

Processo C-574/18

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

13 de setembro de 2018

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

13 de junho de 2018

Recorrente:

C-eG

Recorrido:

Finanzamt Z

[Omissis]

BUNDESFINANZHOF

Processo n.º XI R 5/17

DESPACHO

No processo entre

C-eG,
recorrente,

[Omissis]

e

Finanzamt Z,
recorrido,

que tem por objeto o imposto sobre o volume de negócios de 2002 e 2003

a 11.ª Secção

[omissis]

proferiu, em 13 de junho de 2018, o seguinte despacho:

I. Submetem-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia, para decisão prejudicial, as seguintes questões:

1. Em circunstâncias como as do processo principal, em que uma organização de produtores, na aceção do artigo 11.º, n.º 1, e do artigo 15.º do Regulamento (CE) n.º 2200/96 do Conselho, de 28 de outubro de 1996, que estabelece a organização comum de mercado no setor das frutas e produtos hortícolas (Regulamento n.º 2200/96), fornece bens aos produtores associados e recebe como contrapartida um pagamento que não cobre o preço da respetiva aquisição,

a) Deve considerar-se que se trata de uma troca com pagamento suplementar, porquanto os produtores, como contrapartida da operação, se obrigaram para com a organização de produtores a fornecer-lhe, durante o período de afetação, frutas e produtos hortícolas, de modo que o valor tributável da operação é o preço de aquisição pago pela organização de produtores aos fornecedores dos bens de investimento?

b) O montante que o fundo operacional paga efetivamente à organização de produtores pela operação é, na sua totalidade, uma «subvenção diretamente relacionada com o preço desta operação» na aceção do artigo 11.º, A, n.º 1, 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 (Diretiva 77/388/CEE), de modo que o valor tributável também inclui a ajuda financeira, a que se refere o artigo 15.º do Regulamento n.º 2200/96, que tenha sido concedida ao fundo operacional pelas autoridades competentes para financiamento de um programa operacional?

2. Se, de acordo com a resposta à primeira questão, apenas os pagamentos feitos pelos produtores, mas não a obrigação de fornecimento de produtos e a ajuda financeira, deverem ser considerados valor tributável: nas circunstâncias descritas na primeira questão, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388/CEE opõe-se a uma medida derogatória especial nacional como o § 10, n.º 5, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Código do IVA), baseada no artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 77/388/CEE, segundo a qual o valor tributável das operações com os produtores é o preço de aquisição pago pela organização de produtores aos fornecedores, a montante, dos bens de investimento, porque os produtores são pessoas associadas?

3. Em caso de resposta negativa à segunda questão: esta solução também é válida quando os produtores têm direito à dedução total do imposto pago a

montante, porque os bens de investimento estão sujeitos à regularização da dedução do imposto pago a montante (artigo 20.º da Diretiva 77/388/CEE)?

II. Suspende-se a presente instância até à decisão final do Tribunal de Justiça da União Europeia.

F u n d a m e n t o s

A.

- 1 A recorrente, uma cooperativa registada (eG), é sucessora da M-eG em consequência de uma fusão. São membros da M-eG várias cooperativas associadas.
- 2 Nos anos de 2002 e 2003 (anos controvertidos) a M-eG era grossista de frutas, produtos hortícolas e batatas, comercializando os produtos que as suas associadas produziam e lhe entregavam. A M-eG era, além disso, uma organização de produtores reconhecida nos termos do Regulamento n.º 2200/96.
- 3 Nos termos do artigo 15.º do Regulamento n.º 2200/96, essas organizações de produtores podem criar um designado fundo operacional. Este fundo é um património autónomo com afetação específica de direito privado, nos termos do § 1, n.º 1, ponto 5, da Körperschaftsteuergesetz (código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a seguir «KStG»), e provém, em metades iguais, de contribuições dos produtores associados na organização de produtores e da ajuda financeira prevista no artigo 15.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2200/96 (ajuda financeira).
- 4 Com os meios do fundo operacional podem ser financiados os chamados programas operacionais, que devem ser submetidos às autoridades nacionais competentes e aprovados por estas [artigo 15.º, n.º 2, alínea b), e artigo 16.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2200/96]. Podem ser abrangidos pelos programas operacionais, designadamente, investimentos em explorações específicas de associados das organizações de produtores [v. artigo 8.º, n.º 2, alínea o), do Regulamento (CE) n.º 609/2001 da Comissão, de 8 de março de 2001, que estabelece as regras de execução do Regulamento (CE) n.º 2200/96 no que respeita aos programas operacionais, aos fundos operacionais e à ajuda financeira comunitária e que revoga o Regulamento (CE) n.º 411/97 – Regulamento n.º 609/2001 – bem como o artigo 8.º, n.º 2, conjugado com o Anexo I, n.º 17, do Regulamento n.º 1433/2003 da Comissão, de 11 de agosto de 2003, que estabelece as normas de execução do Regulamento (CE) n.º 2200/96 do Conselho no que respeita aos fundos operacionais, aos programas operacionais e à ajuda financeira – Regulamento n.º 1433/2003].
- 5 As contribuições dos produtores para o fundo operacional foram feitas, nos anos controvertidos, de modo que todos os associados da M-eG pagaram 3% do produto das suas vendas ao fundo. Este montante foi retido pela M-eG em cada entrega.

