



Ficha temática

DEDUÇÕES DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que é parte integrante do direito da União desde há quase cinco décadas¹, caracteriza-se, nomeadamente, por um lado, por ser um imposto sobre o consumo que, de uma forma geral, é aplicável às transações efetuadas pelos sujeitos passivos no âmbito das suas atividades económicas e que se destina a tributar exclusivamente o consumidor final, e, por outro, pelo princípio da neutralidade que se impõe aquando da aplicação do referido imposto, que implica igualmente um princípio de direito à dedução do imposto. Assim, o sistema de dedução destina-se a aliviar integralmente o empresário do encargo do IVA relativamente a todas as suas operações, que, por si só, dão origem ao direito à dedução. O Tribunal de Justiça recorda frequentemente na sua jurisprudência em matéria de IVA que o direito à dedução (e, por conseguinte, ao reembolso do imposto pago) é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.

No entanto, ainda que, à primeira vista, este direito à dedução deva sempre aplicar-se com o objetivo de atingir uma tributação neutra, há certos limites que se impõem a esse direito. A este respeito, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça exige que exista uma relação direta e imediata entre a aquisição de um bem ou de um serviço e a operação tributada a jusante. Por outras palavras, a aquisição deve, segundo critérios objetivos, destinar-se a servir a atividade económica do sujeito passivo. Em contrapartida, quando são efetuadas aquisições para efeitos de operações isentas ou que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode ser cobrado nenhum imposto a jusante nem pode ser deduzido nenhum imposto a montante.

Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça também estabeleceu que o direito da União não pode ser invocado para fins fraudulentos ou abusivos. Em caso de práticas abusivas, o direito à dedução do IVA a montante pode ser recusado com efeitos retroativos, quando o direito à dedução tiver sido exercido de forma abusiva. Assim, o órgão jurisdicional nacional pode

¹ Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), e 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).

recusar o benefício do direito à dedução se se demonstrar, perante elementos objetivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, e isso mesmo que a operação em causa preencha os critérios objetivos em que se baseiam os conceitos de «entregas de bens efetuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal» e de «atividade económica».

Apresenta-se em seguida uma seleção de acórdãos, classificados por temas e que correspondem a uma resenha da jurisprudência recente do Tribunal de Justiça em matéria de dedução do IVA.

I. Princípio da neutralidade

Como acima indicado, o Tribunal de Justiça recordou por várias vezes na sua jurisprudência que o regime das deduções previsto nas Diretivas 77/388 e 2006/112 visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Assim, o sistema comum do IVA pretende garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os seus fins ou os seus resultados, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas a IVA ².

O Tribunal de Justiça também sublinha que, embora os Estados tenham a faculdade de adotar medidas ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva 2006/112 com vista a assegurar a cobrança exata do imposto e a evitar a fraude, estas medidas não devem, contudo, pôr em causa a neutralidade do IVA ³.

Ora, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da neutralidade fiscal, que corresponde à tradução, pelo legislador da União, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento, exige nomeadamente que situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que esse tratamento seja objetivamente justificado ⁴.

[Acórdão de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Duas pessoas singulares, futuras sócias de uma sociedade em nome coletivo polaca, adquiriram um imóvel em dezembro de 2006. Esta aquisição foi confirmada por um oficial de justiça mediante a emissão de uma fatura em nome dos referidos futuros sócios. No entanto, a sociedade apenas foi constituída quatro meses mais tarde, em abril de 2007. Nessa ocasião, um notário emitiu em nome da sociedade em causa uma fatura pela outorga do ato notarial relativo à constituição desta e as respetivas cópias. Consequentemente, com base nas duas faturas em questão, a sociedade em causa declarou um montante de IVA a montante.

² [Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, n.º 19\)](#).

³ [Acórdão de 22 de março de 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 50\)](#).

⁴ [Acórdão de 19 de julho de 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, n.ºs 44 e 45 e jurisprudência referida\)](#).

A Administração Fiscal recusou a dedução pedida pelo facto de, nos termos da primeira fatura, o adquirente do bem imóvel não ser a própria sociedade, mas as pessoas singulares que, após a constituição da referida sociedade, tinham feito uma entrada para o capital da sociedade com esse bem, a título de entrada em espécie. A Administração Fiscal considerou que a segunda fatura tinha sido emitida antes da inscrição da sociedade em causa no registo comercial e que, por conseguinte, tinha sido emitida em nome de uma sociedade que ainda não existia. Além disso, os futuros sócios não podiam invocar um direito à dedução do IVA pago sobre as despesas de investimento uma vez que, segundo a legislação nacional aplicável no processo principal, a entrada em espécie em causa era uma operação isenta.

Na sequência de um recurso interposto dessa recusa de dedução, o órgão jurisdicional nacional submeteu um pedido prejudicial ao Tribunal de Justiça a respeito da questão de saber se, por um lado, uma sociedade que, na pessoa dos seus futuros sócios, efetua despesas de investimento antes do seu registo formal como sociedade comercial e antes do seu registo para efeitos de IVA podia, após a sua inscrição e o seu registo para efeitos de IVA, invocar um direito à dedução do IVA pago a montante, nos termos do artigo 9.º e dos artigos 168.º e 169.º da Diretiva 2006/112, relativo a despesas de investimento efetuadas no âmbito da sua atividade tributável, e se, por outro lado, o exercício desse direito podia ser impedido pelo facto de a fatura de aquisição do bem imóvel ter sido emitida em nome dos sócios, e não em nome da sociedade.

À semelhança das suas constatações nos processos *Rompelman* (263/83)⁵ e *INZO* (C-110/94)⁶, o Tribunal de Justiça recordou que as atividades preparatórias, nomeadamente sob a forma de aquisição de bens imóveis, já devem ser imputadas às atividades económicas, tal como previstas no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 77/388 e no artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, as quais podem consistir em vários atos consecutivos (n.º 28). Além disso, o princípio da neutralidade do IVA relativamente à carga fiscal suportada pela empresa exige que as primeiras despesas de investimento efetuadas para os fins das operações de uma empresa e a ela destinadas sejam consideradas atividades económicas. A este respeito, seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que um bem imóvel é efetivamente explorado, ou seja, no momento em que nasce o rendimento tributável (n.º 29). Assim, quem efetua tais atos de investimento estreitamente ligados e necessários à exploração futura de um bem imóvel deve ser considerado sujeito passivo na aceção da Diretiva 77/388 (n.º 30) e está, a esse título, habilitado a invocar um direito à dedução do IVA pago a montante (n.º 31). Além disso, em aplicação do princípio da neutralidade do IVA, um sujeito passivo, cujo único objeto social seja preparar a atividade económica de outro sujeito passivo e que não efetuou nenhuma operação tributável, pode invocar um direito a dedução em relação a operações tributáveis realizadas pelo segundo sujeito passivo (n.º 33). Por conseguinte, na medida em que, em aplicação da legislação nacional, os sócios, mesmo quando sejam considerados sujeitos passivos para efeitos de IVA, não possam invocar operações tributáveis efetuadas pela sociedade em causa a fim de se desonerar do custo do IVA ligado às operações de investimento efetuadas para os fins das operações e tendo em vista a atividade da referida sociedade, esta última deve, de modo a garantir a neutralidade da carga fiscal, ter a

⁵ Este processo deu origem ao [Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Este processo deu origem ao [Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

possibilidade de tomar em consideração estas operações de investimento no momento da dedução do IVA (n.º 35).

Segundo o Tribunal de Justiça, este princípio fundamental da neutralidade do IVA exige igualmente que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substantivos do direito aplicável ao IVA pago a montante estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (n.º 43). Assim, a circunstância de a fatura ter sido emitida, antes do registo e da identificação da referida sociedade para efeitos de IVA, em nome dos futuros sócios, e não em nome da própria sociedade, não pode excluir o direito à dedução quando houver identidade entre as pessoas que tiveram de pagar o IVA a montante e aquelas que constituem a sociedade em causa. Uma abordagem diferente poderia ter como efeito a inviabilização absoluta do exercício do direito à dedução e, por conseguinte, pôr em causa a neutralidade do IVA.

[Acórdão de 22 de março de 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Em de maio de 2009, uma sociedade búlgara cuja atividade consistia na exploração de um hotel em Varna (Bulgária), comprou um duplex, destinado a habitação, em Sofia (Bulgária). O IVA desta aquisição foi deduzido, mas não foi comunicada à Administração Fiscal nenhuma declaração fiscal relativa ao pagamento de impostos locais relativamente a este apartamento. Dado que a sociedade em causa não alterou a afetação deste imóvel nem abriu uma conta em seu nome para o fornecimento de água e de eletricidade, as autoridades fiscais deduziram daí que o apartamento se destinava a usos habitacionais, e não a fins profissionais, e que, por conseguinte, a sua aquisição não dava direito à dedução do IVA pago a montante.

No âmbito da ação que intentou no Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária), a referida sociedade contestou esta abordagem sustentando que o imóvel em causa se destinava a fins profissionais, pois pretendia utilizá-lo em reuniões de negócios com operadores turísticos. Uma vez que o artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006) foi objeto de interpretações divergentes no direito búlgaro, aquele órgão jurisdicional interrogou o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber, nomeadamente, se, nos termos da Diretiva 2006/112, o direito à dedução se constituía se constitui no período de tributação em que o imposto se tinha tornado exigível, independentemente de o referido imóvel não ser imediatamente utilizado para fins profissionais.

