



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

17 de outubro de 2018*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Conceito de sujeito passivo — Sociedade *holding* — Dedução do imposto pago a montante — Despesas ligadas a prestações de serviços de consultoria efetuadas para efeitos da aquisição de ações de outra sociedade — Intenção da sociedade adquirente de prestar serviços de gestão à sociedade-alvo — Não prestação desses serviços — Direito à dedução do IVA que onerou os serviços contratados»

No processo C-249/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Supreme Court (Supremo Tribunal, Irlanda), por decisão de 8 de maio de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de maio de 2017, no processo

Ryanair Ltd

contra

The Revenue Commissioners,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, vice-presidente, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Šereš, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 14 de março de 2018,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Ryanair Ltd, por T. Mc Namara, solicitador, R. Aylward, BL, e M. Hayden, SC,
- em representação dos The Revenue Commissioners, por M. Browne, L. Williams e A. Joyce, na qualidade de agentes,
- em representação da Irlanda, por M. Browne, L. Williams e A. Joyce, na qualidade de agentes, assistidos por S. Davey, solicitador, Ú. Tighe, BL, e G. Clohessy, SC,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e R. Lyal, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: inglês.

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 3 de maio de 2018,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 4.º e 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Ryanair Ltd e os The Revenue Commissioners (Administração Fiscal, Irlanda) por estes se terem recusado a conceder à Ryanair a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante relativamente a prestações de serviços de consultoria a que aquela recorreu no quadro de uma oferta pública de aquisição (a seguir «OPA») de outra sociedade.

Quadro jurídico

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 4 O artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva prevê:

«1. Por “sujeito passivo” entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.»
- 5 Nos termos do artigo 10.º, n.º 2, primeiro período, da Sexta Diretiva, «[o] facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetua a entrega do bem ou a prestação de serviços».
- 6 O artigo 17.º desta mesma diretiva, com a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe, no seu n.º 1, que o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 7 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva dispõe que, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 8 Durante o ano de 2006, a companhia aérea Ryanair lançou uma OPA sobre a totalidade das ações de outra companhia aérea (a seguir «sociedade-alvo»). Nessa ocasião, efetuou despesas relativas a prestações de serviços de consultoria e outros serviços relacionados com a pretendida aquisição (a seguir «prestações de serviços controvertidas»). No entanto, esta operação não pôde ser plenamente realizada, por razões atinentes ao direito da concorrência, de modo que a Ryanair só pôde adquirir uma parte do capital social da sociedade-alvo.
- 9 A Ryanair pediu a dedução do IVA pago a montante sobre estas despesas, alegando que a sua intenção, após a tomada de controlo da sociedade-alvo, era intervir na gestão desta última prestando-lhe serviços de gestão sujeitos a IVA.
- 10 Tendo a Administração Fiscal recusado a dedução, a Ryanair interpôs recurso para a Tax Appeals Commission (Comissão de Recurso em Matéria Fiscal, Irlanda), que lhe negou provimento. A Ryanair interpôs um segundo recurso para a Circuit Court (Tribunal Regional, Irlanda), que seguiu a posição defendida pela Administração Fiscal. A Circuit Court (Tribunal Regional), no entanto, submeteu à High Court (Tribunal Superior, Irlanda) um reenvio para parecer. Tendo a High Court (Tribunal Superior) aprovado a decisão da Circuit Court (Tribunal Regional), a Ryanair interpôs recurso desta decisão para a Supreme Court (Supremo Tribunal, Irlanda).
- 11 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em substância, sobre a articulação do Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), sobre a possibilidade de dedução do IVA pago no âmbito da preparação de uma atividade económica, com o Acórdão de 27 de setembro de 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), sobre o direito de uma *holding* deduzir o IVA que onerou as prestações de serviços que lhe foram fornecidas a montante no âmbito da tomada de participações das suas filiais.
- 12 Foi nestas condições que a Supreme Court (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
 - «1) A intenção de prestar serviços de gestão a uma empresa objeto de uma aquisição, caso esta seja bem sucedida, pode ser considerada suficiente para demonstrar que o potencial adquirente exerce uma atividade económica na aceção do artigo 4.º da [Sexta Diretiva], de forma que o IVA cobrado a esse potencial adquirente sobre os bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista a essa potencial aquisição pode eventualmente ser tratado como IVA pago a montante no âmbito da atividade económica prevista de prestação de serviços de gestão?
 - 2) Existe uma “relação direta e imediata” suficiente, identificada como um requisito pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no [Acórdão de 27 de setembro de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], entre os serviços profissionais prestados no âmbito dessa potencial aquisição e as operações a jusante, constituídas pela potencial prestação de serviços de gestão à empresa objeto da aquisição, caso esta seja bem sucedida, permitindo assim a dedução do IVA pago sobre esses serviços profissionais?»