6 Para realizar investimentos em instalações específicas, a M-eG celebrou contratos de aquisição e utilização (contrato) com cada um dos produtores. Estes contratos dispõem, resumidamente, o seguinte:

7 **«§ 2 Objeto**

[A M-eG] e [o] produtor acordam em adquirir, em comum e em partes iguais, os bens previstos no contrato [...], com base no Regulamento (CE) 2200/96 [...], no âmbito do projeto [...] As partes contratantes são comproprietárias em partes iguais.

8 **§ 3 Pagamento**

O montante do investimento eleva-se a cerca de [...] (excluindo o IVA). O produtor entrega a sua parte, que corresponde a metade do montante do investimento, e tem provisoriamente o valor de [...], à [M-eG], a título de prestação antecipada [...]

Os fornecedores apresentam as faturas à [M-eG]. A [M-eG], depois de realizada a entrega e depois da apresentação da fatura pelo fornecedor, debita ao produtor a metade que lhe corresponde. Em seguida, o produtor faz o pagamento final, após compensação com a prestação antecipada [...].

9 **§ 9 Declaração de compromisso**

O produtor obriga-se, durante todo o período de afetação, mas por um período mínimo de dez anos a contar do início do contrato, a oferecer os seus produtos como associado [da M-eG] (ou da sua sucessora) [à M-eG].

[Omissis]

10 **§ 10 Prazo de afetação**

O prazo de afetação para utilização dos bens é de 5 anos para bens móveis e culturas permanentes, e de 12 anos para bens imóveis (por exemplo, edifícios).

[Omissis]

11 **§ 11 Transmissão da propriedade**

Decorrido o prazo de afetação, [a M-eG] transmite ao produtor a sua parte da propriedade a título gratuito.»

12 A encomenda dos bens que são objeto do contrato era feita pela M-eG e os fornecedores dos bens (fornecedores a montante) endereçavam-lhe as faturas. A M-eG faturava ao produtor 50% dos seus custos de aquisição líquidos, acrescidos do imposto sobre o volume de negócios. Os restantes 50% dos custos de aquisição eram pagos pelo fundo operacional.

- 13 Decorrido o prazo de afetação, a M-eG transmitia aos produtores a sua parte da propriedade nos bens que eram objeto do contrato a título gratuito, em conformidade com o contrato.
- 14 Nas suas declarações do imposto sobre o volume de negócios respeitantes ao ano de 2002, de 22 de outubro de 2003, e ao ano de 2003, de 27 de outubro de 2004, a M-eG exerceu o seu direito à dedução total do imposto pago a montante sobre as entregas dos seus fornecedores, mas não considerou os montantes pagos pelo fundo operacional contraprestação das entregas feitas aos produtores.
- 15 Na sequência de uma ação de fiscalização externa nas instalações da recorrente, o recorrido (o Finanzamt – Serviço de Finanças, a seguir «FA» –), na decisão de liquidação corretiva do imposto sobre o volume de negócios relativo aos anos controvertidos, de 1 de fevereiro de 2013, sustentou que a M-eG transmitiu desde o início a cada um dos produtores o poder de disposição da totalidade dos bens que eram objeto do contrato (e não apenas da metade), tendo assim realizado uma entrega de bens; com efeito, os bens objeto do contrato foram diretamente entregues aos produtores ou foram diretamente colocados em funcionamento pelos produtores. É certo que a ajuda financeira ao fundo operacional é uma subvenção não tributável. Porém, às operações a jusante da M-eG com cada um dos produtores deve aplicar-se o valor tributável mínimo previsto no § 10, n.º 5, ponto 1, em conjugação com o n.º 4, da Umsatzsteuergesetz (UStG). Os preços de aquisição pela M-eG são os montantes (líquidos) pagos aos seus fornecedores. A reclamação foi indeferida (decisão sobre a reclamação de 14 de maio de 2013).
- 16 O Finanzgericht (Tribunal Tributário, a seguir «FG») negou provimento ao recurso pelo seu acórdão publicado nas Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) (Decisões dos FG) de 2017, 517. O FG considerou que o FA entendeu, com razão, que o valor tributável das entregas feitas pela M-eG aos produtores interessados no quadro do programa operacional não compreende apenas a contrapartida paga pelos produtores. Porém, esta conclusão não resulta do § 10, n.º 5, ponto 1, conjugado com o n.º 4 da UStG (valor tributável mínimo), mas sim do § 10, n.º 1, terceiro parágrafo, da UStG. Os pagamentos do fundo operacional, de 50% dos custos de aquisição dos respetivos bens que eram objeto do contrato, são uma contraprestação paga por um terceiro.
- 17 No seu recurso de *Revision*, a recorrente alega a violação do direito substantivo. Nos termos do Regulamento n.º 2200/96, do Regulamento n.º 609/2001 e do Regulamento n.º 1433/2003, as subvenções pagas pela União Europeia (UE) à M-eG visavam objetivos de política estrutural e de política ambiental. Também os investimentos em instalações específicas fazem parte da «estratégia nacional para programas operacionais sustentáveis da organização dos produtores de frutas e produtos hortícolas».
- 18 A recorrente pede a anulação da primeira decisão e da decisão que recaiu sobre a reclamação de 14 de maio de 2013, bem como a alteração das decisões relativas à liquidação do imposto sobre o volume de negócios dos anos de 2002 e de 2003, de

