



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

18 de outubro de 2018\*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 168.º e 173.º — Dedução do imposto pago a montante — Operações de locação financeira de veículos — Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributáveis e para operações isentas — Constituição e alcance do direito a dedução — *Pro rata* da dedução»

No processo C-153/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido), por decisão de 22 de março de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de março de 2017, no processo

**Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs**

contra

**Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: E. Regan, presidente da Quinta Secção, desempenhando funções de presidente da Sexta Secção, C. G. Fernlund (relator) e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 8 de fevereiro de 2018,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, por N. Shaw, QC, e M. Jones, barrister, mandatados por A. Brown, solicitor,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brandon, na qualidade de agente, assistido por O. Thomas, QC, e A. Mannion, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 3 de maio de 2018,

profere o presente

\* Língua do processo: inglês.

## Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 168.º e 173.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»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira, Reino Unido, a seguir «Administração Fiscal») à Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (a seguir «VWFS»), a respeito do método aplicável para determinar a parte recuperável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante por esta sociedade no âmbito da parte da sua atividade que consiste, nomeadamente, em prestar serviços de locação financeira de veículos automóveis.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

- 3 O artigo 1.º, n.º 2, primeiro e segundo parágrafos, da Diretiva IVA enuncia:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»
- 4 Resulta do artigo 135.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva que os Estados-Membros isentam «[a] concessão e a negociação de créditos, e bem assim a gestão de créditos efetuada por parte de quem os concedeu».
- 5 O artigo 168.º da referida diretiva prevê:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

  - a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;
  - b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;
  - c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);
  - d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;
  - e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

6 O artigo 173.º dessa mesma diretiva dispõe:

«1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

2. Os Estados-Membros podem tomar as medidas seguintes:

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses setores;
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;
- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;
- d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;
- e) Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respetivo montante for insignificante.»

### ***Direito do Reino Unido***

- 7 As disposições da Diretiva IVA relativas à dedução do IVA suportado a montante foram transpostas para o direito do Reino Unido pela section 26 do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) e pelas regulations 101 e 102 das Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamento de 1995 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado). A regulation 101(2)(d) deste regulamento estabelece o método normal de determinação do direito à dedução.
- 8 A regulation 102 do referido regulamento prevê uma derrogação a esse método normal, a qual permite que a Administração Fiscal adote um método especial para determinar o *pro rata* dedutível do IVA pago a montante.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 9 A VWFS é uma sociedade financeira detida a 100% pela Volkswagen Financial Services AG e é parte do grupo Volkswagen AG. Este grupo fabrica e vende veículos automóveis sob diversas marcas, como a Volkswagen, a Audi e a Škoda.
- 10 Os financiamentos oferecidos pela VWFS são exclusivamente destinados à aquisição de veículos das marcas do referido grupo. Para além das propostas de financiamento, esta sociedade contribui para a comercialização das viaturas dessas marcas através da formação do pessoal de venda dos distribuidores. Contudo, os custos relacionados com essa contribuição são geralmente amortizados no

conjunto do orçamento de funcionamento da VWFS e não faturados às outras empresas do grupo as quais, embora façam parte do mesmo grupo de sociedades, não aderiram com a VWFS a um regime de sujeição ao IVA como grupo.

