



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

14 de setembro de 2017*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 26.º, n.º 1, alínea b) — Dedução do imposto pago a montante — Serviços de construção ou de melhoramento de um bem imóvel pertencente a um terceiro — Utilização dos serviços pelo terceiro e pelo sujeito passivo — Fornecimento do serviço a título gratuito ao terceiro — Contabilização dos custos gerados pelos serviços efetuados como parte das despesas gerais do sujeito passivo — Determinação da existência de uma relação direta e imediata com a atividade económica do sujeito passivo»

No processo C-132/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária), por decisão de 8 de dezembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de março de 2016, no processo

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia

contra

«Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (relator) e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Schiano, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 1 de dezembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia, por I. Kirova, na qualidade de agente,
- em representação da «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD, por T. Todorov e Z. Naumov, advokati,
- em representação do Governo búlgaro, por M. Georgieva e E. Petranova, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: búlgaro.

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, G. Koleva e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de abril de 2017,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 26.º, n.º 1, 168.º e 176.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 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia (diretor da Direção «Recursos e prática em matéria fiscal e de segurança social» de Sófia, Bulgária) à «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD (a seguir «Iberdrola») a respeito de dois avisos de liquidação enviados a esta última e relativos ao direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 26.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«São assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

[...]

- b) A prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.

2. Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

- 4 O artigo 168.º desta diretiva dispõe:

«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;

[...]»

5 O artigo 176.º da referida diretiva dispõe:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional [...] ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão.»

Direito búlgaro

6 O artigo 68.º da *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Lei do imposto sobre o valor acrescentado, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZDDS»), prevê, no seu n.º 1:

«O imposto pago a montante é o valor do IVA que um sujeito passivo registado pode deduzir do IVA de que é devedor, nos termos da presente lei, em relação a:

1) Bens ou serviços recebidos em caso de entrega ou prestação tributável;

[...]

7 Nos termos do artigo 69.º, n.º 1, da ZDDS:

«Quando os bens e serviços sejam utilizados para os fins das entregas ou operações tributáveis, efetuadas por um sujeito passivo registado, este está autorizado a deduzir:

1) O IVA sobre os bens ou serviços que o fornecedor ou prestador de serviços, quando este seja também um sujeito passivo registado em conformidade com a presente lei, lhe tenha fornecido ou prestado ou lhe deva fornecer ou prestar;

[...]

8 O artigo 70.º da ZDDS dispõe:

«1. Mesmo que se verifiquem os pressupostos do artigo 69.º ou do artigo 74.º, não há direito a dedução do IVA pago a montante quando:

[...]

2) Os bens ou serviços se destinam a entregas ou prestações a título gratuito ou a outras atividades que não a atividade económica do sujeito passivo;

[...]

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 O município de Tsarevo (Bulgária) obteve, na qualidade de dono da obra, uma licença de construção para reabilitar uma estação de bombagem de águas residuais numa estância de férias situada no seu território.

- 10 A Iberdrola é um investidor privado que adquiriu vários terrenos nesta estância de férias para construir edifícios com cerca de 300 apartamentos destinados a uma ocupação sazonal. Foram também concedidas licenças de construção para espaços de serviço público, lugares de estacionamento e equipamentos ao ar livre.
- 11 A Iberdrola celebrou um contrato com o município de Tsarevo relativo à reabilitação da estação de bombagem através de trabalhos de construção ou de melhoramento dessa estação e encomendou-os a uma sociedade terceira.
- 12 No fim dos trabalhos, os edifícios que a Iberdrola planeia construir na estância de férias poderão ser ligados à estação de bombagem. O Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária) refere o parecer de um perito segundo o qual, sem essa reabilitação, a ligação seria impossível, uma vez que a canalização existente era insuficiente.
- 13 As despesas indicadas na fatura para a reabilitação da estação de bombagem foram inscritas nas contas da Iberdrola como «encargos prévios», enquanto despesas de aquisição de ativos corpóreos, e na conta de resultados como existências para 2009 e 2010. Segundo o perito, existe uma relação entre as prestações indicadas na fatura e os bens e serviços que a Iberdrola deve prestar após a construção dos edifícios autorizada nos seus terrenos.
- 14 A Administração Fiscal considerou que a Iberdrola não podia deduzir o IVA pago a montante no valor de 147 635 levs búlgaros (BGN) (cerca de 74 284 euros) e enviou-lhe um aviso de liquidação e um aviso de alteração da liquidação.
- 15 O Administrativen sad Sofia — grad (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária) anulou, todavia, este aviso. Considerou que o município de Tsarevo beneficiou de uma prestação de serviços a título gratuito que consistiu na realização dos trabalhos de reabilitação na estação de bombagem. No entanto, a gratuitidade da prestação não justificava, em sua opinião, a aplicação do artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, da ZDDS, dado que estes trabalhos seriam utilizados no âmbito da atividade económica da Iberdrola, isto é, a ligação à estação de bombagem dos edifícios para os quais tinha sido concedida uma licença de construção. Segundo esse tribunal, para que seja reconhecido o direito à dedução do IVA pago a montante para a prestação de serviços, as despesas incorridas para esse fim devem fazer parte das despesas gerais do sujeito passivo e ser um elemento constitutivo do preço desses serviços. Não importa que os trabalhos efetuados respeitem a um bem pertencente à comuna.
- 16 O órgão jurisdicional de reenvio refere dois acórdãos do Tribunal de Justiça proferidos em processos que tiveram também por base o artigo 70.º, n.º 2, do ZDDS, a saber, o acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), e o acórdão de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Esse órgão jurisdicional indica todavia que estes acórdãos deram lugar a interpretações divergentes por parte dos órgãos jurisdicionais nacionais.
- 17 Segundo alguns órgãos jurisdicionais, para além do facto de os trabalhos terem sido realizados a título gratuito, a circunstância de a obra pertencer ao património do município e não constituir, portanto, um ativo da empresa impede a dedução do IVA pago a montante. Segundo outros órgãos jurisdicionais, em contrapartida, a inscrição das despesas incorridas com os trabalhos nas despesas gerais da empresa e a utilização da estação de bombagem no âmbito da atividade económica da empresa conferem o direito à dedução.
- 18 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, segundo a disposição nacional em causa no processo principal, a circunstância de uma prestação de serviços ser fornecida a título gratuito basta por si só para que se recuse reconhecer o direito à dedução do IVA pago a montante, logo, independentemente do facto de saber se os serviços em causa são utilizados no âmbito da atividade económica do destinatário desses serviços ou para fins estranhos à sua empresa. Esse órgão

