

Processo C-528/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

10 de julho de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

13 de março de 2019

Recorrente:

F-AG

Recorrido:

Finanzamt Y

Objeto do processo principal

Tratamento em sede de IVA de uma medida relativa à realização de obras numa estrada municipal; direito de deduzir o imposto pago a montante, entrega de bens a título oneroso.

Objeto e base jurídica do pedido prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1. Em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo realiza obras numa estrada municipal por conta de um município, esse sujeito passivo, que recebeu de outro sujeito passivo serviços para as obras a realizar na estrada que foi transferida para o município, tem o direito de deduzir o imposto pago a montante, nos termos no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), 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?

2 Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo realiza obras numa estrada municipal por conta de um município, existe uma entrega de bens a título oneroso, quando a contrapartida da entrega da estrada é a licença de exploração de uma pedreira?

3 Em caso de resposta negativa à segunda questão: em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo realiza obras numa estrada municipal por conta de um município, deve a transmissão a título gratuito da estrada pública ao município ser equiparada, para evitar o consumo final não tributado do município, a uma entrega de bens a título gratuito nos termos do artigo 5.º, n.º 6, 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, embora a transmissão seja realizada para fins da empresa?

Disposições de direito da União invocadas

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, especialmente os artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 5.º, n.º 6

Disposições nacionais invocadas

Umsatzsteuergesetz [Lei do imposto sobre o volume de negócios (a seguir «UStG»)], especialmente os seus §§ 1, 3 e 15

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente, que é uma sociedade anónima, é uma sociedade holding. Entre as suas filiais conta-se a sociedade A GmbH. A recorrente e a A-GmbH constituíam uma unidade para efeitos de imposto sobre o volume de negócios.
- 2 A sociedade explorava no ano litigioso (2006), entre o mais, uma pedreira em X. A presidência do governo de Z autorizou, por decisão de 16 de fevereiro de 2001, o reinício da exploração da pedreira, com a condição de que a exploração da pedreira fosse feita mediante a utilização de uma estrada municipal que pertence ao Município de X (a seguir, Município).
- 3 Para o transporte da pedra extraída da pedreira era necessário o alargamento da referida estrada municipal. No decurso do procedimento de autorização, a

antecessora da sociedade A GmbH já tinha celebrado com o Município, em 11 de dezembro de 1997, um contrato para realização de obras nessa estrada. O Município obrigou-se a planejar e a executar as obras no troço em questão. O Município obrigou-se ainda, no caso de a abertura da estrada ao público se manter, a colocá-la à disposição da antecessora da sociedade A GmbH, sem restrições, para exploração da pedreira e eventuais alargamentos desta. A antecessora da sociedade A-GmbH obrigou-se a custear todas as despesas com as obras da estrada. O contrato vincula todos os sucessores das partes. Em decisão de 25 de abril de 2005, que alterou a decisão de autorização de 16 de fevereiro de 2001, ficou estabelecido que a licença caducaria se as obras da referida estrada não estivessem concluídas até 31 de dezembro de 2006.

- 4 Em 2006, a A-GmbH encarregou a sua filial B-GmbH, que forma uma unidade para efeitos fiscais com a recorrente, de realizar as obras na referida estrada de acordo com o contrato celebrado com o Município. As obras terminaram em novembro de 2006 e a obra foi recebida em dezembro de 2006. A estrada passou a ser utilizada a partir de dezembro de 2006 pelos camiões da A-GmbH e, em menor medida, por veículos ligeiros de passageiros.
- 5 A recorrente não incluiu as despesas da A-GmbH com as obras na sua declaração de IVA relativa a 2006, mas deduziu o IVA pago a montante pela B-GmbH na declaração de IVA de 2006 como imposto pago a montante.
- 6 Com base numa fiscalização, o recorrido, o Finanzamt (Serviço de Finanças), sustentou que a recorrente, com a construção da estrada realizou uma entrega a título gratuito sujeita a imposto sobre o volume de negócios ao Município, nos termos do § 3, n.º (1b), ponto 3, da UStG. Segundo o Finanzamt, entre a sociedade A GmbH e a sociedade B-GmbH não existem operações no território nacional tributáveis, pois ambas pertencem ao grupo da recorrente.
- 7 O Finanzamt emitiu em 1 de março de 2012 um aviso de liquidação retificativo do imposto sobre o volume de negócios referente a 2006.
- 8 A reclamação apresentada pela recorrente foi indeferida.
- 9 O Hessische Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hesse, a seguir «FG») concedeu provimento parcial ao recurso interposto pela recorrente.
- 10 Como fundamento do recurso de revista que interpôs para o tribunal de reenvio, a recorrente alega que a dedução do imposto pago a montante deve ser garantida de acordo com uma interpretação conforme com o direito da União do § 15, n.º (1), da UStG, pois as despesas com as obras de alargamento da estrada faziam parte das despesas gerais da empresa e, como tal, são elementos dos custos das suas operações a montante sujeitas a imposto sobre o volume de negócios. Não se trata de uma disposição de um bem a título gratuito, no sentido do § 3, n.º (1b), ponto 3, da UStG.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 11 A compatibilidade das sentenças baseadas no direito nacional com o direito da União é, de vários pontos de vista, duvidosa, no sentido do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE.