- 11 As atividades da VWFS estão divididas em vários setores, nomeadamente o setor do retalho. Neste setor, esta sociedade oferece três tipos de produtos, tanto a profissionais como a particulares, entre os quais se inclui a locação financeira de veículos automóveis. Quando celebra um contrato de locação financeira, a VWFS adquire o veículo ao distribuidor e coloca-o à disposição do cliente, sendo que esse contrato prevê que a propriedade do veículo apenas é transferida para o cliente quando todos os pagamentos devidos nos termos do contrato forem efetuados.
- 12 Segundo a legislação aplicável no Reino Unido, a VWFS, ao celebrar tal contrato, é considerada o fornecedor do veículo objeto do referido contrato, que deve, nomeadamente, conter uma condição nos termos da qual o veículo deve ser de qualidade satisfatória. Assim, o serviço que esta empresa presta não se limita à concessão de um crédito, incluindo ainda assistência relativa ao próprio veículo, como a gestão das queixas relativas à qualidade deste.
- 13 Nos termos de tal contrato de locação financeira, o preço pago à VWFS pela aquisição do veículo corresponde ao preço pago ao distribuidor pela VWFS, sem margem de lucro. Em contrapartida, no âmbito da fixação da taxa de juro relativa à parte «financiamento» da operação, a VWFS acrescenta aos seus próprios custos de financiamento uma margem para os custos gerais, uma margem de lucro e uma provisão para créditos de cobrança duvidosa. Assim, segundo o sistema contabilístico que a VWFS utiliza para este tipo de operações, a parte dos pagamentos correspondente aos juros é incluída no volume de negócios, contrariamente à parte correspondente ao reembolso do preço de aquisição do veículo.
- 14 É pacífico entre as partes que um contrato de locação financeira, embora constitua uma operação comercial única, inclui, em termos das disposições legais do Reino Unido em matéria de IVA, várias operações distintas, incluindo, por um lado, a disponibilização de um veículo, operação sujeita a imposto, e, por outro, a concessão de um crédito, operação isenta.
- 15 No que se refere ao IVA pago a montante pela VWFS sobre a totalidade das suas atividades, uma parte do referido imposto respeita exclusivamente a operações tributáveis ou a operações isentas, e a outra parte respeita a operações dos dois tipos. Este último IVA é qualificado no Reino Unido como «residual». Concretamente, trata-se dos custos gerais relativos à administração do dia a dia, como os custos ligados à formação e ao recrutamento de pessoal, às refeições e bebidas deste, à manutenção e à melhoria da infraestrutura informática, bem como os custos relacionados com infraestruturas e papelaria. Atendendo ao estatuto de operador parcialmente isento da VWFS, as partes estão em desacordo quanto à questão de saber em que medida pode a VWFS deduzir este IVA residual.
- 16 Para determinar o montante do imposto pago a montante que podia deduzir, a VWFS acordou com a Administração Fiscal um «método especial de isenção parcial». Segundo este método, o imposto pago a montante relativo às despesas efetuadas exclusivamente para a realização de operações tributáveis é dedutível, ao passo que o imposto relativo às despesas efetuadas exclusivamente para a realização de operações isentas não é dedutível.
- 17 Em 2 de fevereiro de 2007, a VWFS escreveu à Administração Fiscal para lhe propor que, no âmbito deste método especial, o IVA residual pago a montante seja repartido entre os seus setores de atividade, nomeadamente, em função do volume de negócios de cada setor, que seria, portanto, calculado sem ter em conta o valor dos veículos revendidos no âmbito dos contratos de locação financeira. Em seguida, seria aplicado um método particular para quantificar o IVA residual dedutível para cada setor.

