sob o regime da suspensão dos impostos especiais de consumo e com vista à sua introdução em livre prática nas embaixadas e serviços consulares de diversos Estados, bem como na representação da OTAN na Letónia, produtos sujeitos a imposto especial de consumo (álcool e cigarros) por ela adquiridos a uma empresa britânica e à sua sucursal letã (a seguir «sociedade britânica»).

17 Por força de um contrato de cessão de créditos celebrado entre a MONO e a sociedade britânica, relativo à cessão a esta sociedade dos créditos da MONO sobre os seus clientes, a referida sociedade cobrou aos referidos clientes os pagamentos e entregou o respetivo montante à MONO, após dedução do seu próprio preço de venda dos produtos à MONO.

18 Na sequência de uma inspeção fiscal, a VID adotou, em 2 de novembro de 2018, uma decisão impondo à MONO o pagamento de impostos especiais de

consumo pela introdução em livre prática dos referidos produtos, acrescidos de uma coima e juros de mora. Esta decisão indicava que, uma vez que as representações diplomáticas não tinham pago os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo à MONO por meios diferentes do numerário, a condição de aplicação da isenção prevista no artigo 20.º, n.º 5, ponto 2, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo não estava preenchida.

19 A MONO interpôs recurso de anulação da referida decisão no administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância, Letónia). Alegou, nomeadamente, que a condição de aplicação da isenção prevista no artigo 20.º, n.º 5, ponto 2, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo não era determinante e, além disso, não estava consagrada enquanto condição para a isenção nos instrumentos internacionais que vinculam a República da Letónia.

20 Por Sentença de 10 de junho de 2019, esse órgão jurisdicional negou provimento a este recurso no que respeita à obrigação de pagamento dos impostos especiais de consumo.

21 A MONO interpôs recurso dessa sentença no órgão jurisdicional de reenvio. Esse órgão jurisdicional salienta que é facto assente que a MONO declarou em entreposto aduaneiro, sob o regime da suspensão dos impostos especiais de consumo e com vista à sua introdução em livre prática junto dos agentes diplomáticos, produtos sujeitos a imposto especial de consumo, que utilizou o certificado previsto no anexo II do Regulamento de Execução n.º 282/2011 (a seguir «certificado de isenção»), que emitiu os documentos comprovativos relativos às entregas desses produtos a agentes diplomáticos de diversos Estados e à representação da OTAN na Letónia, e, por último, que o pagamento que lhe era devido por esses produtos foi efetuado pela sociedade britânica por força de um contrato de cessão de créditos.

22 No entanto, segundo a VID, a isenção de impostos especiais de consumo não é aplicável, uma vez que o artigo 20.º, n.º 5, ponto 2, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo exige que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo sejam pagos por meios diferentes do numerário pelo destinatário dos referidos produtos.

23 Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, resulta da posição adotada pela VID que é necessário provar não só que está previsto um pagamento por meios diferentes do numerário entre as partes na operação em causa, mas também que esses produtos foram efetivamente pagos por esses meios e que esse pagamento foi concretamente efetuado pelas pessoas a quem foram entregues os produtos. Uma vez que o pagamento devido à MONO pelos produtos sujeitos a imposto especial de consumo entregues às embaixadas e aos serviços consulares foi efetuado, por força de um contrato de cessão de créditos, pela sociedade britânica, e não pelas embaixadas e os serviços consulares aos quais foram entregues esses produtos, a VID considera impossível verificar se as embaixadas e os serviços consulares em questão procederam efetivamente ao pagamento por meios diferentes do numerário ao receberem os produtos referidos

24 O órgão jurisdicional de reenvio observa, contudo, que a Diretiva 2008/118 não subordina a aplicação da isenção de impostos especiais de consumo aos produtos entregues a serviços diplomáticos e consulares a um pagamento por meios diferentes do numerário. Esta condição apenas está prevista no direito letão.