1 de fevereiro de 2013, no sentido de o imposto sobre o volume de negócios relativo ao ano de 2002 ser reduzido do montante de 11 908,08 euros e o relativo ao ano de 2003 do montante de 20 602,23 euros.

- 19 O FA pede que o recurso seja julgado improcedente.
- 20 O FA sustenta a primeira decisão impugnada.

B.

21 Esta Secção suspende a instância nos termos dos §§ 74 e 121 do Finanzgerichtsordnung (Lei do processo nos tribunais tributários, a seguir «FGO») e submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), para decisão prejudicial, as questões formuladas na parte decisória, nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

22 **I. Disposições legais aplicáveis**

23 **1. Direito nacional**

As disposições legais do direito nacional aplicáveis dispõem:

24 **«§ 1 da UStG Operações tributáveis**

(1) Estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

1. As entregas e outras prestações realizadas a título oneroso no território alemão, por uma empresa no âmbito da sua atividade [...]

25 **§ 3 da UStG Entrega e outra prestação**

(1) As entregas por um empresário são prestações pelas quais um empresário, ou um terceiro por ele mandatado, dá ao tomador ou a um terceiro por ele mandatado a capacidade de dispor de um bem em seu próprio nome (transferência do poder de dispor do bem).

[...]

(12) Verifica-se uma troca quando a remuneração da entrega de um bem consiste na entrega de outro bem. Uma operação é equiparada a uma troca quando a remuneração de outra prestação consiste na entrega de um bem ou noutra prestação.

26 **§ 10 da UStG Valor tributável das entregas, outras prestações e aquisições intracomunitárias de bens**

(1) Nas entregas de bens e outras prestações (§ 1, n.º 1, ponto 1, primeiro período) [...], o volume de negócios é calculado com base na contraprestação recebida [...] A contraprestação é tudo o que o beneficiário da prestação gasta para

obter a prestação, deduzindo, porém, o imposto sobre o volume de negócios. É igualmente integrado na contraprestação o valor que uma pessoa que não seja o beneficiário da prestação paga ao empresário a título da prestação. [...]

(2) [...] Na troca (§ 3 n.ºs 1 e 2, primeiro período), nas operações equiparadas a uma troca (§ 3 n.ºs 1 e 2, segundo período) e *[omissis]*, o valor de cada operação vale como contraprestação da outra operação. O imposto sobre o volume de negócios não se inclui na contraprestação.

[...]

(4). O volume de negócios é calculado:

1. Na introdução de bens referida no § 1a, n.º 2 e no § 3, n.º 1a, e nas entregas referidas no § 3, n.º 1a, com base no preço de aquisição dos bens acrescido dos custos conexos ou de aquisição de bens semelhantes ou, não havendo preço de aquisição, pelos custos de aquisição, sempre no momento da operação;

2. [...]

3. [...]

Não se inclui no valor tributável o imposto sobre o volume de negócios.

(5) O n.º 4 aplica-se, *mutatis mutandis*:

1. aos fornecimentos e outras prestações efetuadas pelas sociedades e associações, na aceção do § 1, n.º 1, pontos 1 a 5, da lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, pelas associações sem personalidade jurídica, bem como pelas empresas em situação de compropriedade, no âmbito da respetiva atividade, aos seus acionistas, associados, membros, sócios ou pessoas próximas dos mesmos, bem como pelos empresários em nome individual a favor das pessoas próximas [...];

2. [...]

quando o valor tributável nos termos do n.º 4 é superior à contraprestação referida no n.º 1.»