- 18 O litígio que opõe a Administração Fiscal e a VWFS incide sobre a questão de saber em que medida o IVA residual que é desta maneira imputado ao setor do retalho deve ser considerado, segundo tal método particular, como «utilizado ou a utilizar» pela VWFS para efetuar operações tributáveis neste setor.
- 19 A este respeito, a VWFS propõe basear-se na relação entre o número de operações tributáveis e o número total de operações no referido setor. Segundo o seu método, as operações de locação financeira devem ser consideradas duas operações distintas, uma tributável e a outra isenta, e o número de operações não corresponde ao número de contratos mas sim ao número de pagamentos, habitualmente mensais, efetuados nos termos desses contratos.
- 20 A Administração Fiscal considera, por seu turno, que cada montante de IVA residual imputado aos contratos de locação financeira deve ser repartido entre operações tributáveis e operações isentas segundo o valor dessas operações, mas excluindo o valor inicial do veículo aquando da sua entrega. Dado que o valor da operação de locação financeira é assim amplamente imputável à concessão do financiamento, que é uma prestação isenta, apenas seria recuperável a porção do IVA residual relativa ao valor das outras operações tributáveis efetuadas no âmbito desses contratos, tais como as comissões de cumprimento antecipado e os custos do exercício da opção de compra.
- 21 Em 16 de junho de 2008, a Administração Fiscal emitiu um aviso de liquidação do IVA devido pela VWFS, com base na sua interpretação do direito à dedução. Depois, em 30 de setembro de 2008, a Administração Fiscal adotou uma decisão que estabelecia a matéria coletável.
- 22 A VWFS impugnou esse aviso de liquidação no First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], que deu provimento a esta reclamação por decisão de 18 de agosto de 2011.
- 23 A Administração Fiscal interpôs recurso no Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria), Reino Unido]. Em 12 de novembro de 2012, este órgão jurisdicional proferiu uma decisão em que deu provimento a este recurso.
- 24 Por sentença de 28 de julho de 2015, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível) Reino Unido] deu provimento ao recurso interposto pela VWFS.
- 25 O órgão jurisdicional de reenvio, a Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido) autorizou a Administração Fiscal a interpor um recurso em 23 de dezembro de 2015 e examinou-o em 3 de novembro de 2016.
- 26 Nestas condições, a Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Quando as despesas gerais imputadas a operações de venda a prestações (que se traduzem em concessões de financiamento, que são operações isentas, e em operações de fornecimento de veículos, que são operações tributáveis) tenham sido incorporadas unicamente no preço das operações de financiamento, isentas, realizadas pelo sujeito passivo, pode o sujeito passivo deduzir uma parte ou a totalidade do imposto suportado, relativo a essas despesas?
- 2) Como interpretar corretamente o n.º 31 do Acórdão Midland Bank, proferido no processo [(C-98/98, EU:C:2000:300)], e, especificamente, a declaração de que as referidas despesas “faz[em] parte dos custos gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa”?

Em especial:

- a) Deve esse excerto ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro deve imputar sempre uma parte do imposto suportado a cada operação realizada, seja qual for o método especial adotado por força do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da [Diretiva IVA]?
  - b) Será também assim mesmo quando, de facto, as despesas gerais não são incorporadas no preço das operações tributáveis realizadas pela empresa?
- 3) O facto de as despesas gerais terem sido, pelo menos em certa medida, efetivamente efetuadas para realização de operações [de] fornecimento de veículos, que são operações tributáveis,
- a) significa que uma parte do imposto suportado relativo a essas despesas deva ser dedutível?
  - b) será também assim mesmo quando, de facto, as despesas gerais não são incorporadas no preço das operações de fornecimento de veículos, que são operações tributáveis?
- 4) É legítimo, em princípio, ignorar as operações de fornecimento de veículos, que são operações tributáveis (ou o seu valor) para alcançar um método especial na aceção do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da [Diretiva IVA]?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

- 27 Com as suas quatro questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o artigo 168.º e o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às prestações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não são repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, a parte tributável da operação, mas sim no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, a parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos do IVA, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização e, por outro lado, os Estados-Membros podem aplicar um método de repartição que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega.

### **Observações preliminares**

- 28 A título preliminar, importa determinar se, do ponto de vista do IVA, as diferentes operações relativas a prestações de locação financeira como as que estão em causa no processo principal, a saber, a concessão de financiamento e a disponibilização de veículos, devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas por vários elementos.
- 29 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar se essa operação dá lugar, para efeitos do IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única (Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 21 e jurisprudência referida).
- 30 O Tribunal de Justiça também já declarou que, por um lado, decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial (v., neste sentido, Despacho de

14 de abril de 2016, Gabarel, C-555/15, não publicado, EU:C:2016:272, n.º 44, e Acórdão de 4 de outubro de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, n.ºs 37 e 38 e jurisprudência referida).