Quanto às questões prejudiciais

- 13 Com as suas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 4.º e 17.º da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que conferem a uma sociedade como a que está em causa no processo principal, que tem a intenção de adquirir a totalidade das ações de outra sociedade para exercer uma atividade económica que consiste

em lhe prestar serviços de gestão sujeitos a IVA, o direito a deduzir o IVA pago a montante sobre as despesas relativas a prestações de serviços de consultoria efetuadas no âmbito de uma OPA, mesmo que se verifique que essa atividade económica não foi realizada.

- 14 A título liminar, há que indicar que a 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), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, revogou a Sexta Diretiva sem fazer alterações de fundo. Daqui resulta que, tendo as disposições pertinentes da Sexta Diretiva um alcance, em substância, idêntico à da Diretiva 2006/112, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta diretiva é igualmente aplicável à Sexta Diretiva.
- 15 Para responder às questões submetidas, há que determinar se uma sociedade que tem a intenção de adquirir a totalidade das ações de outra sociedade para exercer uma atividade económica que consiste em lhe prestar serviços de gestão sujeitos a IVA pode ser considerada um sujeito passivo, na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva, e, se for esse o caso, por um lado, se ela atuou como sujeito passivo quando as prestações de serviços controvertidas lhe foram fornecidas e, por outro, se, e em que medida, o IVA pago a montante sobre as despesas efetuadas com essas prestações é dedutível.
- 16 Há que recordar, em primeiro lugar, que não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva, nem direito a dedução, nos termos do artigo 17.º desta diretiva, uma sociedade cujo único objeto é a tomada de participações noutras empresas, sem intervir direta ou indiretamente na gestão destas empresas. Com efeito, a mera aquisição e a mera detenção de participações sociais não constituem, em si, uma atividade económica, na aceção da Sexta Diretiva, que confira ao seu adquirente ou detentor a qualidade de sujeito passivo, uma vez que a simples tomada de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de gerar receitas com caráter permanente. Com efeito, a cobrança de um eventual dividendo, fruto dessa participação, resulta da simples propriedade do bem (Acórdãos de 30 de maio de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, n.º 36, e de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 19 e jurisprudência referida).
- 17 A situação é diferente quando a participação for acompanhada da intervenção direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participações, quanto tal implique a realização de transações sujeitas a IVA, como a prestação de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos, sem prejuízo dos direitos que o detentor das participações tenha na qualidade de acionista ou de sócio (Acórdãos de 30 de maio de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, n.º 37, e de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.ºs 20 e 21 e jurisprudência referida).
- 18 Além disso, dado que as atividades económicas na aceção da Sexta Diretiva podem consistir em vários atos consecutivos, as atividades preparatórias devem ser imputadas às atividades económicas (Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 15 e jurisprudência referida). Assim, qualquer pessoa que tenha a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica e, para esse fim, efetue as primeiras despesas de investimento deve ser considerada um sujeito passivo (Acórdãos de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 34, e de 14 de março de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, n.º 25 e jurisprudência referida).
- 19 Daqui decorre que uma sociedade que pratica atos preparatórios que fazem parte de um projeto de aquisição de ações de outra sociedade com a intenção de exercer uma atividade económica que consiste em intervir na gestão desta última através de prestações de serviços de gestão sujeitas a IVA deve ser considerada sujeito passivo na aceção da Sexta Diretiva.

- 20 No caso em apreço, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que, através da pretendida aquisição de ações da sociedade-alvo, a intenção da Ryanair era prestar-lhe serviços de gestão sujeitos a IVA e, nessa qualidade, exercer uma atividade económica na aceção da Sexta Diretiva. Por conseguinte, há que concluir que a Ryanair deve, no quadro dessa aquisição, ser considerada sujeito passivo, na aceção da Sexta Diretiva.
- 21 Tratando-se, em segundo lugar, do direito a dedução, resulta do artigo 17.º da Sexta Diretiva que, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou esse serviço para os fins das próprias operações tributáveis, ele está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esse bem ou a esse serviço. Nos termos do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e do artigo 17.º da Sexta Diretiva, o direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, no momento em que se efetua a entrega do bem ou a prestação de serviços (Acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 22 Com efeito, o direito a dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Diretiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 25 e jurisprudência referida).
- 23 O regime das deduções destina-se, com efeito, a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as suas atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 26 e jurisprudência referida).
- 24 O princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efetuadas para as necessidades e tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas atividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação poria a cargo do operador económico o custo do IVA no âmbito da sua atividade económica, sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, e procederia a uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efetuadas para as necessidades de uma empresa consoante fossem efetuadas antes ou durante a sua exploração efetiva (Acórdão de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 45 e jurisprudência referida).
- 25 Além disso, o direito a dedução, uma vez surgido, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado lugar a operações tributáveis (Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 20), ou que o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade (Acórdãos de 8 de junho de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, n.º 22, e de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, n.º 20). Uma interpretação diferente seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quanto ao tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas (Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 22).