O Tribunal começou por recordar que é a aquisição do bem pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, que determina a aplicação do sistema do IVA e, portanto, do mecanismo de dedução (n.º 39), e que o sujeito passivo atua nessa qualidade quando age para os fins da sua atividade económica, na aceção da Diretiva 2006/112 (n.º 40). Em seguida, o Tribunal observou que se for negada a dedução do IVA pago a montante relativamente a utilizações profissionais posteriores sujeitas a tributação, apesar da intenção inicial do sujeito passivo de afetar o bem de investimento na sua totalidade à empresa, com vista à realização de operações futuras, o sujeito passivo não será desonerado da integralidade do imposto correspondente ao bem utilizado para as necessidades da sua atividade económica e a tributação das suas atividades profissionais implicará uma dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (n.º 42). O Tribunal precisou que este princípio exige, no que

se refere à carga fiscal da empresa, que as despesas de investimento efetuadas para as necessidades e para os objetivos de uma empresa sejam consideradas atividades económicas que dão lugar a um direito a dedução imediata do IVA devido a montante (n.º 43). Por conseguinte, um particular que adquire bens para os efeitos de uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 age como sujeito passivo, mesmo que os bens não sejam imediatamente utilizados para essas atividades económicas (n.º 44).

[Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)

A sociedade em causa exercia atividades de comércio de energia no mercado romeno desde outubro de 2005. Para dar cumprimento às obrigações impostas aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado diferente da Roménia por força da Legea n.º 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário), de 22 de dezembro de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de dezembro de 2003), esta sociedade designou um representante fiscal na Roménia e estava ali registada para efeitos de IVA. Uma vez que a obrigação de designação foi suprimida quando a Roménia se tornou membro da União, o representante da sociedade em causa deixou de emitir faturas para efeitos fiscais, por conta da referida sociedade, a partir de 1 de janeiro de 2007, tendo no entanto continuado a representar a sociedade na Roménia, nomeadamente junto das autoridades fiscais. Entre 1 de janeiro e 31 de agosto de 2007, a sociedade procurou deduzir o IVA pago com base nas faturas emitidas pelos seus parceiros comerciais, pessoas coletivas romenas, na sua qualidade de prestadores de serviços. As autoridades fiscais tinham recusado que o representante da sociedade procedesse às deduções respeitantes às operações efetuadas a partir de 1 de janeiro de 2007 pelo facto de a referida sociedade já não estar sujeita a IVA na Roménia pelas operações de fornecimento de energia, o que implicava que já não faturava nem cobrava IVA pelas referidas operações na Roménia, incumbindo, a partir dessa data, tal obrigação ao destinatário do fornecimento.

Na sequência desta recusa, a sociedade em causa apresentou, nomeadamente, um pedido de reembolso com fundamento na Diretiva 79/1072⁷ e na disposição de direito nacional destinada a transpor esta diretiva para o direito romeno. Esse pedido foi indeferido com o fundamento de que a referida diretiva visa os sujeitos passivos não identificados e não sujeitos à obrigação de identificação para efeitos de IVA na Roménia, ao passo que a sociedade continuava a estar fiscalmente representada na Roménia e, conseqüentemente, tinha sido identificada para efeitos de IVA na Roménia. Uma vez que foi negado provimento ao recurso administrativo que interpôs dessa decisão, a sociedade em causa interpôs recurso no Cuarta de Appel Bucuresti (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia), que submeteu um pedido prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Neste processo, relativo à interpretação das disposições da Diretiva 79/1072, o Tribunal de Justiça analisou a questão de saber se as disposições da referida diretiva deviam ser interpretadas no sentido de que o facto de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro e que forneceu eletricidade noutra Estado-Membro ter designado um

⁷ Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979, L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116).

representante fiscal identificado para efeitos de IVA nesse segundo Estado tinha como consequência que esse sujeito passivo não podia invocar esta diretiva nesse último Estado para obter o reembolso do IVA pago a montante. O Governo romeno defendeu que, ao manter o seu representante fiscal, a sociedade em causa tinha criado um vazio jurídico que a privou de qualquer possibilidade de obter o reembolso do IVA.

No entanto, depois de recordar que a Diretiva 79/1072 dois requisitos cumulativos para que se possa considerar que o sujeito passivo não se encontra estabelecido no território do país e que pode beneficiar do direito ao reembolso, o Tribunal de Justiça examinou o segundo requisito - concretamente o que proíbe que o sujeito passivo efetue entregas de bens ou prestações de serviços que se considere terem sido realizadas no Estado-Membro de reembolso (n.º 42) - e recordou que, embora o fornecimento de eletricidade em causa tenha por efeito tornar a Diretiva 79/1072 inaplicável, a dedução do IVA pago a montante deve, em princípio, ser concedida se os requisitos substantivos tiverem sido preenchidos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma sanção que consiste em recusar o direito ao reembolso ou à dedução (n.º 55). Este direito não é excluído pelo simples facto de se ter designado um representante fiscal registado para efeitos de IVA neste último Estado (n.º 57 e dispositivo).

[Acórdão de 13 de março de 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

Neste processo, o interessado detinha 60% das participações de uma sociedade civil de direito alemão e outras duas sociedades detinham, cada uma, 20%. Esta sociedade foi dissolvida em 31 de dezembro de 1994, ficando cada sócio com uma parte da carteira de clientes. Em 31 de dezembro de 1994, o interessado constituiu uma nova sociedade civil, na qual detinha 95% das participações, tendo-lhe cedido, a título gratuito, a carteira de clientes que havia adquirido após a dissolução da antiga sociedade, para que a nova sociedade a explorasse a título profissional. Uma vez que a antiga sociedade foi dissolvida por partilha do património, em 2003, a Administração Fiscal enviou-lhe um aviso de liquidação relativo ao volume de negócios de 1994, pela transmissão da carteira de clientes. Depois de ter pago os impostos devidos, o interessado emitiu uma fatura, a título da partilha realizada em 1994, na qual mencionava distintamente o IVA. Nas suas declarações de IVA de 2004, o interessado também deduziu os montantes de IVA que lhe tinham sido faturados a título da aquisição da carteira de clientes e declarou operações que resultavam das atividades de gestão da nova sociedade. Uma vez que o ativo económico constituído pela carteira de clientes era utilizado pela nova sociedade, ou seja, por uma empresa distinta da do interessado, a Administração Fiscal considerou que este último não beneficiava de nenhum direito à dedução do IVA pago a montante.

O interessado alegou, nomeadamente, que os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸ a respeito da recuperação do imposto pago a montante por operações efetuadas tendo em vista uma atividade económica futura a exercer por uma sociedade em nome coletivo cujos futuros associados pagaram o imposto a montante, não eram aplicáveis no caso vertente uma vez que

⁸ [Acórdão de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Este acórdão foi anteriormente apresentado na presente parte da ficha.

o mesmo não dizia respeito à dedução do IVA pago a montante por uma sociedade em nome coletivo, mas à dedução do IVA pago a montante por um sócio-fundador. O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial a este respeito.

O Tribunal começou por examinar as disposições da Diretiva 77/388 que definem o sujeito passivo e o direito à dedução à luz do princípio da neutralidade do IVA para estabelecer se o interessado tinha direito a deduzir o IVA pago a montante pela aquisição da referida carteira de clientes tinha direito a deduzir o IVA pago a montante pela aquisição da referida carteira de clientes, sem que a mesma integre o património da sociedade recém-constituída. A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou que as conclusões do Tribunal de Justiça no processo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹ não eram aplicáveis por analogia à situação em causa no processo principal, uma vez que os factos na origem dos dois litígios eram substancialmente diferentes.

Assim, o Tribunal de Justiça observou não só que a cedência gratuita da carteira de clientes à nova sociedade não podia ser considerada uma «atividade económica», na aceção da Diretiva 77/388, mas também que não existia nenhuma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma operação a jusante com direito à dedução, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva (n.ºs 32 a 37). No que respeita ao princípio da neutralidade fiscal, o Tribunal de Justiça recordou que o mesmo se reflete no regime das deduções, regime que visa libertar por inteiro o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA. Ora, uma vez que uma a cedência, a título gratuito, da carteira de clientes a uma sociedade não é uma operação abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, o princípio da neutralidade fiscal não se aplica a essa situação (n.ºs 40 a 42).

[Acórdão de 17 de julho de 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

Em junho de 2006, a sociedade Equoland importou em Itália um lote de mercadorias provenientes de um Estado terceiro. Na declaração aduaneira, estava indicado que essas mercadorias se destinavam ao entreposto fiscal para efeitos de IVA. No dia seguinte, o gestor do entreposto inscreveu as referidas mercadorias no registo das entradas, apesar de as mercadorias não terem dado fisicamente entrada no entreposto, mas apenas de forma virtual, através da respetiva inscrição no registo. As mercadorias foram imediatamente retiradas do regime de entreposto fiscal e o IVA foi pago pela Equoland através de autoliquidação. Uma vez que as mercadorias não tinham dado fisicamente entrada no entreposto fiscal, a Administração aduaneira italiana considerou que os requisitos necessários ao pagamento diferido do IVA na importação não se encontravam preenchidos. Consequentemente, considerou que o sujeito

⁹ [Conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\).](#)

passivo não tinha pago o imposto alegadamente devido no momento da importação e que o pagamento por autoliquidação constituía um pagamento do IVA fora de prazo.

Na sequência da interposição de um recurso, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou nomeadamente ao Tribunal de Justiça se, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, a Diretiva 77/388 se opunha a uma legislação nacional em aplicação da qual um Estado-Membro exige o pagamento do IVA na importação apesar de este já ter sido regularizado no quadro de uma autoliquidação, através de autofaturação e da inscrição no registo das aquisições e das vendas do sujeito passivo.

A este respeito, o Tribunal recordou que, quando, no exercício das competências atribuídas pelo artigo 16.º, n.º 1, da Diretiva 77/388, os Estados-Membros adotam medidas, como a obrigação de introduzir fisicamente a mercadoria importada no entreposto fiscal, esses Estados também são competentes para, na falta de legislação no domínio das sanções, escolher as sanções que considerem adequadas (n.º 32). Assim, é legítimo que um Estado-Membro, para garantir a cobrança exata do IVA na importação e evitar a fraude, preveja, na sua legislação nacional, sanções apropriadas destinadas a punir o incumprimento da obrigação de introduzir fisicamente uma mercadoria importada no entreposto fiscal (n.º 33).