jurisdicional salienta, todavia, a diferença relativamente ao artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, que sujeita a recusa do direito à dedução à dupla condição de a prestação de serviços ter lugar a título gratuito e ser utilizada para fins alheios à atividade da empresa.

- 19 Foi nestas condições que o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Os artigos 26.º, n.º 1, alínea b), 168.º, alínea a), e 176.º da Diretiva 2006/112 [...] opõem-se a uma disposição de direito interno, como o artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, [da] ZDDS, que restringe o direito à dedução do IVA pago a montante por uma prestação de serviços de construção ou melhoria de um bem imóvel propriedade de um terceiro, utilizados tanto pelo destinatário da prestação como pelo terceiro, apenas pelo facto de o terceiro obter o resultado destes serviços a título gratuito, sem que seja tido em conta o facto de os serviços virem a ser utilizados no âmbito da atividade económica do sujeito passivo destinatário?
- 2) Os artigos 26.º, n.º 1, alínea b), 168.º, alínea a), e 176.º da Diretiva 2006/112 [...] opõem-se a uma prática fiscal que consiste em recusar o reconhecimento do direito à dedução do IVA pago a montante pela prestação de serviços, quando as despesas correspondentes a esses serviços forem contabilizadas nas despesas gerais do sujeito passivo, pelo facto de as referidas despesas terem sido realizadas para construir ou melhorar um bem imobiliário de que outra pessoa é proprietária, sem que seja tido em conta o facto de esse bem imobiliário também vir a ser utilizado pelo destinatário da prestação dos serviços de construção no âmbito da sua atividade económica?»

Quanto às questões prejudiciais

- 20 Importa, a título liminar, salientar que o litígio no processo principal e as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio são relativos ao alcance do direito à dedução previsto pela Diretiva 2006/112, mais particularmente no artigo 168.º, alínea a), da mesma.
- 21 Na medida em que as questões submetidas têm por objeto o artigo 176.º da Diretiva 2006/112, há que lembrar que o Tribunal de Justiça já analisou este artigo no âmbito de processos relativos ao artigo 70.º da ZDDS (acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, n.ºs 71 a 74, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.ºs 45 a 54). Importa salientar que, embora o artigo 70.º da ZDDS preveja uma exclusão do direito à dedução existente na data de adesão da República da Bulgária à União Europeia, este artigo 176.º só permite manter tais exclusões na medida em que não prevejam exclusões genéricas do regime de dedução instaurado pela Diretiva 2006/112, nomeadamente pelo artigo 168.º da mesma (v., neste sentido, acórdão de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 22 Quanto ao artigo 26.º da Diretiva 2006/112, esta disposição tem por objeto o caráter tributável de certas transações. Ora, no processo principal, o litígio respeita, não ao caráter eventualmente tributável da entrega efetuada pelo sujeito passivo ao terceiro e à correspondente obrigação de pagar o IVA a ela relativo, mas ao direito de deduzir o IVA pago a montante que incidiu sobre as despesas incorridas pelo sujeito passivo a fim de efetuar essa prestação.
- 23 Não há, portanto, que analisar o presente processo sob a perspetiva desse artigo 26.º
- 24 Importa, por conseguinte, considerar que, com as suas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante por uma prestação de serviços que consiste em construir ou melhorar um bem

imóvel de que um terceiro é proprietário, quando este último beneficia a título gratuito do resultado desses serviços e estes são utilizados quer pelo sujeito passivo quer por esse terceiro no âmbito das suas atividades económicas.