27 «§ 1 da KStG Sujeição integral ao imposto

(1) Estão sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, pelo seu rendimento global, as seguintes pessoas coletivas, associações de pessoas e patrimónios autónomos, que tenham a sua direção efetiva ou a sua sede no território nacional:

[...]

5. associações sem personalidade jurídica, instituições, fundações e outros patrimónios autónomos com fins específicos de direito privado; [...]»

28 **2. Direito da União**

As disposições do direito da União aplicáveis ao presente litígio são os artigos 2.º, 11.º e 27.º, n.º 1, da Diretiva 77/388/CEE (ainda aplicável nos anos controvertidos), bem como o Regulamento n.º 2200/96, o Regulamento n.º 609/2001 e o Regulamento n.º 1433/2003.

29 **II. Apreciação à luz do direito nacional**

Numa apreciação isolada à luz do direito nacional, o recurso deve ser julgado improcedente por várias razões (independentes entre si).

30 1. As partes e o FG concordam justamente em que a M-eG entregou os bens a que se referem os contratos aos respetivos produtores logo nos anos controvertidos (e não lhes transmitiu apenas metade da respetiva propriedade) (v., a este respeito *[omissis]* TJUE, Acórdão de 4 de outubro de 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, *[omissis]* n.ºs 33 e 34). Estas entregas foram feitas a título oneroso – o que não é objeto de controvérsia entre as partes (*[omissis]*).

31 2. No entanto, as partes e o FG não tiveram em conta que os produtores, como contraprestação da entrega, além da obrigação de pagamento da sua parte, se obrigaram, no § 9 do contrato, a fornecer frutas e produtos hortícolas à M-eG durante o período do investimento, mas pelo menos durante 10 anos.

32 a) As operações poderiam eventualmente consubstanciar uma operação de troca com pagamento suplementar (§ 3, n.ºs 1 e 2, UStG), na qual a contraprestação de uma prestação é composta por um pagamento em dinheiro e uma entrega de bens. *[Omissis]*. As partes obrigaram-se numa relação contratual sinalagmática a realizar prestações recíprocas (v., quanto a este requisito, TJUE - Acórdãos RCI Europe, de 3 de setembro de 2009, C-37/08, EU:C:2009:507, DStR (*Deutsches Steuerrecht*) 2009, 2003, n.º 33; Serebryannay vek, de 26 de setembro de 2013, C-283/12, EU:C:2013:599, *[omissis]* n.º 41). O facto de, por força do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), ponto 3, do Regulamento n.º 2200/96, os estatutos preverem, de qualquer modo, uma obrigação de fornecimento (enquanto durar a filiação) não obsta a esta apreciação, porque os produtores assumiram a obrigação de fornecimento por um período mais longo (o prazo de afetação, pelo menos dez anos) (§ 9 do contrato).

33 A respetiva entrega também não era o que se designa por aprovisionamento *[omissis]*, porque o objeto de cada contrato não era material de aprovisionamento.

34 b) De acordo com o direito nacional, o valor de cada operação constituía a contrapartida para a outra operação (§ 10, n.º 2, segundo período da UStG); o valor tributável (após compensação com o pagamento suplementar, *[omissis]*),

equivalia a 50% do preço de aquisição pago pela M-eG aos seus fornecedores ([*omissis*]).

- 35 3. Mesmo que não exista nenhuma operação de troca com pagamento suplementar, o FG considerou, com razão, que, segundo o § 10, n.º 1, terceiro período da UStG ([*omissis*]), fazem parte da contraprestação por estas entregas não apenas os montantes faturados aos produtores mas também os pagamentos provenientes do fundo operacional [*omissis*].
- 36 Os pagamentos do fundo operacional à M-eG são pagamentos de um terceiro e não a reafetação de um meio financeiro próprio, uma vez que o fundo operacional, como património autónomo com afetação especial, segundo o direito nacional (§ 1, n.º 1, ponto 5, da KStG e § 2 da UStG), está sujeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e também tem personalidade jurídica para efeitos do imposto sobre o volume de negócios [*omissis*]. Trata-se de um património autónomo com afetação especial de que a M-eG não podia dispor livremente, mas que apenas podia ser utilizado para os fins mencionados no artigo 15.º, n.º 2, do Regulamento n.º 2200/96, no artigo 3.º do Regulamento n.º 609/2001 e no artigo 5.º do Regulamento n.º 1433/2003. O facto de os pagamentos da UE ao fundo operacional (no entendimento unânime das partes e do FG) terem como objetivo a promoção do interesse geral não altera em nada, segundo o direito nacional, a conexão direta do pagamento a partir do fundo operacional que o FG, de modo que não deve criticado no recurso de revista («*Revision*»), deduziu do contrato da M-eG com os respetivos produtores.
- 37 4. Se não se confirmasse a existência de uma operação de troca com pagamento suplementar e não fosse seguido o entendimento do FG de que o pagamento do fundo operacional é sempre uma contraprestação paga por um terceiro, o FA teria tido razão ao considerar que, segundo o direito nacional, no presente processo, os preços de aquisição pagos pela M-eG aos seus fornecedores constituem o valor tributável das entregas da M-eG aos produtores. É o que resulta do § 10, n.º 5, ponto 1, conjugado com o n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG.
- 38 a) A contraprestação paga pelos produtores, como pessoas próximas, não é o valor normal de mercado, nem o volume de negócios da M-eG foi tributado pelo valor normal de mercado [*omissis*].
- 39 b) No caso vertente, segundo a jurisprudência anterior do BFH, o facto de alguns produtores poderem ter direito à dedução total do imposto pago a montante não obsta à aplicação do valor tributável mínimo [*omissis*]; com efeito, os bens que eram objeto do contrato e que a recorrente entregou aos produtores estão sujeitos, nos produtores, à regularização da dedução do imposto pago a montante, enquanto bens de investimento na aceção do § 15a, n.º 1, da UStG.
- 40 **III. Apreciação à luz do direito da União**