Contudo, no que respeita às modalidades de determinação do montante da sanção, o Tribunal considerou que a exigência segundo a qual o sujeito passivo deve pagar novamente o IVA na importação, sem que seja tido em conta o pagamento já efetuado, equivale, em substância, a privar esse sujeito passivo do seu direito à dedução. Com efeito, sujeitar uma única operação a uma dupla tributação de IVA, ao mesmo tempo que só se concede uma vez a dedutibilidade desse imposto, deixa o IVA restante a cargo do sujeito passivo (n.º 40). Neste contexto, o Tribunal recordou que, atendendo ao lugar preponderante que o direito à dedução ocupa no sistema comum do IVA, uma sanção que consiste na recusa do direito à dedução não é conforme com a Diretiva 77/388 caso não se demonstre a existência de uma fraude ou de um prejuízo para o orçamento do Estado (n.º 41). O Tribunal também recordou que o regime de autoliquidação previsto pela Diretiva 77/388 permite, por si só, combater a fraude e a evasão fiscal verificadas em certo tipo de operações (n.º 42). No entanto, na medida em que não exista fraude nem tentativa de fraude, a parte da sanção que consiste em exigir um novo pagamento do IVA já pago, sem que esse segundo pagamento dê lugar a um direito à dedução, não pode ser considerada conforme com o princípio da neutralidade do IVA (n.º 43).

[Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

Durante um controlo fiscal em 2013, a Guardia di Finanza (Polícia fiscal e financeira, Itália) constatou que o representante legal de uma sociedade italiana sujeita a IVA não tinha podido apresentar os documentos contabilísticos. Este controlo revelou igualmente que a sociedade em causa tinha emitido faturas mas que, por não ter apresentado a respetiva declaração de IVA, não tinha procedido ao pagamento do IVA. Esse mesmo controlo revelou também que essa sociedade tinha emitido faturas mas que, ao não ter apresentado a respetiva declaração do IVA, havia faltado ao pagamento do IVA. O referido controlo também revelou que o interessado não tinha cumprido a obrigação de registo das faturas emitidas. Em sede de processo penal, o interessado invocou faturas emitidas por empresas terceiras à sociedade, que tinham sido pagas, IVA incluído, sem que tivessem sido registadas na contabilidade da referida sociedade.

Neste contexto, o órgão jurisdicional chamado a conhecer do processo penal em causa perguntou, nomeadamente, ao Tribunal de Justiça se as disposições da Diretiva 2006/112 se opunham a disposições nacionais que excluem, incluindo sob o aspeto penal, a possibilidade de se ter em consideração, para efeitos da dedução do IVA, faturas pagas mas não registadas pelo contribuinte. O órgão jurisdicional de reenvio recordou, a este respeito, que a regulamentação nacional sujeitava o direito a dedução do IVA ao cumprimento de obrigações formais relativas, nomeadamente, à apresentação das declarações em causa, ao momento em que o sujeito passivo invoca o crédito de IVA e à inscrição das faturas em causa no registo próprio. De acordo com esse órgão jurisdicional, o sujeito passivo não podia deduzir o IVA a montante, mesmo que tivesse sido pago, se o IVA não tivesse sido devidamente registado. O órgão jurisdicional em causa precisou, a este respeito, que, na falta de declaração do IVA, o direito italiano previa que o imposto eludido compreendesse a totalidade do imposto devido, sem que fosse possível ter em conta, no que se refere ao IVA, o que tinha sido pago aos fornecedores caso as obrigações formais previstas na lei não tivessem sido cumpridas.

O Tribunal de Justiça começou por analisar se a Diretiva 2006/112 se opunha a uma legislação nacional que prevê um prazo de caducidade de dois anos para o exercício do direito à dedução. Fazendo a ponderação entre, por um lado, a regra estabelecida pela sua jurisprudência segundo a qual o direito à dedução previsto pela Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, e, por outro, o princípio da segurança jurídica, que exclui um direito à dedução sem limitação no tempo, o Tribunal de Justiça recordou que um prazo de caducidade cujo termo tem como consequência punir o contribuinte que não foi suficientemente diligente, por não ter reclamado a dedução do IVA a montante, fazendo com que esse contribuinte perca o direito à dedução, não pode ser considerado incompatível com o regime fixado pela Diretiva 2006/112 desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência), e, por outro, não torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da efetividade) (n.º 34). O Tribunal também recordou que o direito à dedução constitui um princípio fundamental no sistema do IVA, que o mesmo se destina a garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, que este direito não pode ser limitado e que pode ser exercido imediatamente sobre a totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante (n.º 44)

II. Constituição e alcance do direito à dedução

No que diz respeito à constituição e ao alcance do direito à dedução, o Tribunal de Justiça faz, regra geral, referência à sua jurisprudência constante segundo a qual 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 ¹⁰. No entanto, o Tribunal precisa que um direito à dedução a favor do

¹⁰ V., nomeadamente, Acórdãos de 8 de junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, n.º 24); de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, n.º 26), e de 8 de fevereiro de 2007, Investrand, C-435/05 (EU:C:2007:87, n.º 23).

sujeito passivo também é admitido, 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 fizerem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e forem, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços que ele fornece. Com efeito, estes custos têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo ¹¹.

[Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

A sociedade em questão explorava um casino com base num contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona permanente da Póvoa de Varzim (Portugal), celebrado em 14 de dezembro de 2001. Ao abrigo desse contrato, a sociedade exercia, simultaneamente, atividades no setor do jogo, isentas do IVA, nos setores da restauração e da animação, que estão sujeitas a IVA, assim como no setor administrativo e financeiro, com dedução parcial do IVA. Nos setores sujeitos a IVA, a dedução do IVA pago era efetuada segundo o método da afetação real, em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Por força da regulamentação aplicável e do contrato de concessão, a sociedade em questão tinha de pagar ao Estado português uma contrapartida inicial, mas também uma contrapartida anual calculada com base nas receitas realizadas no setor do jogo. Estava autorizada a deduzir dessa contrapartida anual uma parte das despesas efetuadas para cumprir as suas obrigações de animação e de promoção turística. O montante desta dedução dependia simultaneamente do montante das despesas efetuadas e do montante das receitas decorrentes da atividade de jogo. Na sequência de uma inspeção dos serviços fiscais, a sociedade em causa foi objeto de liquidações adicionais, referentes aos anos de 2002 a 2004. Na base destas correções estava uma contestação do método utilizado para calcular o montante dedutível do IVA pago pelos setores da restauração e da animação. A administração portuguesa considerou que, na medida em que a dedução efetuada sobre a contrapartida anual para compensar os encargos relativos à animação e à promoção constituía uma subvenção de exploração na aceção do Código do IVA, esta subvenção não estava sujeita a IVA, e que as atividades de restauração e de animação deviam ser tratadas como atividades mistas. Defendia que a dedução do IVA pago nestes setores devia ser efetuada com base num *pro rata* que permitisse ter simultaneamente em conta as atividades isentas e as atividades tributáveis.

No âmbito de um recurso interposto perante o Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), a sociedade em causa sustentou, nomeadamente, que a argumentação em causa conduzia a uma distorção em matéria de dedução do IVA, o que constituía uma violação da Diretiva 77/388 conforme interpretada pelo Tribunal de Justiça nos Acórdãos Comissão/Espanha ¹² e Comissão/França ¹³, o que conduziu o órgão jurisdicional de reenvio a submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

¹¹ V., nomeadamente, Acórdãos de 8 de junho de [2000, Midland Bank \(C-98/98, EU:C:2000:300, n.º 31\)](#), e de 26 de maio de 2005, [Kretztechnik \(C-465/03, EU:C:2005:320, n.º 36\)](#).

¹² [Acórdão de 6 de outubro de 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [Acórdão de 6 de outubro de 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Segundo o Tribunal de Justiça, é incompatível com esta diretiva um sistema aplicado por um Estado-Membro segundo o qual, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução prevista nas referidas disposições, com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, o Estado-Membro calcule o montante dedutível, para os setores em que esses sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributadas no denominador da fração que serve para determinar o *prorata* de dedução (n.º 43, dispositivo).

Depois de ter afirmado que, quanto aos sujeitos passivos mistos, a Diretiva 77/388 prevê que o direito à dedução é calculado segundo um *prorata* determinado em conformidade com o artigo 19.º desta diretiva, o Tribunal precisou que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da referida diretiva autoriza, no entanto, os Estados-Membros a prever um dos outros métodos de determinação do direito a dedução enumerados nesse parágrafo, isto é, nomeadamente, o estabelecimento de um *prorata* distinto para cada setor de atividade ou a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma atividade precisa (n.º 38). O Tribunal também precisou que, segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Diretiva 77/388, as subvenções diretamente relacionadas com o preço de um bem ou de um serviço são tributáveis nos mesmos termos que aquele. Quanto às subvenções que não estão diretamente relacionadas com o preço, o artigo 19.º, n.º 1, desta diretiva prevê que os Estados-Membros podem incluí-las no denominador do cálculo do *prorata* aplicável, quando um sujeito passivo efetua simultaneamente operações que conferem direito a dedução e operações isentas (n.º 39). Dado que o sujeito passivo em questão tinha sido autorizado a efetuar a dedução segundo um método diferente do método *prorata* determinado nos termos do artigo 19.º da Diretiva 77/388, isto é, com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma atividade precisa (n.º 40), mas que as suas atividades exercidas nos setores da restauração e da animação estavam sujeitas a IVA, o direito à dedução segundo o método da afetação real incidia sobre a totalidade dos impostos que oneravam as operações efetuadas a montante (n.º 41). Com efeito, visto que o sujeito passivo tinha sido autorizado a efetuar a dedução segundo o método da afetação real, as disposições do artigo 19.º da Sexta Diretiva não eram aplicáveis e não podiam, assim, limitar o direito a dedução nos referidos setores, conforme esse direito resulta desta diretiva (n.º 42).