Apreciação à luz do direito nacional

- 12 Segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), a dedução do imposto pago a montante está excluída porque a recorrente utilizou os serviços a montante da sociedade B-GmbH para realizar uma entrega a título gratuito ao Município.
- 13 O empresário tem direito à dedução do imposto pago a montante, se realizar operações a montante para os fins da sua empresa e portanto para a sua atividade económica. Segundo o § 15, n.º (1), ponto 1, da UStG, o empresário pode deduzir como imposto pago a montante o imposto legalmente devido relativo a entregas realizadas por outro empresário à sua empresa. Em conformidade com o § 15, n.º (2), ponto 1, da UStG, a dedução está excluída para prestações utilizadas pelo empresário para a realização de operações isentas.
- 14 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Tributário Federal, tem de haver umnexo direto e imediato entre uma determinada operação realizada a montante e uma ou várias operações realizadas a jusante que dão direito a dedução, para que o sujeito passivo tenha o direito a deduzir o imposto pago a montante e para poder ser determinado o âmbito desse direito (v., por exemplo, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57, de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 27, de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 27, de 4 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 28).
- 15 O direito de dedução é reconhecido ao sujeito passivo no caso de inexistir umnexo direto e imediato entre uma determinada operação realizada a montante e uma ou várias operações realizadas a jusante que dão direito a dedução se as despesas das prestações em causa pertencerem às despesas gerais do sujeito passivo e forem elementos do custo dos bens ou das prestações de serviços por ele fornecidos. Com efeito, estes custos têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (jurisprudência constante, v., entre outros, Acórdãos SKF, EU:C:2009:665, n.º 58 e a jurisprudência aí referida, AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, n.º 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, n.º 29; e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 27).
- 16 O empresário tem assim o direito à dedução na medida em que utilize prestações para a sua empresa (§ 2, n.º 1, da UStG; artigo 4.º da Diretiva 77/388/CEE) e, portanto, efetue operações a título oneroso (operações económicas) para a sua

atividade económica (Acórdão de 13 de março de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 1 da parte dispositiva). O direito à dedução não existe, no entanto, se o empresário realizar uma operação a título gratuito e portanto uma atividade não económica que não esteja incluída no âmbito do IVA (v. Acórdãos de 12 de fevereiro de 2009, C-515/07, *Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EU:C:2009:88, n.º 34; de 13 de março de 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, n.ºs 36 e 37).