No entanto, é duvidosa, sob múltiplos aspetos, a compatibilidade com o direito da União da solução apresentada na parte B.II., baseada no direito nacional, à luz do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE.

- 41 1. Se o TJUE, com base na obrigação assumida no § 9 do contrato, que ultrapassa temporalmente a obrigação prevista no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), ponto 3, do Regulamento n.º 2200/96, vier a entender que, em circunstâncias como as do processo principal, se verifica a existência de uma operação de troca com pagamento suplementar, a determinação do valor tributável deverá fazer-se nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388/CEE, visto que o direito da União não contém nenhuma norma especial comparável com o § 10, n.º 2, segundo período, da UstG relativa ao valor tributável nas operações de troca (v. TJUE - Acórdãos Bertelsmann, de 3 de julho de 2001, C-380/99, EU:C:2001:372, [omissis], n.º 17; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [omissis], n.º 38). O valor tributável é, assim, tudo o que constitui o valor da contraprestação que o fornecedor recebe ou deve receber pela entrega do destinatário dos bens ou da prestação de serviços ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço destas operações.
- 42 a) Haverá também que ter em conta a obrigação de entrega de produtos que os produtores assumiram, porque esta obrigação só foi assumida com base na entrega dos bens e o valor tributável de uma entrega de bens é tudo o que o fornecedor dos bens recebe como contraprestação e que tenha um vínculo direto com a entrega, quando puder ser expresso em dinheiro, e representa um valor subjetivo (v. TJUE, de 23 de novembro de 1988, Acórdão Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, EU:C:1988:508, [omissis] n.ºs 12 e 16).
- 43 b) No presente processo, é este o caso no que respeita à entrega feita pela M-eG a preço reduzido e à obrigação dos produtores de lhe entregarem as frutas e produtos hortícolas produzidos. A M-eG, no caso vertente, recebeu dos respetivos produtores pela entrega de bens o pagamento em dinheiro e a obrigação de entrega de produtos; o respetivo valor tributável será a diferença em relação ao preço de aquisição dos bens pela M-eG (v. TJUE, Acórdão Empire Stores, de 2 de junho de 1994, C-33/93, EU:C:1994:225, [omissis] n.º 19); com efeito, os produtores obrigaram-se no referido contrato a fazer entregas futuras de produtos (v., a este respeito TJUE-Acórdãos RCI Europe, EU:C:2009:507, [omissis] n.ºs 31 e 33; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [omissis] n.º 41).
- 44 c) No entanto, segundo o direito da União, é desde logo duvidoso que exista uma troca com pagamento suplementar, visto que, de qualquer modo, há uma obrigação de entrega dos produtores (mais curta) por força dos estatutos, que se baseiam no direito da União [v. artigo 11.º, n.º 1, alínea c), ponto 3, do Regulamento n.º 2200/96].
- 45 d) Além disso, poderia ser contrário a esta solução o facto de o direito ao imposto relativamente às entregas futuras de frutas e produtos hortícolas só nascer quando todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega,

já sejam conhecidos e os bens ou os serviços sejam especificamente identificados (v. TJUE, Acórdãos BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments, de 21 de fevereiro de 2006, C-419/02, EU:C:2006:122, [omissis] n.º 48; Air France-KLM e o., e de 23 de dezembro de 2015, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, [omissis] n.º 39). Não podem, portanto, estar sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado os pagamentos por conta de entregas de bens ou de prestações de serviços ainda não claramente identificadas (v. TJUE - Acórdãos Mac Donald Resorts, de 16 de dezembro de 2010, C-270/09, EU:C:2010:780, [omissis] n.º 31; Orfey Bulgária, de 19 de dezembro de 2012, C-549/11, EU:C:2012:832, [omissis] n.º 28).