Por último, quanto à natureza da «relação direta e imediata» que deve existir entre uma operação a montante e uma operação a jusante, o Tribunal considerou que não seria realista tentar enunciar uma formulação mais precisa a esse respeito. Com efeito, tendo em conta a diversidade das transações comerciais e profissionais, era impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efetuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível.

[Acórdão de 22 de março de 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Este processo diz respeito, como indicado na parte I da presente ficha, intitulada «Princípio da neutralidade», à negação da possibilidade de proceder à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incidia sobre a compra de um apartamento (n.º 2).

A este propósito, o Tribunal de Justiça declarou que um sujeito passivo atua nessa qualidade quando age para os fins da sua atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 (n.º 40). Se for esse o caso, o IVA relativo ao bem inteiramente afeto ao património da sua empresa pode ser deduzido integral e imediatamente, mesmo que esse bem não seja imediatamente utilizado para efeitos da sua atividade económica (n.º 45). Uma vez adquirido, e não se verificando circunstâncias fraudulentas ou abusivas, o direito à dedução mantém-se. Por conseguinte, o direito à dedução impõe-se quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem a dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade, pois, nesse caso, não há nenhum risco de fraude ou de abuso que possa justificar o reembolso posterior dos montantes deduzidos (n.º 47).

Assim, o Tribunal declarou que um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, que adquiriu um bem de investimento e o afetou ao património da empresa tem o direito de deduzir o IVA que onerou a aquisição desse bem no decurso do exercício fiscal em que o imposto se tornou exigível, independentemente do facto de o referido bem não ser imediatamente utilizado para fins profissionais (n.º 52).

[Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid \(C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

No primeiro processo apenso, no âmbito de um contrato celebrado entre duas sociedades húngaras, o fornecedor tinha emitido dezasseis faturas em nome do adquirente, relativas ao fornecimento e entrega de diversas quantidades de troncos de acácia. Ao incluir essas dezasseis faturas na sua declaração fiscal, o fornecedor declarou que as entregas em questão tinham tido lugar. O respetivo IVA foi pago por esse fornecedor e os montantes correspondentes foram deduzidos pelo adquirente. No entanto, no âmbito de uma inspeção de compras e de entregas efetuadas pelo fornecedor, a Administração Fiscal chegou a conclusão de que este não tinha existências de troncos de acácias e que a quantidade dessa mercadoria adquirida ao longo do ano em causa não era suficiente para cobrir as entregas faturadas ao comprador. Em consequência, a Administração Fiscal adotou uma decisão na qual constatou a existência de uma dívida fiscal do adquirente e lhe aplicou uma coima, acompanhada de juros de mora, por considerar que este último não tinha direito à dedução do IVA pago a montante pelo facto de as faturas em causa não poderem ser consideradas fidedignas.

A reclamação do adquirente contra a referida decisão foi indeferida pela Administração Fiscal, nomeadamente, pelo facto de o fornecedor não ter apresentado nenhum documento comprovativo das transações correspondentes e de o adquirente não ter tomado nenhuma precaução, como a prevista no artigo 44.º, n.º 5, da az általános forgalmi adórol szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Lei n.º LXXIV de 1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) (Magyar Közlöny 1992/128), verificando se o fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo e se dispunha dos bens.

Chamado a conhecer de um pedido de anulação da dívida fiscal, da coima e dos juros de mora, o Baranya Megyei Birosag (Tribunal Regional de Baranya, Hungria) procurou saber se o artigo 167.º, o artigo 168.º, alínea a), o artigo 178.º, alínea a), o artigo 220.º, n.º 1, e o artigo 226.º da Diretiva 2006/112 se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal recusa a um sujeito passivo o direito a deduzir do montante do IVA de que é devedor o

montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços, ou um dos seus fornecedores, ter cometido irregularidades, sem que essa autoridade estabeleça que o sujeito passivo em causa tinha conhecimento do referido comportamento irregular ou que tinha contribuído ele próprio para esse comportamento.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que o direito à dedução previsto pela diretiva, que é parte integrante do mecanismo do IVA, não pode, em princípio, ser limitado. A questão de saber se o IVA devido sobre as vendas anteriores ou posteriores dos bens e dos serviços em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito do sujeito passivo de deduzir o IVA pago a montante (comunicado de imprensa). Todavia, os Estados-Membros podem recusar o benefício do direito à dedução caso se conclua, à luz de elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulosa ou abusivamente. Tal é o caso, nomeadamente, quando o sujeito passivo, ao qual os bens ou serviços que servem de base para fundamentar o direito à dedução foram fornecidos, sabia ou devia saber que esta operação fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante. O Tribunal de Justiça constata que incumbe à autoridade fiscal provar que o sujeito passivo estava ou devia estar ao corrente da existência dessa fraude (comunicado de imprensa).

No segundo processo apenso, uma pessoa singular comprometeu-se, mediante contrato de empreitada, a realizar diferentes trabalhos de construção, recorrendo, nomeadamente, a subcontratantes (n.º 24). Após execução do contrato, controlos fiscais revelaram que nem a referida pessoa singular nem o seu subcontratante ou o subcontratante deste último dispunham de pessoal ou do material necessário para efetuar os trabalhos faturados. Por conseguinte, a Administração Fiscal considerou que as faturas emitidas pela pessoa singular não refletiam uma operação económica real e eram, portanto, fictícias. A pessoa em causa também não tinha tomado as precauções necessárias de acordo com a legislação aplicável no caso concreto. Nestas condições, a Administração Fiscal decidiu recusar a dedução do IVA pago a montante pela referida pessoa singular, uma vez que as operações em questão deviam ser consideradas suspeitas (n.º 27) pelo facto de as faturas não poderem comprovar de modo fidedigno a realidade da operação económica delas constante, e declarou a existência de uma dívida fiscal a título de IVA, a que acrescia uma coima e juros de mora (n.º 29).

Chamado a conhecer de um pedido de anulação da referida decisão por parte da pessoa singular em causa, o Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunal Regional de Jász-Nagykun-Szolnok, Hungria) procurou saber se o artigo 167.º, o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112 se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal recusa a um sujeito passivo o direito a deduzir do montante do IVA de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, pelo facto de o sujeito passivo não se ter certificado da qualidade de sujeito passivo e do comportamento regular (comunicado de imprensa) do emitente das faturas correspondentes aos bens em relação aos quais o direito à dedução é pedido (n.º 51 do acórdão).

O Tribunal de Justiça pronunciou-se a respeito da obrigação do sujeito passivo de se certificar do comportamento regular do seu parceiro comercial. O Tribunal de Justiça declarou que, quando existem indícios que permitem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, um operador prudente pode, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, ver-se obrigado a obter informações sobre outro operador a quem pretende adquirir bens ou

serviços, para se certificar da fiabilidade desse operador. Todavia, a autoridade fiscal não pode exigir de maneira geral que o sujeito passivo que pretenda exercer o seu direito à dedução do IVA verifique a inexistência de irregularidades ou de fraude ao nível dos operadores a montante (comunicado de imprensa).

Com efeito, incumbe às autoridades fiscais efetuar as inspeções necessárias junto dos sujeitos passivos a fim de detetar irregularidades e fraudes ao IVA, bem como impor sanções ao sujeito passivo que as cometa. Por conseguinte, essas autoridades não podem transferir para os sujeitos passivos as suas próprias incumbências de fiscalização e recusar que estes exerçam o direito à dedução por não execução dessas obrigações (comunicado de imprensa).

Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça declarou que a Diretiva 2006/112 se opõe à prática nacional da autoridade fiscal húngara que consiste em recusar que um sujeito passivo deduza o IVA pago, devido às irregularidades cometidas pelo emissor da fatura com base na qual a dedução é pedida e sem que exista prova de que o sujeito passivo tinha ou deveria ter tido conhecimento de uma fraude cometida a montante na cadeia de prestações. De igual modo, a referida diretiva opõe-se a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal recusa o direito à dedução com o fundamento de que o sujeito passivo, que não dispunha de indícios que permitissem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, não se certificou de que o seu parceiro comercial respeitava as suas obrigações legais, nomeadamente em matéria de IVA, ou pelo facto de o sujeito passivo não dispor, além da fatura, de outros documentos suscetíveis de demonstrar a regularidade do comportamento do seu parceiro comercial (comunicado de imprensa).

[Acórdão de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

Neste processo, uma sociedade holding, regulamentada em Portugal, prestava serviços técnicos de administração e de gestão a sociedades nas quais detinha uma parte do capital social. No âmbito dessas operações, esta sociedade adquiriu determinados serviços de consultoria, sob o regime do IVA, que faturou às sociedades suas participadas pelo mesmo preço a que os tinha adquirido, acrescido do IVA. Aquando de um exercício fiscal, a sociedade holding deduziu do IVA repercutido a totalidade do IVA incorrido, por considerar que as operações tributadas se enquadravam objetivamente na utilização dos correspondentes serviços adquiridos.

A sociedade holding foi notificada de um aviso de liquidação no qual a Administração Fiscal fixou a percentagem de IVA dedutível pago a montante, tendo a referida administração entendido que a referida sociedade não podia proceder à dedução integral do IVA a montante que tinha incidido sobre os serviços adquiridos, mas que devia aplicar o método de dedução *prorata*. A sociedade impugnou este aviso de liquidação em primeira instância, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Portugal), que julgou a ação improcedente.

Chamado a conhecer de um recurso de anulação da decisão de primeira instância, o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal), perguntou ao Tribunal de Justiça se o artigo 17.º, n.ºs 2 e 5, da Diretiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade holding que, acessoriamente à sua atividade principal de detenção da totalidade ou de parte do capital social das sociedades participadas, adquire bens e serviços que fatura em seguida às referidas sociedades, está autorizada a deduzir o IVA pago a montante, aplicando

o método previsto no artigo 17.º, n.º 2, da referida diretiva ou pode ser obrigada pela Administração Tributária nacional a utilizar um dos métodos previstos no artigo 17.º, n.º 5, da mesma diretiva.