25 Por conseguinte, o referido órgão jurisdicional interroga-se sobre a interpretação do artigo 12.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2008/118. A este respeito,

sublinha, por um lado, que é certo que o artigo 12.º, n.º 2, desta diretiva prevê que as isenções são aplicáveis nas condições e nos limites fixados pelo Estado-Membro de acolhimento. No entanto, por outro lado, o facto de o artigo 20.º, n.º 5, ponto 2, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo impor o pagamento por meios diferentes do numerário para os produtos entregues a embaixadas e serviços consulares e o facto de esses produtos estarem excluídos da isenção dos impostos especiais de consumo por força desta disposição não é compatível com o artigo 12.º, n.º 1, da referida diretiva, na medida em que a referida disposição isenta de imposto especial de consumo os produtos em causa quando estes são entregues a embaixadas e serviços consulares. A este título, importa ter em conta o facto de a VID não pôr em causa o respeito das outras condições previstas na Diretiva 2008/118 e na Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, nem a entrega efetiva dos produtos em causa às embaixadas e serviços consulares em questão.

2.6 Nestas condições, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 12.º, n.º 1, da Diretiva [2008/118] ser interpretado no sentido de que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que se destinem a ser utilizados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares ficam isentos desses impostos na condição de se prever que o pagamento desses produtos seja efetuado por meios diferentes do numerário, que o pagamento tenha efetivamente sido realizado e que o pagamento ao fornecedor tenha sido realizado pelos destinatários reais desses produtos?

2) Deve o artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva [2008/118] ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem fixar condições e limites que, no

âmbito das relações diplomáticas e consulares, subordinem a isenção de impostos especiais de consumo para os produtos sujeitos a esses impostos [à condição] de o comprador desses produtos os ter efetivamente pago por meios diferentes do numerário?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas questões, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 12.º da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que autoriza o Estado-Membro de acolhimento, ao fixar as condições e os limites à aplicação da isenção de impostos especiais de consumo a produtos utilizados no âmbito das relações diplomáticas e consulares, a subordinar a aplicação dessa isenção à condição de o destinatário efetivo desses produtos os ter pago diretamente aos fornecedores por meios diferentes do numerário.

28 Resulta dos considerandos 2, 8 e 10 da Diretiva 2008/118 que esta tem por objeto estabelecer um regime geral harmonizado dos impostos especiais de consumo a fim de garantir a livre circulação dos produtos em causa e, assim, o bom funcionamento do mercado interno. Embora todos os produtos abrangidos por esta diretiva estejam, em princípio, sujeitos ao pagamento de impostos especiais de consumo, a mesma prevê certas isenções a este respeito, em especial, no seu artigo 12.º, em benefício, nomeadamente, das missões diplomáticas e consulares.

29 No que respeita ao regime de isenção assim previsto no artigo 12.º da Diretiva 2008/118, importa, em primeiro lugar, sublinhar que o seu objetivo principal é assegurar que os destinatários dos produtos abrangidos por uma das categorias identificadas no n.º 1 desta disposição possam beneficiar

efetivamente dessa isenção. Assim, os produtos sujeitos a imposto especial de consumo estão, nomeadamente, isentos do pagamento dos impostos correspondentes quando se destinem a ser utilizados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares conforme resulta do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva.

30 Neste contexto, importa precisar que, embora esta última disposição não se refira expressamente a uma isenção dos impostos especiais de consumo para os produtos destinados ao uso pessoal dos agentes diplomáticos ou consulares, a aplicabilidade da referida disposição relativamente aos produtos destinados a essas pessoas para esse uso não suscita, todavia, nenhuma dúvida. Com efeito, esta interpretação está em conformidade com o artigo 36.º, n.º 1, alínea b), da CVRD e o artigo 50.º, n.º 1, alínea b), da CVRC. Além disso, é confirmada tanto pelo artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2008/118, que menciona, no que respeita às organizações internacionais, os «membros» das referidas organizações, como pelo anexo II do Regulamento de Execução n.º 282/2011, que contém um modelo de certificado de isenção cujos termos preveem expressamente o caso dos produtos destinados ao uso próprio dos membros das missões diplomáticas e consulares, bem como dos membros do pessoal das organizações internacionais.

3 1 Em segundo lugar, ainda que os Estados-Membros disponham de uma margem de apreciação na aplicação do regime de isenção dos impostos especiais de consumo, como resulta do artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, que lhes permite fixar condições e limites à aplicação da isenção dos impostos especiais de consumo, não se pode deixar de observar que essa margem de apreciação é, nomeadamente, limitada devido à instituição, no artigo 13.º desta diretiva, de um certificado de isenção que tem por função enquadrar a execução da isenção e assegurar que o objetivo visado pelo artigo 12.º da

referida diretiva seja cumprido, garantindo em simultâneo a utilização efetiva dos produtos em causa pelos seus destinatários.