- 46 e) Esta Secção tende a considerar, com base nos Acórdãos do TJUE RCI Europe (EU:C:2009:507, [omissis]) e Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [omissis]), que, não obstante, a obrigação de entregar frutas e produtos hortícolas ainda não claramente identificadas é suficiente; porém, isto não é isento de dúvidas. É daí que resulta a alínea a) da primeira questão submetida.
- 47 2. Independentemente disso, há que esclarecer, como se pede na alínea b) da primeira questão, se, em circunstâncias como as do processo principal, uma ajuda financeira na aceção do artigo 15.º do Regulamento n.º 2200/96, paga pelo fundo operacional a uma organização de produtores, é uma «subvenção relacionada com o preço da entrega» paga por um «terceiro».
- 48 a) O facto de, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388/CEE, nos casos aí mencionados, as subvenções diretamente relacionadas com o preço pagas aos sujeitos passivos serem incluídas no valor tributável tem por objetivo submeter ao imposto sobre o valor acrescentado a totalidade do valor dos bens ou das prestações de serviços e, deste modo, evitar que o pagamento de uma subvenção dê origem a uma menor receita desse imposto (v. TJUE, Acórdão de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis], n.º 26). Essa disposição respeita a situações em que intervêm três partes: o organismo público que concede a subvenção, o operador económico que dela beneficia e o comprador do bem entregue pelo operador subvencionado (v. TJUE, Acórdão Keeping Newcastle Warm, de 13 de junho de 2002, C-353/00, EU:C:2002:369, [omissis] n.º 23). São abrangidas unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços (TJUE, Acórdão de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons C-184/00, EU:C:2001:629, [n.º 18] [omissis]). Nenhuma das outras subvenções é abrangida por essa disposição, «pelo que não são tributáveis nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva» (v. Conclusões do advogado-geral L. Geelhoed de 27 de novembro de 2003, C-381/01, C-495/01, C-144/02 e C-463/02, EU:C:2003:642, n.º 46).
- 49 b) Do ponto de vista desta Secção, não está desde logo esclarecido, à luz do direito da União, quem, nas circunstâncias do processo principal, deve ser

considerado o «terceiro» para efeitos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388/CEE.

- 50 aa) Na perspetiva do direito nacional, o terceiro é, como ficou exposto (B.II.3.), o fundo operacional, que tem personalidade jurídica.
- 51 bb) A questão de saber se esta conclusão também é válida à luz do direito da União não pode ser respondida inequivocamente com recurso ao Regulamento n.º 2200/96, ao Regulamento n.º 609/2001 e ao Regulamento n.º 1433/2003. O cofinanciamento pelo fundo operacional é feito a fim de responsabilizar as organizações de produtores, designadamente quanto às suas decisões financeiras, e orientar para perspetivas de futuro a afetação dos recursos públicos que lhes sejam atribuídos (v. décimo considerando do Regulamento n.º 2200/96). O fundo operacional garante, nomeadamente, a utilização correta dos fundos comunitários (v. quarto considerando do Regulamento n.º 609/2001, bem como o quinto considerando do Regulamento n.º 1433/2003). Por isso, ao apreciar se se trata de uma «subvenção diretamente relacionada com o preço da entrega», os «terceiros» podem ser as autoridades competentes (ou a própria UE), que decidem conceder a ajuda financeira.
- 52 c) À luz do direito da União, também não é isenta de dúvidas a questão de saber se as ajudas financeiras são «subvenções diretamente relacionadas com o preço da entrega».
- 53 aa) O TJUE exige, para esse efeito, que exista uma relação direta entre a entrega e a subvenção:
- a subvenção deve ser paga por um terceiro precisamente pela entrega de um bem determinado (v. TJUE, Acórdãos *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] n.ºs 10, 12 e 18; Comissão/Alemanha, EU:C:2004:444, [omissis] n.ºs 28 e 31);
 - é necessário que o comprador do bem beneficie da subvenção: o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário deve ser fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem. Por isso, o pagamento da subvenção ao vendedor deve permitir-lhe, objetivamente, vender o bem ou fornecer um serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção (v. TJUE, Acórdãos *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] n.º 14; Comissão/Alemanha, EU:C:2004:444, [omissis] n.º 29);
 - o preço do bem ou do serviço deve ser determinado, quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador (TJUE, Acórdãos *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] n.º 17; Comissão/Alemanha, EU:C:2004:444, [omissis] n.º 30);
 - o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário, se este tiver realizado uma operação tributável (TJUE, Acórdãos *Office des produits wallons*,

EU:C:2001:629, [omissis] n.º 13; Comissão/Alemanha, EU:C:2004:444, [omissis] n.º 28).