Antes de mais, o Tribunal de Justiça recordou que, segundo a sua jurisprudência constante, uma sociedade holding cujo único objeto é a tomada de participações noutras empresas, sem que essa holding interfira direta ou indiretamente na gestão destas empresas, com ressalva dos direitos que a dita holding detenha na sua qualidade de acionista ou de sócia, não tem a qualidade de sujeito passivo e não tem direito à dedução. Ora, a interferência de uma holding na gestão das sociedades em que tomou participações constitui uma atividade económica na aceção da Diretiva 77/388 na medida em que implique a realização de transações sujeitas ao IVA (n.º 34).

Em seguida, à semelhança da sua jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça sublinhou que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (n.º 35). No entanto, o direito à dedução exige que as operações efetuadas a montante tenham umnexo direto e imediato com operações a jusante com direito à dedução (n.º 36) ou, 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 (n.º 37).

A este respeito, o Tribunal de Justiça identificou três hipóteses, concretamente, primeiro, aquela em que os serviços adquiridos a montante têm, na sua totalidade, umnexo direto e imediato com operações económicas a jusante com direito à dedução, segundo, aquela em que os referidos serviços são utilizados para realizar simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução e, terceiro, aquela em que os serviços são utilizados simultaneamente para atividades económicas e para atividades não económicas. Na primeira hipótese, o sujeito passivo em causa teria o direito de deduzir a integralidade do IVA que tivesse onerado a aquisição a montante. Este direito à dedução não poderia ser limitado pelo simples facto de a regulamentação nacional qualificar as operações tributadas de acessórias da sua atividade principal em razão do objeto social das referidas sociedades ou da sua atividade geral. Na segunda hipótese, a dedução só é admitida para a parte do IVA proporcional ao montante relativo às primeiras operações, e os Estados-Membros estão autorizados a prever um dos métodos de determinação do direito à dedução. Na terceira hipótese, a Diretiva 77/388 não é aplicável e os métodos de dedução e de repartição são definidos pelos Estados-Membros, que, no exercício deste poder, devem ter em conta a finalidade e a economia da Diretiva 77/388. Os Estados-Membros devem igualmente prever, a este título, um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades (n.ºs 45 à 47). Em conclusão, o Tribunal entendeu que o alcance do direito da sociedade holding de deduzir o IVA a montante devia ser estabelecido em função da ou das hipóteses aplicáveis à atividade da sociedade holding em causa.

Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Um empresário em nome individual e sócio maioritário de uma sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão, cujo objeto social consistia em realizar, a título oneroso, trabalhos de construção sujeitos a IVA, foi alvo de um processo penal na qualidade de gerente e sócio principal desta sociedade. O empresário e a sociedade estavam vinculados por uma convenção de integração fiscal. Por conseguinte, eram considerados um só sujeito passivo. O empresário assumia, enquanto empresário em nome individual, dito «integrante», as obrigações fiscais do grupo de empresas constituído pela sua empresa individual e pela sociedade. Na sequência de suspeitas de corrupção no âmbito de um contrato de empreitada adjudicado à sociedade, a secção competente do Ministério Público deu início a um inquérito penal contra o empresário, durante o qual este último foi representado por um advogado. Nos termos da convenção relativa aos honorários do referido advogado, o empresário, enquanto arguido, e a sociedade eram clientes do mandatário. As faturas de honorários de advogado foram enviadas à sociedade. Enquanto empresário em nome individual integrante da sociedade, o empresário procedeu, durante o exercício fiscal controvertido, à dedução do IVA correspondente às referidas faturas.

A Finanzamt Köln-Nord (Repartição de Finanças de Colónia-Norte, Alemanha) emitiu um aviso de liquidação em nome do empresário, por considerar que o IVA em questão não era dedutível. Após o indeferimento da sua reclamação pela Finanzamt Köln-Nord (Repartição de Finanças de Colónia-Norte), o empresário recorreu dessa decisão para o órgão jurisdicional de primeira instância competente, o Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), que deu provimento ao seu recurso.

Chamado a conhecer de um recurso de «Revision», interposto pela Finanzamt Köln-Nord (repartição de Finanças de Colónia-Norte), o órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), teve dúvidas quanto à determinação da existência de uma relação direta entre as operações a montante e as operações a jusante, exigida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça para efeitos do exercício do direito à dedução, e procurou concretamente saber se, por um lado, a existência da referida relação depende, na aceção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), do conteúdo objetivo da prestação adquirida ou da causa da aquisição desta prestação, e, por outro, na hipótese de a causa da aquisição da prestação ser determinante, se um sujeito passivo que solicita uma prestação em conjunto com um empregado tem direito à dedução total ou apenas proporcional.

Remetendo para a sua jurisprudência anterior relativa à exigência de uma relação direta e imediata, o Tribunal de Justiça constatou, nomeadamente, que a aplicação do referido critério exige a tomada em conta de todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa e a tomada em conta apenas das operações que têm uma relação objetiva com a atividade tributável do sujeito passivo (n.º 22). Com efeito, a obrigação de ter em conta apenas o conteúdo objetivo da operação em causa é a mais conforme com o objetivo prosseguido pelo sistema comum do IVA, que visa garantir a segurança jurídica e facilitar os atos inerentes à aplicação do referido IVA (n.º 23). É igualmente à luz do seu conteúdo objetivo que deve ser estabelecida a existência de uma relação direta e imediata entre os bens ou as prestações de serviços utilizados e uma operação tributável realizada a jusante ou, excepcionalmente, uma operação tributável realizada a montante (n.º 24). O Tribunal de Justiça precisou que a circunstância de a relação direta e imediata existente entre uma prestação de serviços e o

conjunto da atividade económica tributável dever ser determinada à luz do conteúdo objetivo desta prestação de serviços não impede que se possa igualmente ter em conta a causa exclusiva da operação em questão, devendo essa causa ser considerada um critério de determinação do conteúdo objetivo. Uma vez demonstrado que uma operação não foi efetuada para atender às necessidades das atividades tributáveis de um sujeito passivo, não se pode considerar que essa operação tem uma relação direta e imediata com essas atividades na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, ainda que essa operação seja, tendo em conta o seu conteúdo objetivo, tributável a título de IVA (n.º 29).

No caso vertente, o Tribunal de Justiça declarou que, atendendo ao seu conteúdo objetivo, não se podia considerar que as prestações de serviços de advogado tinham sido efetuadas para responder às necessidades de todas as atividades tributáveis da sociedade, na medida em que, como decorre das informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, as mesmas se destinavam, direta e imediatamente, a proteger os interesses privados do arguido acusado por infrações devido ao seu comportamento pessoal, e que esse processo penal tinha sido dirigido unicamente contra o arguido a título pessoal, e não contra a sociedade, embora uma ação contra esta última também fosse juridicamente possível (n.º 30).

O Tribunal de Justiça acrescentou que a circunstância de o direito civil nacional obrigar uma empresa como a que está em causa no processo principal a suportar os encargos relacionados com a defesa dos interesses dos seus órgãos em processo penal é irrelevante para efeitos da interpretação e da aplicação das disposições relativas ao sistema comum do IVA. Com efeito, tendo em conta o regime objetivo do IVA criado por esse sistema, só a relação objetiva entre as prestações fornecidas e a atividade económica tributável do sujeito passivo é determinante (n.º 32). Por conseguinte, as prestações de serviços de advogado, cujo objetivo é evitar sanções penais contra pessoas singulares, gerentes de uma empresa que é sujeito passivo, não dão a essa empresa o direito de deduzir, enquanto imposto a montante, o IVA devido pelas prestações fornecidas (n.º 33).

[Acórdão de 18 de julho de 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

Neste processo, um sujeito passivo criou, com base numa legislação nacional em matéria de reforma, um fundo de pensões sob a forma de uma entidade jurídica e fiscalmente distinta, para garantir os direitos à reforma dos seus trabalhadores, atuais e antigos. Uma filial do sujeito passivo celebrou com vários prestadores de serviços contratos relativos à administração das reformas e à gestão do património do fundo de pensões, cujas despesas foram pagas por essa filial, sem terem sido repercutidas no fundo de pensões. O sujeito passivo deduziu o montante do IVA relativo às referidas despesas efetuadas num período determinado como imposto pago a montante.

O sujeito passivo foi objeto de uma liquidação adicional de IVA relativa a esse mesmo período. Uma vez que a sua reclamação junto do Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (Inspetor da Administração Fiscal e Aduaneira da Região Norte, Serviço de Groningue, Países Baixos) foi indeferida, o sujeito passivo recorreu da decisão do referido inspetor para o Rechtbank Leeuwarden (Tribunal de Premirá Instância de Leuvarde, Países Baixos), que julgou o recurso improcedente.

Chamado a conhecer de um recurso da decisão de primeira instância, o Gerechtshof te Leeuwarden (Tribunal de Recurso de Leuvarde, Países Baixos), órgão jurisdicional de reenvio, procurou saber se o artigo 17.º da Diretiva 77/388 permite que um sujeito passivo, que criou um fundo de pensões distinto, deduza o imposto que pagou sobre as prestações que lhe foram fornecidas para garantir o funcionamento e a gestão do referido fundo.

Depois de recordar os requisitos do direito à dedução do IVA a montante a favor do sujeito passivo, tal como previstas na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça declarou, no que respeita à determinação da existência de uma relação direta e imediata, que a existência dessa relação pressupõe que o custo das prestações a montante seja incorporado, respetivamente, no preço das operações específicas a jusante ou no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (n.º 23).

A fim de verificar se, não obstante a circunstância de o fundo criado pelo sujeito passivo constituir uma entidade juridicamente distinta deste último, a existência da referida relação decorria do conjunto das circunstâncias das transações em causa no processo principal, o Tribunal começou por constatar que o sujeito passivo adquiriu as prestações em causa para assegurar a administração das reformas dos seus trabalhadores e a gestão do património do fundo de pensões constituído para garantir essas mesmas reformas. Ao criar o fundo, o sujeito passivo cumpriu uma obrigação legal que lhe incumbia enquanto entidade empregadora e, na medida em que os custos das prestações adquiridas pelo sujeito passivo neste âmbito fazem parte das suas despesas gerais, esses custos eram, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos do sujeito passivo (n.º 25).