- 25 Quanto à questão de saber se o direito a dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 se opõe a uma disposição, como o artigo 70.º da ZDDS, recorde-se que esse direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 55, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 25).
- 26 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. Por conseguinte, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os seus fins ou resultados, na condição de as mesmas estarem, em princípio, sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 56, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 26).
- 27 Resulta do artigo 168.º da Diretiva 2006/112 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 serviço para as necessidades das suas operações tributadas está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao referido bem ou serviço (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 18).
- 28 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 a extensão de tal direito. O direito a dedução do IVA que incidiu 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 (acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 27).
- 29 Foi também admitido, no entanto, um 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. Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 58, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 28).
- 30 Pelo contrário, quando os bens ou os 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 (v., neste sentido, designadamente, acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 59).
- 31 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, no quadro da aplicação do critério da relação direta, que incumbe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais, cabe a estes 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 (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 29).

- 32 A fim de responder à questão de saber se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a Iberdrola tem o direito de deduzir o IVA pago a montante para reabilitar a estação de bombagem das águas residuais, importa portanto determinar se existe uma relação direta e imediata entre, por um lado, esse serviço de reabilitação e, por outro, uma operação tributada efetuada a jusante pela Iberdrola ou a atividade económica dessa sociedade.
- 33 Resulta da decisão de reenvio que sem a reabilitação dessa estação de bombagem a ligação à mesma dos edifícios que a Iberdrola planeava construir teria sido impossível, de tal modo que essa reabilitação era indispensável para realizar esse projeto e, por conseguinte, na falta dessa reabilitação, a Iberdrola não teria podido exercer a sua atividade económica.
- 34 Tais circunstâncias são suscetíveis de demonstrar a existência de uma relação direta e imediata entre o serviço de reabilitação da estação de bombagem das águas residuais pertencente ao município de Tsavero e uma operação tributada efetuada a jusante pela Iberdrola, uma vez que se afigura que este serviço foi fornecido para permitir a esta última realizar o projeto imobiliário em causa no processo principal.
- 35 O facto de o município de Tsavero beneficiar também do referido serviço não pode justificar que o direito a dedução correspondente ao mesmo seja recusado à Iberdrola se a existência dessa relação direta e imediata for demonstrada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 36 A este propósito, há que ter em conta a circunstância de o serviço de reabilitação em causa no processo principal efetuado a montante ser um elemento constitutivo do preço de uma operação tributada efetuada a jusante pela Iberdrola.
- 37 Assim sendo, incumbe também ao órgão jurisdicional de reenvio analisar se esse serviço se limitou ao que era necessário para assegurar a ligação dos edifícios construídos pela Iberdrola à estação de bombagem das águas residuais em causa no processo principal ou se excedeu o que era necessário para tal fim.
- 38 No primeiro caso, há que reconhecer um direito a dedução do IVA pago a montante que incidiu sobre todas as despesas incorridas para a reabilitação dessa estação de bombagem, podendo tais despesas ser consideradas como tendo uma relação direta e imediata com a atividade económica do sujeito passivo.
- 39 Em contrapartida, no caso de os trabalhos de reabilitação da referida estação de bombagem ultrapassarem as necessidades geradas apenas pelos edifícios construídos pela Iberdrola, a existência de uma relação direta e imediata entre o referido serviço e a operação tributada efetuada a jusante pela Iberdrola, que consistia em construir os referidos edifícios, será em parte quebrada e só deverá então ser reconhecido à Iberdrola um direito a dedução do IVA pago a montante que tenha incidido sobre a parte das despesas incorridas para a reabilitação da estação de bombagem das águas residuais em causa no processo principal que seja objetivamente necessária para permitir à Iberdrola efetuar as suas operações tributadas.
- 40 Nestas condições há que responder às questões submetidas que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante por uma prestação de serviços que consiste em construir ou melhorar um bem imóvel de que um terceiro é proprietário, quando este último beneficia a título gratuito do resultado desses serviços e estes são utilizados quer pelo sujeito passivo quer por esse terceiro no âmbito das suas atividades económicas, na medida em que os referidos serviços não excedam o que é necessário para permitir ao referido sujeito passivo efetuar operações tributadas a jusante e o seu custo esteja incluído no custo dessas operações.

Quanto às despesas

- 41 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:

O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante por uma prestação de serviços que consiste em construir ou melhorar um bem imóvel de que um terceiro é proprietário, quando este último beneficia a título gratuito do resultado desses serviços e estes são utilizados quer pelo sujeito passivo quer por esse terceiro no âmbito das suas atividades económicas, na medida em que os referidos serviços não excedam o que é necessário para permitir ao referido sujeito passivo efetuar operações tributadas a jusante e o seu custo esteja incluído no custo dessas operações.

Assinaturas