- 54 bb) O tribunal de primeira instância entendeu que estas condições estavam reunidas e apreciou o litígio no sentido de que o objetivo prosseguido com os meios do fundo operacional não obsta à sua inclusão no valor tributável.
- 55 cc) Esta Secção tende a considerar que a apreciação do FG, para a qual os tribunais nacionais também têm competência (v. TJUE-Acórdão Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis] n.ºs 14 e 18), é compatível com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388/CEE:
- A subvenção é paga diretamente para a entrega de um bem determinado como investimento numa exploração específica (artigo 8.º, n.º 2, alínea o), do Regulamento n.º 609/2001, artigo 8.º, n.º 2, conjugado com o Anexo I, n.º 17, do Regulamento n.º 1433/2003) (§ 3 do contrato), pelo que, para a concessão das ajudas financeiras, devem ser apresentados, segundo os artigos 9.º e segs. e 11.º do Regulamento n.º 609/2001, artigo 17.º e segs. e 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1433/2003, entre outros, provas das despesas feitas no âmbito dos programas operacionais e das contribuições financeiras dos associados (artigo 15.º, n.º 1, segundo parágrafo, do Regulamento n.º 2200/96, artigo 3.º do Regulamento n.º 609/2001, artigo 6.º do Regulamento n.º 1433/2003);
 - a subvenção beneficiou os produtores, enquanto destinatários dos bens, porque o pagamento da subvenção à M-eG lhe permitiu, em termos objetivos, vender o bem a um preço inferior ao que deveria obter sem a subvenção;
 - o preço do bem estava determinado nos seus elementos fundamentais o mais tardar no momento da ocorrência do facto gerador (§ 3 do contrato, artigo 9.º e segs. do Regulamento n.º 609/2001 e artigo 17.º e segs. do Regulamento n.º 1433/2003);
 - com o compromisso de pagar a subvenção assumido pelo organismo que a concedeu emergiu o direito da M-eG ao pagamento da subvenção quando realiza a entrega (§ 3 do contrato, artigos 9.º e segs. do Regulamento n.º 609/2001, e artigos 17.º e segs. do Regulamento n.º 1433/2003).
- 56 dd) Esta apreciação não é, porém, isenta de dúvidas à luz do direito da União, o que leva a formular a alínea b) da primeira questão submetida.
- 57 As dúvidas face ao direito da União resultam, no entender desta Secção, das decisões proferidas pelo TJUE nos Acórdãos de 15 de julho de 2004, Comissão/Itália, C-381/01 (EU:C:2004:441, [omissis]), Comissão/Finlândia, C-495/01 (EU:C:2004:442), Comissão/Alemanha (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) e Comissão/Suécia C-463/02 (EU:C:2004:455), segundo as quais as ajudas às forragens secas pagas pelas organizações comuns de mercado no setor das forragens secas, nos termos do Regulamento (CE) n.º 603/95 do Conselho, de 21 de fevereiro de 1995, que institui a organização comum do mercado no setor das

forragens secas, não são «subvenções diretamente relacionadas com o preço». O TJUE fundamentou este entendimento, designadamente, com seguintes argumentos:

– o regime de ajuda não constitui um regime de promoção do consumo. Não visa incitar terceiros a comprar forragem seca em razão de preços que, graças à ajuda, eram inferiores à cotação do mercado mundial. Destina-se, sim, a permitir que esses terceiros se abasteçam na Comunidade a um preço comparável à cotação do mercado mundial, cotação essa a que se poderiam sempre abastecer fora da Comunidade se, na inexistência da ajuda, a oferta comunitária não existisse ou fosse insuficiente. (TJUE - Acórdão Comissão/Alemanha, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] n.º 38);

– a empresa de transformação não pode dispor da ajuda recebida. Apenas assume o papel de intermediário entre o organismo pagador da ajuda e o produtor de forragens. (TJUE - Acórdão Comissão/Alemanha, EU:C:2004:444, [omissis] n.º 45).