Em seguida, o Tribunal de Justiça deduziu daqui que a aquisição das prestações a montante tinha a sua causa exclusiva nas atividades tributáveis do sujeito passivo e que existia uma relação direta e imediata (n.º 26). Neste contexto, Tribunal precisou que, caso não existisse um direito à dedução do imposto pago a montante, não só o sujeito passivo ficaria privado do benefício fiscal resultante da aplicação do regime de deduções, devido à opção legislativa de proteger as reformas através da separação jurídica entre a entidade empregadora e o fundo de pensões, como, além disso, a neutralidade do IVA deixaria de estar garantida.

Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que um sujeito passivo que criou um fundo de pensões sob a forma de uma entidade jurídica e fiscalmente distinta, como a que está em causa no processo principal, para garantir os direitos a reforma dos seus trabalhadores, atuais e antigos, pode deduzir o IVA que pagou relativamente a prestações respeitantes à gestão e ao funcionamento desse fundo, desde que a existência de uma relação direta e imediata resulte do conjunto das circunstâncias das transações em causa (dispositivo).

[Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Dois sujeitos passivos celebraram um contrato-quadro para obras de construção e de montagem de um edifício destinado à suinicultura e obras de modernização de uma exploração de suínos. No âmbito desse contrato, o prestador dos serviços em causa emitiu várias faturas para o pagamento de adiantamentos, sob o chamado regime da autoliquidação. Em seguida, o prestador emitiu uma fatura, aplicando as regras habituais em matéria de IVA, no valor total das

obras efetuadas, IVA incluído. O destinatário dos serviços pagou o IVA indicado ao prestador. O prestador declarou falência e não pôde pagar o IVA à Administração Fiscal.

A Administração Fiscal deferiu um pedido do destinatário dos serviços de reembolso do IVA relativo a esta última fatura. Neste contexto, na sequência de um segundo controlo fiscal, a Administração Fiscal romena constatou que não tinham sido respeitadas as medidas de simplificação que regulavam o sistema de autoliquidação. Por conseguinte, o destinatário foi objeto de um aviso de liquidação, acrescido de juros de mora e de uma decisão de cobrança do montante do IVA relativo à referida fatura. Depois de a ação destinada à anulação da decisão de cobrança e do aviso de liquidação ter sido julgada improcedente pelo Tribunalul Bihor (Tribunal de Primeira Instância de Bihor, Roménia), de o recurso de anulação dessa decisão ter sido, por seu turno, julgado improcedente e de o pedido de revisão desta decisão ter sido julgado inadmissível, o destinatário dos serviços interpôs recurso desta última decisão perante o Curtea de Appel Oradea (Tribunal de Recurso de Oradea, Roménia).

O Curtea de Appel Oradea (Tribunal de Recurso de Oradea), órgão jurisdicional de reenvio, procurou saber se a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal se opõem, no âmbito de uma operação sujeita ao regime da autoliquidação, a que o beneficiário de serviços fique privado do direito à dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura emitida incorretamente, incluindo quando for impossível corrigir esse erro devido à falência do referido prestador.

O Tribunal de Justiça recordou que um sujeito passivo, que, enquanto destinatário de serviços, seja devedor do IVA respetivo, não é obrigado a estar na posse de uma fatura emitida em conformidade com os requisitos formais da Diretiva 2006/112, para poder exercer o seu direito à dedução, apenas devendo cumprir as formalidades previstas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 178.º, alínea f), da Diretiva 2006/112 (n.º 33). O alcance das formalidades assim previstas pelo Estado-Membro em causa, que devem ser respeitadas pelo sujeito passivo para poder exercer o direito à dedução do IVA, não pode ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correta do procedimento de autoliquidação e para assegurar a cobrança do IVA (n.º 34).

O Tribunal de Justiça concluiu que, naquele caso concreto, da fatura em questão não constava a menção «autoliquidação», contrariamente aos requisitos da legislação nacional em causa, e que o destinatário dos serviços não tinha adotado as medidas necessárias, de acordo com a referida legislação, para regularizar essa falta. Além disso, o destinatário em causa tinha pago ao prestador, por erro, o IVA mencionado indevidamente na referida fatura, quando, nesse regime, devia, enquanto beneficiário dos serviços, ter pago o IVA às autoridades fiscais, em conformidade com a Diretiva 2006/112. Assim, além do facto de a fatura controvertida não cumprir as prescrições formais previstas na legislação nacional, não tinha sido preenchido um requisito substantivo do regime da autoliquidação (n.º 37).

Segundo o Tribunal, esta situação faz incorrer o Estado-Membro em causa num risco de perda de receitas fiscais (n.º 38). Além disso, visto que o IVA pago pelo destinatário ao prestador não era devido e que esse pagamento não preenchia um requisito substantivo do regime da autoliquidação, o destinatário não podia invocar o direito à dedução desse IVA (n.º 40). Assim, o Tribunal declarou que a privação do direito à dedução não era, no caso concreto, contrária ao direito da União (dispositivo n.º 1).

[Acórdão de 27 de junho de 2018, SGI e Valériane \(C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Nestes processos, sociedades francesas com sede na Reunião (França) tinham como atividade a realização de investimentos elegíveis para a redução do imposto ao abrigo de uma disposição de direito nacional. A Administração Fiscal francesa pôs em causa o direito destes dois sujeitos passivos à dedução do IVA incluído em várias faturas de aquisição de bens de equipamento, com o fundamento de que, entre outros, essas faturas não correspondiam a nenhuma entrega efetiva. As referidas sociedades foram respetivamente objeto de avisos de liquidação de IVA relativos a diferentes períodos determinados.

Na sequência de uma decisão da cour administrative d'appel de Bordeaux (Tribunal Administrativo de Recurso de Bordéus, França), que confirmou a decisão da primeira instância sobre um recurso de anulação dos avisos de liquidação de IVA, as sociedades interpuseram recurso de cassação para o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França).

O Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional), tribunal de reenvio, procurou saber se o artigo 17.º da Diretiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que, para recusar ao sujeito passivo destinatário de uma fatura o direito de deduzir o IVA mencionado nessa fatura, basta que a Administração demonstre que as operações a que essa fatura corresponde não foram efetivamente efetuadas, ou se é necessário que essa Administração demonstre igualmente que o sujeito passivo não estava de boa-fé.

O Tribunal de Justiça começou por constatar que o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível e que é isso que acontece quando a entrega do bem ou a prestação de serviços é efetuada (n.º 34). O direito à dedução está, portanto, ligado à realização efetiva da entrega de bens ou da prestação de serviços em causa (n.º 35). A este respeito, o exercício do direito à dedução não se estende a um imposto que é devido exclusivamente por ser mencionado numa fatura (n.º 37). A boa-fé do sujeito passivo que pede a dedução do IVA é irrelevante para a questão de saber se a entrega foi efetuada na aceção da Diretiva 77/388. Com efeito, o conceito de «entrega de um bem» tem caráter objetivo e deve ser interpretado independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, não sendo a Administração Fiscal obrigada a proceder a investigações para determinar a intenção do sujeito passivo ou a levar em conta a intenção de um operador diferente desse sujeito passivo que intervenha na mesma cadeia de entregas (n.º 38).

Assim, o Tribunal de Justiça declarou que para recusar ao sujeito passivo destinatário de uma fatura o direito de deduzir o IVA mencionado nessa fatura, é suficiente que a Administração demonstre que as operações a que essa fatura diz respeito não foram efetivamente realizadas (dispositivo do acórdão).

[Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Uma sociedade holding, cujo objeto social consistia na gestão de participações em várias filiais do grupo, às quais a referida sociedade arrendava um imóvel, cedeu e adquiriu títulos no âmbito de uma operação de reestruturação. O IVA que onerou os diversos custos relativos a essas operações de reestruturação foi integralmente deduzido. Esta dedução foi posta em

causa pela Administração Fiscal pelo facto de as despesas a título das quais a sociedade pedia a dedução do IVA terem sido geradas por operações de capital que não eram abrangidas pelo âmbito de aplicação do direito à dedução. Por conseguinte, foi emitido um aviso de liquidação em nome dessa sociedade, que o contestou sem sucesso perante os órgãos jurisdicionais de primeira instância e de recurso.

Chamado a conhecer de um recurso, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), órgão jurisdicional de reenvio, procurou saber se a locação de um imóvel por uma sociedade holding à sua filial constitui uma interferência na gestão desta última, que deva ser considerada uma atividade económica na aceção da Diretiva 77/388, que confere direito à dedução do IVA sobre as despesas suportadas pela sociedade com vista à aquisição de participações nessa filial, e, em caso afirmativo, em que condições.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que, no que diz respeito ao direito à dedução de uma sociedade holding, quando a participação for acompanhada por uma interferência direta ou indireta na gestão das sociedades nas quais se verificou a tomada de participações, tal interferência constitui uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, na medida em que implique a realização de transações sujeitas ao IVA nos termos do artigo 2.º desta diretiva (n.ºs 29 e 30). Assinalou igualmente que os exemplos de atividades que traduzem uma interferência da sociedade holding na gestão das suas filiais, que figuram na jurisprudência do Tribunal de Justiça, não correspondem a uma enumeração exaustiva (n.º 31)

Depois de constatar que os únicos serviços que a sociedade holding prestava às filiais em relação às quais incorreu em despesas com vista à aquisição dos respetivos títulos tinham por objeto a locação de um imóvel, utilizado por uma filial operacional como novo local de produção, e, depois de recordar a margem de manobra deixada aos Estados-Membros quanto à tributação das operações de locação (n.º 33), o Tribunal de Justiça declarou que a locação de um imóvel por uma sociedade holding à sua filial constitui uma interferência na gestão desta última, que deve ser considerada uma atividade económica que confere direito à dedução do IVA sobre as despesas suportadas pela sociedade com vista à aquisição de títulos dessa filial, desde que essa prestação de serviços tenha carácter permanente, seja efetuada a título oneroso e seja tributada, o que implica que a referida locação não esteja isenta e que exista um nexo direto entre o serviço prestado pelo prestador e a contrapartida recebida do beneficiário (n.º 35).