32 Em terceiro lugar, importa recordar que, de um modo geral, a prevenção da fraude e dos abusos constitui um objetivo comum tanto do direito da União como dos direitos dos Estados-Membros. No que diz respeito, mais especificamente, à Diretiva 2008/118, já foi declarado que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e que o combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos é um objetivo prosseguido por esta diretiva (Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.º 59 e jurisprudência referida).

33 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio e das observações do Governo letão que o requisito previsto no artigo 20.º, n.º 5, ponto 2, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, segundo o qual o pagamento deve ser efetuado por meios diferentes do numerário, ou seja, um pagamento bancário, resulta da vontade de assegurar que a isenção é efetivamente concedida apenas aos titulares do direito à isenção e, assim, de combater a fraude e os abusos.

34 Embora, como foi recordado no n.º 32 do presente acórdão, esse objetivo seja legítimo, os Estados-Membros devem, contudo, no exercício dos poderes que lhes são conferidos pelo direito da União, respeitar os princípios gerais de direito, entre os quais figura, nomeadamente, o princípio da proporcionalidade (Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.º 62).

35 O princípio da proporcionalidade impõe aos Estados-Membros o recurso a

meios que, permitindo embora alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, não devem exceder o necessário e devem prejudicar o menos possível os outros objetivos e os princípios estabelecidos pela legislação da União em causa. A jurisprudência do Tribunal de Justiça precisa a este respeito que, quando haja uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva e que os inconvenientes causados não devem ser desproporcionados relativamente aos objetivos prosseguidos (Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.º 64 e jurisprudência referida).

36 No que respeita ao requisito recordado no n.º 33 do presente acórdão, afigura-se, é certo, que tal requisito, cujo cumprimento permite fornecer elementos de identificação do autor do pagamento, bem como a prova da realidade desse pagamento, é, em princípio, suscetível de permitir um controlo do respeito da condição de isenção relativa à pertença do comprador ao círculo dos beneficiários da isenção dos impostos especiais de consumo definido no artigo 12.º da Diretiva 2008/118.

37 Todavia, há que salientar, em matéria de controlo do respeito das condições a preencher para beneficiar da referida isenção, que o artigo 13.º da Diretiva 2008/118 já prevê que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo que circulem em regime de suspensão do imposto com vista a serem entregues a um destinatário referido no artigo 12.º, n.º 1, desta diretiva, devem ser acompanhados de um certificado de isenção dos impostos especiais de consumo.

38 Este certificado, descrito no anexo II do Regulamento de Execução n.º 282/2011, contém a identidade e as coordenadas do beneficiário da isenção (organização ou particular isento), a descrição pormenorizada dos bens ou

serviços em causa (a sua natureza, quantidade ou número), os seus valores unitários e totais e a divisa utilizada, a declaração expressa do beneficiário da isenção de que os referidos bens ou serviços se destinam a uma das utilizações oficiais previstas no artigo 12.º da Diretiva 2008/118 ou ao seu uso privado enquanto membro de uma missão diplomática ou consular, ou enquanto membro do pessoal de uma organização internacional, o carimbo datado e assinado da organização em caso de pedido de isenção para esse uso próprio, bem como o carimbo datado e assinado das autoridades competentes do Estado-Membro de acolhimento certificando que a operação respeita, na totalidade ou até uma determinada quantidade, as condições de isenção dos impostos especiais de consumo.

39 É precisado nas notas explicativas relativas ao certificado de isenção, que figuram igualmente no anexo II do Regulamento de Execução n.º 282/2011, que esse certificado, emitido em duplicado, dos quais um é conservado como certificado para a isenção pelo sujeito passivo ou pelo depositário, de acordo com as disposições legais aplicáveis no Estado-Membro a que pertence, deve ser preenchido de modo legível, indelével, sem possibilidade de aditamento e sem apagamento ou rasura. Deve ser fornecida, se for caso disso, uma tradução das informações relativas aos bens ou aos serviços em causa e da respetiva nota de encomenda, numa língua reconhecida no Estado-Membro do sujeito passivo ou do depositário. Resulta igualmente do ponto 4 dessas notas que, através da aposição no certificado do seu carimbo referido no número anterior, a missão diplomática ou consular ou a organização internacional em causa certifica que a pessoa singular beneficiária da isenção é um membro do seu pessoal e que os bens ou serviços em causa se destinam ao uso próprio deste.