- 58 ee) Embora se refiram a uma situação factual diferente, estas considerações poderão, apesar disso, ser relevantes para o presente processo; com efeito, as ajudas financeiras previstas no artigo 15.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2200/96 no âmbito dos programas operacionais não se destinam a promover a utilização de bens de investimento junto dos produtores, mas sim a prosseguir os objetivos mencionados no artigo 11.º, n.º 1, alínea b), e no artigo 15.º, n.º 4, do Regulamento n.º 2200/96. Em particular, essas ajudas reduzem os custos de produção dos produtores de frutas e produtos hortícolas. O fundo operacional desempenha apenas o papel de um intermediário, que, designadamente, assegura o controlo, pelas autoridades competentes, da utilização dos meios. Por conseguinte, é imperativo pedir a este respeito ao TJUE, nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE, a interpretação da Diretiva 77/388/CEE e do Regulamento n.º 2200/96, do Regulamento n.º 69/2001 e do Regulamento n.º 1433/2003.
- 59 3. Se, no entender do TJUE e em circunstâncias como as do processo principal, no caso de concessão de ajudas financeiras, o valor tributável só incluir os montantes pagos pelo produtor, coloca-se ainda a questão de saber se o direito da União se opõe à aplicação do valor tributável mínimo previsto no § 10, n.º 5, da UStG.
- 60 a) Esta disposição é uma medida especial derogatória, na aceção do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 77/388/CEE ([omissis]), e só pode ser aplicada na medida do estritamente necessário para evitar fraudes ou evasões fiscais (TJUE, Acórdão de 29 de maio de 1997, Skripalle, C-63/9[6] [N. do T.: No original alemão refere-se, decerto por lapso, o processo C-63/95], EU:C:1997:263, [omissis] n.ºs 22 e segs. e 25 e segs.; [omissis]).
- 61 b) Em princípio, nos negócios jurídicos entre pessoas próximas, existe um certo risco de fraude ou evasão fiscal que permite a aplicação do valor tributável mínimo. No caso vertente, a contraprestação a pagar pelos produtores não é

normal no mercado, de modo que as receitas do imposto sobre o valor acrescentado (e, por consequência, os recursos próprios da UE procedentes do IVA) serão reduzidos se a subvenção não fizer parte do valor tributável e este incluir apenas o preço de venda reduzido do valor da subvenção.

- 62 c) Porém, não existe o risco de fraude ou de evasão fiscal quando resulta das circunstâncias objetivas que o sujeito passivo agiu corretamente (v. TJUE, Acórdão Skripalle, EU:C:1997:263, *[omissis]* n.º 26).
- 63 d) Por isso, a aplicação do valor tributável mínimo previsto no § 10.º, n.º 5, ponto 1, da UStG poderá não ser permitida, se a circunstância de a entrega ser feita por um preço inferior for devida ao facto de o fornecedor receber para isso uma ajuda financeira da UE. Daí resulta a segunda questão submetida.
- 64 4. Com a terceira questão submetida pretende-se esclarecer se é permitido aplicar o valor tributável mínimo, apesar de o destinatário da prestação ter o direito à dedução integral do imposto pago a montante, quando se trata da entrega a preço reduzido de bens de investimento que estão sujeitos à regularização da dedução do imposto pago a montante (artigo 20.º da Diretiva 77/388/CEE).
- 65 a) É certo que, em princípio, o BFH também transpõe, a este respeito, a jurisprudência relativa ao artigo 80.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, segundo a qual, nas prestações a uma empresa que beneficia do direito de deduzir totalmente o imposto pago a montante, não é aplicável o valor tributável mínimo (v. TJUE, Acórdão de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties e Provadinvest*, C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, *[omissis]*), para a medida derogatória especial nacional do § 10, n.º 5, da UstG, adotada ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, da Diretiva 77/388/CEE (*[omissis]*).
- 66 b) Todavia, o BFH tem considerado que o § 10, n.º 5, da UstG também pode ser aplicado às entregas a um destinatário que beneficie do direito à dedução total do imposto pago a montante, quando o direito à dedução invocado pelo destinatário está sujeito a regularização nos termos do § 15a da UStG (*[omissis]*). O BFH considera, a este respeito, que há o risco de fraudes e evasões ao imposto (*[omissis]*). Por exemplo, no presente litígio, se um produtor que devesse ser tributado pelo regime normal e tivesse o direito à dedução total do imposto pago a montante transitasse, depois da aquisição dos bens a que se refere o contrato, do regime de tributação normal para o regime de tributação a taxa média (§ 24 da UstG e artigo 25.º da Diretiva 77/388/CEE), isso levaria à regularização do imposto pago a montante, nos termos do § 15a, n.º 7, da UStG (*[omissis]*), que seria feita com base no imposto pago a montante calculado com base num valor tributável reduzido. O BFH deduziu daqui o risco de uma evasão ao imposto.
- 67 c) É duvidoso que, à luz do direito da União, este ponto de vista corresponda ao Acórdão do TJUE *Balkan and Sea Properties und Provadinvest* (EU:C:2012:248, *[omissis]*), que não contém uma limitação desta natureza.

68 5. Todas as questões submetidas, em virtude da sua própria fundamentação, são pertinentes para a decisão a proferir.

69 6. O reenvio ao TJUE é feito ao abrigo do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE.

[Omissis]

DOCUMENTO DE TRABALHO