No que respeita, em particular, ao alcance do direito à dedução, o Tribunal recordou que os custos com a aquisição de participações nas suas filiais, suportados por uma sociedade holding que participa na gestão destas últimas e que, a esse título, exerce uma atividade económica, fazem parte dos seus custos gerais, e que o IVA pago sobre estes custos deve, em princípio, ser integralmente deduzido (n.º 36). Todavia, este direito ilimitado não se aplica aos custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais, suportados por uma sociedade holding que apenas participa na gestão de algumas das referidas filiais, e que, em relação às demais filiais, não exerce, em contrapartida, uma atividade económica. Nesse caso, deve considerar-se que esses custos apenas fazem parcialmente parte dos seus custos gerais, sendo que o IVA pago sobre os mesmos só pode ser deduzido na proporção dos custos que são inerentes à atividade económica, segundo critérios de repartição definidos pelos Estados-Membros seguindo um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante à atividade económica e à atividade não económica (n.º 37).

Acórdão de 17 de outubro de 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)

Neste processo, a primeira sociedade lançou uma oferta pública de aquisição (OPA) sobre a totalidade das ações de outra sociedade, efetuando nessa ocasião despesas relativas a prestações de serviços de consultoria e outros serviços relacionados com a aquisição projetada. No entanto, dado que esta operação não pôde ser plenamente realizada, de modo que a primeira sociedade só pôde adquirir uma parte do capital social da segunda sociedade (n.º 8), essa primeira sociedade pediu a dedução do IVA pago a montante sobre essas despesas, alegando que a sua intenção, após a tomada de controlo da sociedade-alvo, era intervir na gestão desta última prestando-lhe serviços de gestão sujeitos a IVA. Uma vez que a Administração Fiscal competente recusou a dedução do IVA em causa e que a sociedade requerente da dedução recorreu dessa recusa, o órgão jurisdicional nacional chamado a conhecer do recurso submeteu ao Tribunal de Justiça a questão de saber se a Diretiva 77/388 permite a dedução quando existir uma intenção de adquirir a totalidade das ações de outra sociedade a fim de exercer uma atividade económica que consiste em prestar a esta última serviços de gestão sujeitos a IVA.

Começando por analisar os requisitos de obtenção da qualidade de sujeito passivo, o Tribunal de Justiça remeteu para as conclusões, nomeadamente, no processo Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14)¹⁴, insistindo na exigência de intervenção direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participações para efeitos do direito à dedução do IVA (n.ºs 16 e 17). Em seguida, o Tribunal recordou que as atividades preparatórias já devem ser imputadas às atividades económicas e que, por conseguinte, qualquer pessoa que tenha a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica e, para esse fim, efetue as primeiras despesas de investimento, deve ser considerada um sujeito passivo (n.º 18). O Tribunal concluiu daí que uma sociedade que pratica atos preparatórios que fazem parte de um projeto de aquisição de ações de outra sociedade com a intenção de exercer uma atividade económica que consiste em intervir na gestão desta última através de prestações de serviços de gestão sujeitas a IVA deve ser considerada sujeito passivo na aceção da Diretiva 77/388.

O Tribunal acrescentou que, de acordo com o Acórdão INZO¹⁵, o direito à dedução, uma vez surgido, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado lugar a operações tributáveis. Nos termos dos Acórdãos Midland Bank¹⁶ e Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷, é também esse o caso quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, por razões alheias à sua vontade (n.º 25).

Além disso, o IVA pago só pode ser integralmente deduzido na hipótese de as despesas efetuadas terem, em princípio, a sua causa exclusiva na atividade económica projetada, a saber, a prestação de serviços de gestão sujeitos a IVA à sociedade-alvo. No caso de essas despesas

¹⁴ Este processo deu lugar ao Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ [Acórdão de 29 de fevereiro de 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ [Acórdão de 8 junho de 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [Acórdão de 15 de janeiro de 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

se referirem parcialmente também a uma atividade isenta ou não económica, o IVA pago sobre essas despesas só pode ser deduzido parcialmente (n.º 30).

O Tribunal concluiu declarando que a Diretiva 77/388 confere a uma sociedade que tem a intenção de adquirir a totalidade das ações de outra sociedade para exercer uma atividade económica que consiste em prestar a esta última serviços de gestão sujeitos a IVA, o direito a deduzir integralmente o IVA pago a montante sobre as despesas relativas a prestações de serviços de consultoria efetuadas no âmbito de uma OPA, mesmo que se verifique que essa atividade económica não foi realizada, desde que essas despesas tenham origem exclusivamente na atividade económica projetada (dispositivo).

[Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

Neste processo, uma sociedade financeira oferecia financiamentos unicamente destinados à aquisição de veículos automóveis das marcas do grupo de empresas a que a referida sociedade pertencia. Assim, oferecia, designadamente, a locação financeira dos veículos em questão. Tal implicava que a sociedade em causa adquiria o veículo ao distribuidor e colocava o mesmo à disposição do cliente, sem que a propriedade do veículo fosse transferida para o cliente enquanto não tivessem sido efetuados todos os pagamentos devidos até ao termo do contrato. O preço pago à sociedade financeira pela aquisição do veículo não dava lugar a nenhuma margem de lucro. Em contrapartida, no âmbito da fixação da taxa de juro da parte relativa ao «financiamento» da operação, a sociedade acrescentava aos seus próprios custos de financiamento uma margem para os custos gerais, uma margem de lucro e uma provisão para créditos de cobrança duvidosa. Por esta razão, a parte dos pagamentos correspondente aos juros era incluída no volume de negócios, contrariamente à parte correspondente ao reembolso do preço de aquisição do veículo.

Nos termos do direito nacional em matéria de IVA aplicável às operações de locação financeira, os contratos de locação financeira, embora constituam uma operação comercial única, incluem várias operações distintas, incluindo, por um lado, a disponibilização de um veículo (operação sujeita a imposto), e, por outro, a concessão de um crédito (operação isenta). No que se refere ao IVA pago a montante pela sociedade financeira sobre a totalidade das suas atividades, uma parte do referido imposto respeitava exclusivamente a operações tributáveis ou a operações isentas, e outra parte respeitava a operações dos dois tipos. Este último IVA era qualificado como «residual» trata-se dos custos gerais relativos à administração do dia-a-dia.

Tendo em conta o facto de o estatuto da sociedade operadora estar parcialmente isento, as partes discordavam quanto à questão de saber em que medida a sociedade podia deduzir o IVA residual referido. Com efeito, a sociedade em questão propunha repartir o IVA residual entre os seus setores de atividade, nomeadamente em função do volume de negócios de cada setor, excluindo do mesmo o valor dos veículos revendidos. Em seguida, para quantificar o IVA residual dedutível relativo a cada setor, a referida sociedade propunha um método particular, baseado na relação entre o número de operações tributáveis e o número total de operações no referido setor, sendo que esse número não correspondia aos contratos mas sim aos pagamentos efetuados nos termos desses contratos. Em contrapartida, a Administração Fiscal militava a favor de uma repartição entre operações tributáveis e operações isentas segundo o

valor dessas operações, com exclusão do valor inicial do veículo aquando da sua entrega, diminuindo assim sensivelmente a parte dedutível do IVA residual uma vez que este valor era amplamente imputável à concessão do financiamento (prestação isenta).

Chamado a conhecer de um reenvio prejudicial resultante deste diferendo, o Tribunal analisou se o artigo 168.º e o artigo 173.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, mesmo quando os custos gerais relativos a prestações de locação financeira de bens móveis não são repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, a parte tributável da operação, mas sim no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, a parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos do IVA, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização, e, por outro lado, os Estados-Membros podem aplicar um método de repartição que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega (n.º 27).

Depois de ter sublinhado a exigência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, o Tribunal de Justiça observou, contudo, que o direito à dedução também existe, mesmo que essa relação direta e imediata não se verifique, quando os custos dos serviços em causa sejam parte das despesas gerais do sujeito passivo e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo (n.º 42). O Tribunal constatou a este respeito que o sujeito passivo tinha decidido não incluir estes custos no preço das operações tributáveis, mas unicamente no preço das operações isentas. No entanto, segundo o Tribunal de Justiça, na medida em que estes custos gerais foram realmente suportados, pelo menos em certa medida, com vista às operações de disponibilização de veículos, que são operações tributáveis, os referidos custos são, enquanto tais, parte dos elementos constitutivos do preço dessas operações (n.º 44).

O Tribunal, que recordou que o âmbito desse direito à dedução varia em função do uso a que os bens e os serviços em causa se destinam (n.º 46), precisou que os custos gerais que são relativos aos bens e serviços utilizados para efetuar tanto operações que conferem direito à dedução como operações que não conferem direito à dedução, exigem que seja estabelecido um *pro rata* de dedução, em conformidade com as disposições relevantes da Diretiva 2006/112. A este respeito, uma vez que a regra geral que propõe o volume de negócios como base para o cálculo do referido *pro rata* pode ser objeto de exceções que permitem a utilização de um método ou de um critério de repartição diferente do método baseado no volume de negócios (n.º 51), o Tribunal sublinhou que esta possibilidade exige uma determinação do *pro rata* ainda mais precisa, mesmo que não tenha necessariamente de ser o mais precisa possível (n.º 53). Neste contexto, o Tribunal declarou que, atendendo à natureza fundamental do direito à dedução, sempre que as modalidades de cálculo da dedução não tenham em conta uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais a operações que confirmam direito à dedução, não se pode considerar que tais modalidades reflitam objetivamente a parte real das despesas efetuadas com a aquisição dos bens e dos serviços de utilização mista que pode ser imputada a essas operações. Por conseguinte, tais modalidades não são suscetíveis de garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios. (n.º 57).

