

**Processo C-405/19****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

24 de maio de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Cour de Cassation (Tribunal de Cassação, Bélgica)

**Data da decisão de reenvio:**

26 de abril de 2019

**Recorrente:**

Vos Aannemingen BVBA

**Recorrido:**

Estado Belga

**Objeto do processo principal**

O recurso de cassação é relativo ao litígio que opõe a Vos Aannemingen BVBA (recorrente) e a administração fiscal (recorrida) relativamente à dedutibilidade do IVA sobre as despesas de publicidade e de administração e os honorários das agências imobiliárias. Tem por objeto um acórdão do Tribunal de Recurso de Gent [hof van beroep Gent] que julgou procedente o recurso do recorrido e só declarou parcialmente procedente o pedido inicial da demandante, a saber, apenas no que se refere ao reembolso da coima aplicada. Em primeira instância, a recorrente tinha obtido o reembolso do montante que tinha pago, a título de IVA, de 92.313,99 EUR, acrescido de juros.

**Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial**

Pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE sobre a interpretação do artigo 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

### **Questões prejudiciais**

«1. Deve o artigo 17.º da Diretiva n.º 77/388/CEE ser interpretado no sentido de que quando uma despesa também beneficia um terceiro – como é o caso quando um promotor paga, na venda de apartamentos, despesas de publicidade e de administração e honorários das agências imobiliárias que também beneficiam os proprietários do terreno – tal não impede que o IVA que incide sobre essas despesas possa ser integralmente deduzido, na condição de que seja determinada a existência de uma relação direta e imediata entre a despesa e a atividade económica do sujeito passivo e que o benefício para o terceiro esteja subordinado às necessidades da empresa do sujeito passivo?

2. Este princípio também se aplica quando não estão em causa despesas gerais, mas sim despesas que são imputáveis a operações específicas sujeitas ou não a IVA realizadas a jusante, como, no caso em apreço, a venda, por um lado, dos apartamentos e, por outro, do terreno?

3. O facto de o sujeito passivo ter a possibilidade ou o direito de imputar parcialmente a despesa ao terceiro que beneficiou da despesa, mas não o ter feito, afeta a questão da dedutibilidade do IVA sobre estas despesas?»

### **Disposições de direito da União invocadas**

Artigo 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 (a seguir «Sexta Diretiva 77/388/CEE»)

### **Disposições nacionais invocadas**

Artigo 149.º da Constituição belga;

Artigos 1319.º, 1320.º e 1322.º do Burgerlijk Wetboek (Código Civil belga).

Artigo 19.º, n.ºs 1 e 2, artigo 1068.º, n.º 1, e artigo 1138.º, n.º 3, do Gerechtelijk Wetboek (Código de Processo Civil belga);

Artigo 45.º, §1, da Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Lei de 3 de julho de 1969 que aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «Código do IVA»);

Artigo 1.º, §2, do Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde

waarde [Decreto Real n.º 3 de 10 de dezembro de 1969, sobre o regime das deduções para efeitos da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado], na redação em vigor antes da alteração introduzida pelo Decreto Real de 24 de janeiro de 2015.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A demandante tem como única atividade económica a construção e venda de prédios de apartamentos. Constrói apartamentos em terrenos que são propriedade de terceiros e, em seguida, põe à venda os apartamentos, efetuando, nesse contexto, despesas de publicidade e de administração, e pagando comissões aos mediadores imobiliários. Na escritura de compra e venda de um apartamento, a demandante intervém como vendedora do edifício, e o proprietário do terreno intervém como vendedor do terreno.
- 2 A demandante deduziu integralmente o IVA sobre as despesas de publicidade e de administração e sobre os honorários das agências imobiliárias.
- 3 Na sequência de uma fiscalização, a administração fiscal considerou, relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 1999 e 30 de setembro de 2001, que o IVA só era dedutível na parte respeitante à venda dos edifícios, e não na parte respeitante à venda do terreno. Segundo a administração fiscal, só existe direito à dedução no montante correspondente à percentagem que resulta da fração que tem como numerador o preço do edifício e como denominador o preço do edifício, acrescido do preço do terreno.
- 4 A administração fiscal emitiu um aviso de pagamento, após o que a demandante, sob reserva de todos os direitos, procedeu ao pagamento do montante de 92.313,99 EUR de IVA, acrescido de juros e coimas.
- 5 Em seguida, a demandante deduziu oposição contra o aviso de pagamento e exigiu o reembolso dos montantes que tinha pago.

Por sentença de 21 de março de 2016, o Tribunal de Primeira de Instância da Flandres oriental, secção de Gent, julgou procedente o pedido da demandante. Para o efeito, o Rechtbank considerou, essencialmente, que a venda do edifício e do terreno constituía uma mesma entrega, pelo que todos os serviços de publicidade e de mediação imobiliária pagos pela demandante podiam ser considerados parte integrante das despesas gerais da sua única atividade económica. O Rechtbank considerou ainda que o facto de o proprietário do terreno poder tirar partido das despesas de publicidade e das comissões devia ser considerado subordinado às necessidades da demandante.