- 31 Além disso, está-se em presença de uma prestação única quando um ou mais elementos devam ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 23 e jurisprudência referida).
- 32 No âmbito da cooperação instituída pelo artigo 267.º TFUE, cabe aos tribunais nacionais determinar se é o que acontece em cada caso concreto e fazer todas as apreciações de facto definitivas a esse respeito (Acórdão de 10 de março de 2011, Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 55 e jurisprudência referida).
- 33 Assim, para determinar se uma operação comercial constitui várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, cabe ao juiz nacional averiguar os elementos característicos da operação em causa, tendo em consideração o objetivo económico dessa operação e o interesse dos destinatários das prestações (v., neste sentido, Acórdão de 8 de dezembro de 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, n.ºs 28 e 29 e jurisprudência referida).
- 34 No caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio considera que cada contrato de locação financeira de automóveis é composto por várias prestações distintas, a saber, por um lado, a disponibilização de um veículo e, por outro, a concessão de um crédito. A este respeito, importa declarar que não resulta da decisão de reenvio nem das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que essa qualificação não foi efetuada em conformidade com os critérios referidos *supra*.
- 35 Nomeadamente, como defendeu o Governo do Reino Unido, esta decomposição da operação de locação financeira parece compatível com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual embora as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA sejam de interpretação restritiva, nem por isso deixa de ser verdade que, na falta de indicação da identidade do mutuante ou do mutuário, a expressão «concessão e negociação de créditos», na aceção do n.º 1, alínea b), deste artigo, não se pode aplicar unicamente aos empréstimos e créditos concedidos por organismos bancários e financeiros.
- 36 Portanto, o pagamento diferido do preço de compra de um bem, mediante o pagamento de juros, pode ser considerado como uma concessão de crédito, que constitui uma operação isenta nos termos desta disposição, desde que o pagamento dos juros não constitua um elemento da contrapartida recebida pela entrega dos bens ou pelas prestações de serviços, mas sim a remuneração desse crédito (v., neste sentido, Acórdão de 27 de outubro de 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, n.ºs 12, 13 e 19).

#### ***Quanto ao critério de cálculo do pro rata da dedução do IVA***

- 37 Para responder às questões submetidas, tal como reformuladas no n.º 27 do presente acórdão, importa recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à constituição e ao alcance do direito à dedução do IVA.
- 38 O Tribunal de Justiça já declarou que resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA que um sujeito passivo tem, em princípio, direito à dedução do IVA pago a montante desde que esteja estabelecido que os bens ou serviços invocados para basear esse direito sejam utilizados a jusante por esse sujeito passivo

para os fins das suas operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços sejam prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, n.ºs 34 e 35).

- 39 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, este direito dos sujeitos passivos constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União Europeia, pelo que o referido direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v., neste sentido, Acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, n.ºs 30 e 31 e jurisprudência referida).
- 40 Com efeito, o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, n.º 32).
- 41 Decorre igualmente de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução é, em princípio, necessária para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar o alcance de tal direito. O direito à dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 28 e jurisprudência referida).
- 42 Foi também admitido, no entanto, um direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa sejam parte das despesas gerais deste último e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 43 No caso vertente, resulta da decisão de reenvio que os custos gerais em causa no processo principal têm uma relação direta e imediata com a totalidade das atividades da VWFS, e não apenas com algumas delas. A este respeito, o facto de a VWFS ter decidido não incluir estes custos no preço das operações tributáveis, mas unicamente no preço das operações isentas, não pode ter qualquer repercussão nesta conclusão de facto.
- 44 Assim, na medida em que estes custos gerais foram realmente efetuados, pelo menos em certa medida, tendo em vista a disponibilização de veículos, que são operações tributáveis, os referidos custos são parte, enquanto tais, dos elementos constitutivos do preço dessas operações. Por conseguinte, origina-se um direito à dedução do IVA, em princípio, em conformidade com as considerações expostas nos n.ºs 38 a 42 do presente acórdão.
- 45 No que diz respeito ao facto de os custos gerais em causa no processo principal não se refletirem, de modo visível, no preço das operações tributáveis de fornecimento de veículos, importa recordar que o resultado dessas operações económicas não é pertinente, à luz do direito à dedução, na condição de a própria atividade estar sujeita a IVA (Acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, n.º 40 e jurisprudência referida).