- 26 Acresce que, segundo jurisprudência constante, 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 âmbito de tal direito. O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam 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).
- 27 É igualmente admitido o direito a 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 fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Estes 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).
- 28 No quadro da aplicação do critério da relação direta que incumbe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais, cabe-lhes ter em consideração todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa e ter em conta apenas as operações que têm relação objetiva com a atividade tributável do sujeito passivo. A existência dessa relação deve, assim, ser apreciada à luz do conteúdo objetivo da operação em questão (Acórdão de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 31 e jurisprudência referida).
- 29 Pelo contrário, quando bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo estão relacionados com operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (Acórdão de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 30 e jurisprudência referida).
- 30 Daqui decorre que, para que o IVA pago possa ser integralmente deduzido, é necessário que as despesas efetuadas tenham, em princípio, a sua causa exclusiva na atividade económica projetada, a saber, a prestação de serviços de gestão sujeitos a IVA à sociedade-alvo (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de fevereiro de 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, n.ºs 33 e 36; de 13 de março de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, n.ºs 29 e 30, e de 16 de julho de 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 25). No caso de essas despesas se referirem parcialmente também a uma atividade isenta ou não económica, o IVA pago sobre essas despesas só pode ser deduzido parcialmente (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, n.ºs 46 e 47, e de 16 de julho de 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.ºs 28 a 30).
- 31 No caso em apreço, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que as prestações de serviços controvertidas foram fornecidas à Ryanair quando esta, com a pretendida aquisição de ações da sociedade-alvo, tinha a intenção de exercer uma atividade económica que consistia em prestar a esta última serviços de gestão sujeitos a IVA. Assim, afigura-se, por um lado, que a Ryanair agiu enquanto sujeito passivo, no momento em que efetuou as despesas ligadas às prestações de serviços controvertidas. Ao fazê-lo, a Ryanair beneficia, portanto, em princípio, do direito a deduzir imediatamente o IVA pago sobre estas prestações de serviços, mesmo que, em última análise, essa atividade económica, que devia dar lugar a operações tributáveis, não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado origem a essas operações. Por outro lado, no que diz respeito às condições de exercício do direito a dedução e, mais particularmente, ao âmbito desse direito, as despesas efetuadas com a aquisição das ações da sociedade-alvo devem ser analisadas como imputáveis ao exercício da referida atividade económica que consistia em realizar operações que conferem direito a dedução. Nesta base,

estas despesas têm uma relação direta e imediata com o conjunto dessa atividade económica e, por conseguinte, fazem parte das respetivas despesas gerais. Daqui resulta que o IVA respetivo dá direito à dedução integral.

- 32 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que os artigos 4.º e 17.º da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que conferem a uma sociedade como a que está em causa no processo principal, que tem a intenção de adquirir a totalidade das ações de outra sociedade para exercer uma atividade económica que consiste em lhe prestar serviços de gestão sujeitos a IVA, o direito a deduzir integralmente o IVA pago a montante sobre as despesas relativas a prestações de serviços de consultoria efetuadas no âmbito de uma OPA, mesmo que se verifique que essa atividade económica não foi realizada, desde que essas despesas tenham origem exclusivamente na atividade económica projetada.

Quanto às despesas

- 33 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 (Primeira Secção) declara:

Os artigos 4.º e 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que conferem a uma sociedade como a que está em causa no processo principal, que tem a intenção de adquirir a totalidade das ações de outra sociedade para exercer uma atividade económica que consiste em lhe prestar serviços de gestão sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), o direito a deduzir integralmente o IVA pago a montante sobre as despesas relativas a prestações de serviços de consultoria efetuadas no âmbito de uma oferta pública de aquisição, mesmo que se verifique que essa atividade económica não foi realizada, desde que essas despesas tenham origem exclusivamente na atividade económica projetada.

Assinaturas