- 17 De acordo com estes princípios, as prestações realizadas a montante pela sociedade B-GmbH, que são imputáveis à recorrente no âmbito da unidade fiscal, não são passíveis de dedução, porquanto as prestações realizadas a montante foram realizadas com a intenção de serem utilizadas para os fins de uma atividade não económica (entrega realizada a título gratuito ao Município).
- 18 As obras realizadas na estrada constituem a disposição de um bem. Se o empresário, como no caso em apreço, faz obras de infraestruturas num terreno alheio contra remuneração com base num contrato de empreitada celebrado com um Município realiza uma prestação de serviços ao Município (entrega de infraestruturas urbanísticas), no sentido do § 3, n.º (4) da UStG.
- 19 A disposição dos bens foi feita também – segundo a indicação do Bundesfinanzhof – a título gratuito. O contrato de empreitada celebrado entre a antecessora da sociedade A-GmbH e o Município não previa a obrigação de o Município pagar uma remuneração. Não existem indícios suficientes para considerar que a decisão de autorização da presidência do governo foi a contrapartida para a realização das obras na estrada pela recorrente. A intenção de entrega de um bem com caráter de liberalidade, pressuposta no § 3, n.º (1b), ponto 3, resulta do facto de o Município pretender adquirir a propriedade das obras de construção da estrada municipal sem contrapartida. Não existem indícios de que a recorrente pretendesse manter, pelo menos economicamente, direitos de propriedade ou de utilização da estrada municipal, o que afasta a possibilidade de uma disposição posterior da estrada.
- 20 Segundo o direito nacional, a recorrente não teria portanto direito à dedução do imposto pago a montante.

Apreciação à luz do direito da União

Quanto à primeira questão prejudicial

- 21 Com base nos Acórdãos do Tribunal de Justiça proferidos no processo *Sveda* (EU:C:2015:712) e *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:683), assim como nas Conclusões proferidas no processo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283) pela advogada-geral J. Kokott em 6 de abril de 2017, suscitam-se dúvidas sobre se a apreciação feita com base no direito nacional é válida. Pode ter de se admitir o

direito da recorrente a deduzir o imposto pago a montante relativamente às operações realizadas a montante.

- 22 Naqueles acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou a existência do direito à dedução do imposto pago a montante pela construção de uma estrada pública e de uma estação de bombagem de águas, por considerar que os custos das prestações correspondentes pertenciam aos custos gerais do sujeito passivo e constituíam, enquanto tais, elementos dos custos dos bens entregues ou das prestações de serviços realizadas. A relação com prestações de serviços realizadas a título gratuito no sentido do artigo 26.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva 2006/112/CE – no ano em causa no litígio era ainda aplicável o artigo 6.º, n.º 2, da Diretiva 77/388/CEE) ou não foi apreciada pelo Tribunal de Justiça (Acórdão Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, n.º 23), ou o Tribunal de Justiça declarou que a entrega gratuita não põe em causa o nexo direto e imediato que possa existir entre as operações realizadas a montante e as operações que dão o direito a dedução realizadas a jusante ou com o conjunto das atividades económicas do sujeito passivo (Acórdão Sveda, EU:C:2015:712, n.º 34). A utilização a título gratuito não parece portanto obstar ao direito de dedução, embora, segundo o tribunal de reenvio, se trate de uma atividade não económica.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 23 No caso de se aceitar o direito a dedução da recorrente, na opinião do tribunal de reenvio suscita-se ainda a questão de saber se se pode aceitar a compensação do direito a dedução do imposto pago a montante com a dívida de imposto resultante de uma entrega a título oneroso ou da sua disposição a título gratuito, no sentido do artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE (atualmente artigo 16.º da Diretiva 2006/112/CE). Esta questão deve ser resolvida segundo o direito processual nacional no âmbito do litígio.
- 24 Do ponto de vista do direito da União não é totalmente isento de dúvidas que a recorrente tenha entregado a estrada ao Município a título oneroso.
- 25 Uma entrega de bens ou a prestação de serviços «a título oneroso» pressupõe a existência de um nexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal nexo direto existe quando entre o prestador e o beneficiário existe uma relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário (neste sentido, Acórdão de 26 de setembro de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, n.º 37, e de 22 de novembro de 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 39). A contraprestação pode consistir na entrega de bens, desde que exista um nexo direto entre a prestação de serviços e a entrega de bens e o valor da entrega possa

ser expresso em dinheiro (v. Acórdão de 10 de janeiro de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, n.ºs 35 e segs.).