4 0 O certificado de isenção e as referidas notas explicativas descrevem,

portanto, precisamente os passos a seguir e as regras a respeitar pelas diferentes partes envolvidas no procedimento de isenção, a saber, o sujeito passivo, o Estado-Membro de acolhimento, as autoridades da missão diplomática ou consular ou da organização internacional em causa e, em caso de compra para uso próprio, o membro destas que adquire os produtos objeto da isenção.

41 Resulta desta descrição do certificado de isenção que, pelas suas diferentes menções, a descrição pormenorizada dos bens e dos serviços em causa, a qualidade dos seus signatários e a certificação fornecida pela organização diplomática, consular ou internacional em causa e as autoridades competentes do Estado-Membro de acolhimento, esse certificado é, em si mesmo, suscetível de permitir o controlo efetivo do respeito das condições de isenção definidas no artigo 12.º da Diretiva 2008/118.

4 2 Quanto à posição dos Governos letão e espanhol segundo a qual um pagamento por meios diferentes do numerário permitiria à Administração Tributária, através das informações bancárias que detém, verificar o respeito das condições de isenção bem como a realidade da operação de pagamento, há que observar, por um lado, no que respeita às condições de isenção, que os dados relativos ao adquirente beneficiário da isenção, bem como as informações pormenorizadas relativas aos produtos e aos serviços e ao preço, figuram no certificado de isenção. Um meio de pagamento diferente do numerário, a saber um pagamento bancário, não fornece, portanto, nenhum elemento relativo ao respeito das condições de isenção que já não esteja contido no certificado de isenção.

4 3 Por outro lado, no que respeita à questão de saber se o requisito de um pagamento por meios diferentes do numerário pode justificar-se para permitir a

verificação da realidade da transação comercial para a qual é solicitada a isenção dos impostos especiais de consumo, há que observar que a realidade de uma venda é, em princípio, suficientemente provada pela fatura paga, ou pelo talão de caixa, emitidos nessa ocasião, documentos contabilísticos cuja comunicação o Estado-Membro de acolhimento pode exigir juntamente com o certificado de isenção.

4 4 Em face do que precede, há que considerar que, sem prejuízo de verificações pelo órgão jurisdicional de reenvio, o requisito de um pagamento por meios diferentes do numerário, para efeitos de um controlo da realidade da transação em causa, não se afigura, no que se refere às transações referidas no artigo 12.º da Diretiva 2008/118, conforme com o princípio da proporcionalidade.

45 Por último, no que diz respeito à referência feita pelo órgão jurisdicional de reenvio, nas suas questões prejudiciais, às condições segundo as quais o pagamento ao fornecedor deve efetivamente ter tido lugar e deve ter sido efetuado pelos destinatários reais dos produtos objeto da isenção, há que salientar que, embora não haja dúvidas de que só os produtos realmente vendidos a adquirentes titulares do direito à isenção são suscetíveis de ser abrangidos pela isenção dos impostos especiais de consumo, o que é suficientemente comprovado pelo certificado de isenção e uma fatura paga ou um talão de caixa, não resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça nem do artigo 20.º, n.º 5, da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo que a legislação letã exija que o pagamento seja efetuado pelo cliente diretamente ao fornecedor.

4 6 Resulta de todas as considerações precedentes que há que responder às questões submetidas, que o artigo 12.º da Diretiva 2008/118 deve ser

interpretado no sentido de que se opõe a que o Estado-Membro de acolhimento, ao fixar as condições e os limites à aplicação da isenção dos impostos especiais de consumo a produtos utilizados no âmbito das relações diplomáticas e consulares, subordine a aplicação dessa isenção à condição de o preço de aquisição dos referidos produtos ser pago por meios de pagamento diferentes do numerário.

Quanto às despesas

47 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 12.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o Estado-Membro de acolhimento, ao fixar as condições e os limites à aplicação da isenção dos impostos especiais de consumo a produtos utilizados no âmbito das relações diplomáticas e consulares, subordine a aplicação dessa isenção à condição de o preço de aquisição dos referidos produtos ser pago por meios de pagamento diferentes do numerário.

Assinaturas

* Língua do processo: letão.

Fonte: <https://curia.europa.eu>