- 6 A administração fiscal interpôs recurso desta decisão no Hof van beroep de Gent. Por acórdão de 28 de novembro de 2017, foi dado provimento ao recurso e o pedido inicial da demandante foi julgado procedente apenas parcialmente, a saber apenas na parte respeitante à coima aplicada.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 7 Segundo a demandante, as despesas de publicidade e de administração e as comissões têm uma relação direta e imediata com a exploração da sua atividade económica, justificando-se, assim, a dedução integral a montante.

Em seu entender, o órgão jurisdicional de recurso não podia legalmente negar o direito à dedução integral do imposto a montante sobre estas despesas com o fundamento de que não se podia aceitar a alegação da demandante de que era suficiente, para a dedução do IVA, a existência de uma relação direta e imediata com as suas operações tributadas, de que a demandante ignorou, a este respeito, que é juridicamente possível vender separadamente o terreno e o edifício, e de que, embora houvesse uma certa relação entre a venda dos edifícios e a venda do terreno, esta não era a referida relação direta e imediata.

- 8 A demandante sustenta ainda que quando uma operação é objetivamente realizada a montante para a execução de uma determinada ou de todas as atividades tributáveis do sujeito passivo a jusante, o sujeito passivo pode deduzir integralmente o imposto pago a montante, mesmo que essa operação beneficie um terceiro e que esse terceiro devesse normalmente assumir uma parte da despesa, na condição de o benefício pessoal do terceiro estar subordinado às necessidades da empresa do sujeito passivo.

Segundo a demandante, o órgão jurisdicional de reenvio não respondeu ao seu argumento de que o benefício indiretamente conferido aos proprietários do terreno está subordinado às necessidades da sua empresa, e o referido órgão jurisdicional não podia justificar legalmente a sua decisão considerando simplesmente que a demandante podia imputar uma parte das despesas aos proprietários do terreno, e que se tratava de despesas que normalmente deveriam ter sido suportados por eles.

- 9 Por último, a demandante sustenta que o sujeito passivo que atua como tal no momento em que adquire e utiliza um serviço para operações específicas, no âmbito das suas atividades económicas, pode deduzir o IVA devido ou pago sobre esse serviço, mesmo que não se trate de despesas gerais, mas específicas.

Em seu entender, o órgão jurisdicional de recurso não podia, portanto, indeferir legalmente a dedução da totalidade do imposto pago a montante sobre as referidas despesas, com o fundamento de que se tratava de despesas feitas para a venda de edifícios e terrenos específicos.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 10 Nos termos do artigo 45.º, § 1, 1º, do Código do IVA, que transpõe o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE, os sujeitos passivos podem deduzir ao imposto de que são devedores os impostos que oneraram os bens e os serviços que lhes foram fornecidos, desde que os utilize para efetuar operações tributadas.

- 11 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão 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 tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (v., nomeadamente, acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, n.º 57).

Porém, admite-se igualmente o 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 à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, n.º 58).

- 12 No seu acórdão *AES-3C* de 18 de julho de 2013 (C-124/12), o Tribunal de Justiça decidiu, mediante remissão para o acórdão *Fillibeck* de 16 de outubro de 1996 (C-258/95) que a Sexta Diretiva 77/388/CEE deve ser interpretada no sentido de que o transporte gratuito dos trabalhadores, assegurado pelo empregador entre o respetivo domicílio e o local de trabalho, com um veículo da empresa, satisfaz em princípio o uso privado dos trabalhadores e serve, por conseguinte, fins alheios à empresa, pelo que em princípio não há o direito de deduzir o IVA que incide sobre estes serviços de transporte. Todavia, quando as exigências da empresa, atentas certas circunstâncias particulares, como a dificuldade de recorrer a outros meios de transporte convenientes e as mudanças de local de trabalho, aconselham a que o transporte dos trabalhadores seja assegurado pelo empregador, não se pode considerar que esta prestação é efetuada para fins alheios à empresa, e neste caso pode ser deduzido o IVA que incide sobre os serviços de transporte (n.º 29). O Tribunal de Justiça recordou ainda que o facto de o pessoal poder tirar proveito de uma prestação de serviços oferecida pelo empregador, mas efetuada no interesse da empresa, é acessório face às necessidades da empresa (n.º 33).
- 13 No seu acórdão *Iberdrola* de 14 de setembro de 2017 (C-132/16), o Tribunal de Justiça decidiu que 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, que corresponde ao artigo 17.º, n.º2, alínea a) da Sexta Diretiva (77/388/CEE) 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.

- 14 Com efeito, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, estes acórdãos também se referem a situações em que um terceiro obtém um benefício do serviço adquirido a montante pelo sujeito passivo, mas não permitem determinar com certeza se o entendimento da demandante é correto e se, numa situação como a do processo principal, o IVA que incide sobre as despesas de publicidade e de administração e sobre os honorários das agências imobiliárias que a mesma pagou na venda dos apartamentos pode, assim, ser integralmente deduzido, apesar de estas despesas também beneficiarem os proprietários do terreno e poderem ser-lhes parcialmente imputadas, na condição de se provar que o benefício destes últimos está subordinado às necessidades da empresa da demandante.
- 15 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio considera necessário submeter ao Tribunal de Justiça as referidas questões prejudiciais.