- 26 O tribunal de reenvio inclina-se no sentido da opinião seguida até agora no direito nacional, no sentido de que se trata de uma entrega da estrada ao Município a título gratuito. Há uma entrega de bens e não a prestação de serviços, porque a recorrente deu ao Município o poder de disposição da estrada.
- 27 Mas a existência de uma entrega a título gratuito nas circunstâncias do processo principal, que são muito semelhantes às do processo Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, não é isenta de dúvidas do ponto de vista do direito da União, porquanto a advogada-geral J. Kokott referiu no n.º 50 das suas Conclusões no processo Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283), que uma empresa raramente oferece alguma coisa a um terceiro se não obtiver desse terceiro uma vantagem correspondente. No caso em apreço, essa vantagem seria a autorização da reabertura e exploração da pedreira, que a presidência do governo só concedeu na condição de que a antecessora da recorrente fizesse as obras na mencionada estrada. A autorização de exploração da pedreira caducaria se as obras na estrada municipal não estivessem concluídas até 31 de dezembro de 2006. Perante tal facto – como afirma a advogada-geral J. Kokott – existirá uma prestação a título oneroso que, embora confira um direito à dedução, implicará igualmente a constituição de uma obrigação fiscal de igual montante relativamente à reabilitação realizada a título oneroso.

Quanto à terceira questão prejudicial

- 28 Se, pelo contrário, se partir do princípio – como o tribunal de reenvio aceitou até agora – de que se trata de uma entrega a título gratuito, é igualmente duvidoso que esta entrega a título gratuito constitua uma entrega sujeita a tributação, na aceção do n.º 6 do artigo 5.º da Diretiva 77/388/CEE (atualmente o artigo 16.º da Diretiva 2006/112/CE).
- 29 A jurisprudência do tribunal de reenvio vai nesse sentido até agora. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça; o facto de a entrega ter sido feita para fins da empresa não impede a tributação nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE, pois do seu teor literal decorre que a Diretiva 77/388/CEE equipara a uma entrega efetuada a título oneroso a afetação pelo sujeito passivo de bens da sua empresa que transmite a título gratuito, quando esses bens tenham conferido direito a uma dedução do IVA cobrado a montante, sem que seja, em princípio, decisivo que essa transmissão tenha sido feita para fins da empresa. (Acórdão de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, n.º 22). Mesmo quando o bem tenha sido afetado aos fins da empresa devem ser consideradas entregas tributáveis, desde que não se trate de amostras (v. Acórdão de 30 de setembro de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, n.ºs 18 e 23) ou de ofertas de pequeno valor (v. Acórdão Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, n.º 23). Estes dois casos estão aqui manifestamente fora de questão.

- 30 A esta consideração pode no entanto obstar o facto de a estrada municipal não se destinar a ser utilizada pelo Município para fins «privados», mas, devido à afetação pública da estrada, a ser aberta ao tráfego (v., noutro contexto, as Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, n.º 51, e Acórdão Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, n.ºs 35 e segs.).
- 31 Além disso, o carácter tributável nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE é igualmente duvidoso porque existe uma decisão divergente na União: o Supremo Tribunal Administrativo da Áustria recusou num caso semelhante o carácter tributável de uma afetação pessoal de um bem, por se tratar de entregas para fins da empresa que tinham carácter complementar ou acessório da atividade empresarial.
- 32 Esta diferença fundamental de opiniões de um tribunal de outro Estado-Membro constitui o tribunal de reenvio, nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE, na obrigação de submeter a questão ao Tribunal de Justiça (v. Acórdão de 5 de julho de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, n.º 64; v. igualmente Acórdão de 15 de setembro de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, n.º 39).
- 33 Além disso, a tributação da disposição de um bem a título gratuito é igualmente duvidosa, porque põe em causa o princípio da neutralidade do IVA. A recorrente é onerada com o imposto sobre o volume de negócios nas despesas gerais da empresa. A razão por que o artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE (atual artigo 16.º da Diretiva 2006/112/CE) foi introduzido, a saber, impedir «o consumo final não tributado» (v., sobre o artigo 5.º, n.º 6 da Diretiva 77/388/CEE, o Acórdão [de 30 de setembro de 2010] EMI Group, [C-581/08], EU:C:2010:559, n.º 17, e, sobre o artigo 16.º da Diretiva 2006/112/CE, o Acórdão de 17 de julho de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, n.º 23), não é pertinente nos casos como o presente, uma vez que as despesas em análise são incluídas nos preços das operações a jusante.