- 46 Com efeito, como o Tribunal de Justiça já declarou, importa garantir o direito à dedução do IVA, sem o subordinar a um critério relativo, designadamente, ao resultado da atividade económica do sujeito passivo, em conformidade com as disposições do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, nos termos das quais é sujeito passivo «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade». (Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 44).
- 47 Contudo, o âmbito desse direito à dedução varia em função do uso a que os bens e os serviços em causa se destinam. Com efeito, ao passo que, para os bens e serviços destinados a serem utilizados exclusivamente para realizar operações tributáveis, os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir a totalidade do imposto que incidu sobre bens ou serviços que lhes tenham sido fornecidos ou prestados, para os bens e serviços destinados a uso misto, resulta do artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva IVA que o direito à dedução se limita à parte do IVA que é proporcional ao valor respeitante às operações que conferem direito à dedução realizadas através desses bens ou serviços (v., neste sentido, Acórdão de 9 de junho 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, n.º 25).
- 48 No caso vertente, dado que os custos gerais imputados ao setor do retalho da VWFS são relativos aos bens e serviços utilizados para efetuar tanto operações que conferem direito à dedução como operações que não conferem direito à dedução, deve ser estabelecido um *pro rata* de dedução, em conformidade com as disposições relevantes dessa diretiva.
- 49 Nos termos do artigo 173.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, regra geral, o *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º desta diretiva, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo por referência ao volume de negócios.
- 50 No entanto, nos termos do artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços.
- 51 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros podem, graças a essa disposição, aplicar, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método do 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 (Acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 24).
- 52 Assim, qualquer Estado-Membro que decida autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços deve garantir que as modalidades de cálculo do direito à dedução permitam estabelecer com a maior precisão a parte do IVA relativa às operações que conferem direito à dedução. Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do IVA, exige que as modalidades do cálculo da dedução reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços de utilização mista que pode ser imputada a operações que conferem direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, n.ºs 30 e 31).
- 53 A este respeito, o Tribunal de Justiça já indicou, contudo, que o método escolhido não tem necessariamente de ser o mais preciso possível, mas que, como resulta do n.º 51 do presente acórdão, deve poder garantir um resultado mais preciso do que aquele que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios (v., neste sentido, Acórdão de 9 de junho de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, n.º 33).

- 54 É certo que o Tribunal de Justiça, no n.º 33 do Acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), declarou, a propósito de uma instituição bancária que efetuava operações de locação financeira para o setor automóvel, que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional nacional, embora a realização de tais operações por um banco 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.
- 55 Foi nestas condições que, no n.º 34 desse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que o cálculo do direito à dedução em aplicação do método baseado no volume de negócios, que tem em conta os montantes relativos à parte das rendas que os clientes pagam e que servem para compensar a disponibilização dos veículos, leva a determinar um *pro rata* de dedução do IVA pago a montante menos preciso do que o resultante do método baseado apenas na parte das rendas correspondente aos juros que constituem a contrapartida dos custos de financiamento e de gestão dos contratos suportados pelo locador financeiro, uma vez que estas duas atividades constituem o essencial da utilização dos bens e serviços de utilização mista destinada à realização das operações de locação financeira para o setor automóvel.
- 56 Todavia, não se pode deduzir do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de Justiça a propósito das operações de locação financeira em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), que o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, de maneira em geral, aplicarem a todos os tipos de operações semelhantes para o setor 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.
- 57 Em particular, atendendo à natureza fundamental do direito à dedução, recordada no n.º 39 do presente acórdão, sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confirmam direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.
- 58 Assim, 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 afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais para efeitos das operações que conferem direito à dedução.
- 59 Atendendo a todas estas considerações, há que responder às questões submetidas que os artigos 168.º e 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, na parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos do IVA, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização e, por outro lado, que os Estados-Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

## Quanto às despesas

- <sup>60</sup> 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 (Sexta Secção) declara:

**Os artigos 168.º e 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis, como as que estão em causa no processo principal, não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, na parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização e, por outro lado, que os Estados-Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.**

Assinaturas