O Tribunal concluiu, por um lado, que, mesmo quando os custos gerais relativos às operações de locação financeira de bens móveis não sejam repercutidos no montante devido pelo cliente pela disponibilização do bem em causa, ou seja, na parte tributável da operação, mas no montante dos juros devidos a título da parte «financiamento» da operação, ou seja, na parte isenta da operação, esses custos gerais devem ser considerados, para efeitos do IVA, como um elemento constitutivo do preço dessa disponibilização, e, por outro lado, que os Estados-Membros não podem aplicar um método de repartição que não tenha em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, uma vez que esse método não é suscetível de garantir uma repartição mais precisa do que a que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios (dispositivo).

1. Relação direta e imediata

[Acórdão de 30 de maio de 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

A sociedade X detinha 30% das participações no capital da A e exercia atividades de direção da A mediante remuneração. Em 1996, X e os outros acionistas venderam as suas participações à sociedade D, tendo cessado as atividades de direção relativas a A. Foram prestados a X Vários serviços relacionados com esta venda de participações, com menção do IVA nas faturas. A sociedade X procedeu à dedução deste imposto nas suas declarações de IVA por considerar que a cessão da sua participação constituía uma transmissão de uma universalidade de bens e de serviços e que os custos em que tinha incorrido nessa transação deviam ser considerados parte integrante dos custos gerais ligados ao conjunto das suas atividades económicas, que, por esse motivo, eram inteiramente dedutíveis.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntou ao Tribunal de Justiça, em substância, se a cessão de 30% das ações de uma sociedade à qual o transmitente presta serviços sujeitos a IVA constitui uma transmissão de uma universalidade de bens ou de prestações de serviços ou de parte dela, na aceção da Diretiva 77/388. Em caso de resposta negativa, o órgão jurisdicional de reenvio pretendia saber se o facto de os outros acionistas transferirem as restantes ações dessa sociedade praticamente ao mesmo tempo e à mesma pessoa e de essa transmissão ter uma estreita ligação com as atividades de gestão exercidas pela mesma sociedade tinha algum tipo de incidência.

Antes de mais, o Tribunal explicou que a mera aquisição, a mera detenção e a simples venda de participações sociais não constituem, em si mesmas, atividades económicas, na aceção da Diretiva 77/388, uma vez que a simples tomada de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de gerar receitas com carácter permanente (n.º 36). Por conseguinte, a transmissão de ações de uma sociedade não pode, independentemente do valor da participação, ser equiparada à transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela a não ser que essa participação faça parte de uma unidade independente que permita o exercício de uma atividade económica independente e que esta atividade seja prosseguida pelo cedente. Ora, a mera cessão de ações que não seja acompanhada da transmissão de ativos não permite ao cessionário prosseguir uma atividade económica independente como sucessor do transmitente (n.º 38). A este respeito, os acionistas não são proprietários dos ativos da empresa na qual detêm a sua participação, mas são proprietários da participação e têm, a esse título, um direito ao dividendo e à comunicação de

informações e participam na tomada de decisões importantes para a gestão da empresa. Assim, o Tribunal declarou que uma participação de 30% numa sociedade apenas consubstancia um direito sobre essa sociedade em certa medida e de forma limitada (n.º 39), e que a transmissão de 30% das ações de uma sociedade não pode ser equiparada à transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela na aceção da Diretiva 77/388 (n.º 40). O Tribunal também declarou que cada operação deve ser apreciada de forma individual e independente (n.º 47).

Em seguida, o Tribunal recordou que o direito à dedução existe no caso de as operações efetuadas a montante apresentarem uma relação direta e imediata com as operações a jusante que confirmam direito à dedução. Se assim não for, há que examinar se as despesas efetuadas para a aquisição de bens ou serviços a montante fazem parte dos custos gerais ligados ao conjunto da atividade económica do sujeito passivo. Num ou noutro caso, a existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o preço das prestações a montante é incorporado, respetivamente, no preço das operações particulares a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (n.º 55).

O Tribunal concluiu que a cessão de 30% das ações de uma sociedade à qual o transmitente presta serviços sujeitos a IVA não constitui a transmissão de uma universalidade de bens ou serviços ou de parte dela, na aceção da Diretiva 77/388, independentemente de os outros acionistas transferirem as restantes ações dessa sociedade praticamente ao mesmo tempo e à mesma pessoa, e de essa transferência estar estreitamente ligada às atividades de gestão exercidas pela mesma sociedade (dispositivo).

[Acórdão de 8 de novembro de 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

A C&D Foods era a sociedade-mãe da Arovit Holding A/S, que por sua vez era detentora da Arovit Petfood. Antes de 1 de março de 2007, a C&D Foods tinha como principal atividade ser a sociedade-mãe da Arovit Holding. Nessa data, a C&D Foods celebrou com a sua subfilial Arovit Petfood um acordo administrativo, relativo a prestações de serviços de gestão e de informática. Em 13 de agosto de 2008, uma instituição de crédito adquiriu o grupo Arovit pelo montante de um euro pelo facto de o antigo proprietário deste grupo não ter cumprido o pagamento de um empréstimo que lhe tinha sido concedido. A referida instituição de crédito celebrou por conta da C&D Foods, no período compreendido entre dezembro de 2008 e março de 2009, acordos de consultoria no âmbito desse projeto de venda, a fim de preparar a venda de todas as participações que detinha na Arovit Petfood, com o intuito de deixar de ser credora desse grupo. Uma vez que tinha pago custos referentes a esse projeto, a C&D Foods deduziu o IVA correspondente. Uma vez que não surgiu nenhum adquirente potencial, foi posto termo ao processo de venda em 2009.

O órgão jurisdicional de reenvio interrogou o Tribunal de Justiça sobre o direito de uma sociedade holding deduzir o IVA que incidiu sobre os custos relativos a uma venda, prevista mas não concretizada, de participações de uma subfilial à qual essa sociedade holding presta serviços de gestão e de informática.

O Tribunal de Justiça começou por sublinhar que não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA nem direito à dedução uma sociedade cujo objeto único é a aquisição de participações noutras

empresas, sem que interfira direta ou indiretamente na gestão destas sociedades, uma vez que a simples aquisição e a simples detenção de ações não constituem, em si mesmas, uma atividade económica na aceção da Diretiva 2006/112 (n.º 30). No entanto, a situação é diferente quando a participação financeira numa sociedade é acompanhada por uma interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participação, sem prejuízo dos direitos que o detentor da participação tenha na qualidade de acionista ou de sócio, na medida em que tal interferência implique a realização de transações sujeitas ao IVA, como o fornecimento de serviços administrativos, contabilísticos e informáticos (n.º 32).

O Tribunal de Justiça declarou em seguida que, para que uma operação de venda de participações seja abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, é necessário que essa operação tenha, em princípio, a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável da sociedade-mãe em questão ou que constitua o prolongamento direto, permanente e necessário desta atividade. É esse o caso quando a referida operação é efetuada com o objetivo de afetar o produto dessa venda diretamente à atividade económica tributável da sociedade-mãe em questão ou à atividade económica exercida pelo grupo do qual é a sociedade-mãe (n.º 38). Assim, o Tribunal de Justiça concluiu que uma operação de venda de participações, prevista mas não concretizada, como a que está em causa no processo principal, que não tem a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável da sociedade em questão ou que não constitui o prolongamento direto, permanente e necessário dessa atividade económica não é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA (n.º 42 e dispositivo).

[Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

No caso vertente, uma pessoa coletiva com fins lucrativos comprometeu-se a realizar um trilho recreativo no contexto de uma atividade económica ligada ao turismo rural e recreativo, bem como a oferecer ao público um acesso gratuito ao referido trilho durante um período de cinco anos. A pessoa coletiva em causa deduziu o IVA relativo à aquisição ou à produção de certos bens de investimento no âmbito dos trabalhos de realização do referido trilho recreativo. A Administração Fiscal à qual essa pessoa coletiva submeteu o pedido de reembolso dos montantes de IVA em causa, considerou que o reembolso não era justificado, uma vez que não tinha sido demonstrado que os bens e serviços adquiridos se destinavam a ser utilizados para efeitos de uma atividade sujeita a IVA. Com este fundamento, a Administração Fiscal recusou a dedução desses montantes.

Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio teve dúvidas quanto à existência de uma relação direta e imediata entre as despesas relacionadas com os trabalhos realizados e as atividades económicas planeadas pela pessoa coletiva em causa, pelo facto de o trilho recreativo se destinar a ser utilizado gratuitamente pelo público.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que o sujeito passivo que, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem, utilize o bem para realizar as próprias operações tributáveis está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esse bem (n.º 18). A este respeito, uma pessoa que atue na qualidade de sujeito passivo pode adquirir bens e serviços a fim de poder exercer uma atividade económica, mesmo que não sejam imediatamente utilizados para essa atividade económica (n.º 19). Quem tiver a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica e, para esse fim,

efetuar despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, o sujeito passivo tem o direito a deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para realizar as operações projetadas que dão direito à dedução (n.º 20). A questão de saber se o sujeito passivo agiu nessa qualidade, a fim de poder exercer uma atividade económica, constitui uma questão de facto que deve ser apreciada pelo órgão jurisdicional de reenvio (n.º 21). No entanto, o Tribunal de Justiça constatou que decorre da descrição do órgão jurisdicional de reenvio que o trilho recreativo podia ser considerado um meio para atrair visitantes com o objetivo de lhes fornecer bens e serviços (n.º 22). Tal indicava que a pessoa coletiva em questão adquiriu ou produziu os bens de investimento em causa com a intenção de exercer uma atividade económica e agiu, por conseguinte, enquanto sujeito passivo (n.º 23).

Quanto à existência de uma relação direta e imediata, o Tribunal de Justiça recordou que o direito à dedução do IVA existe mesmo que essa relação não se verifique, quando as despesas incorridas fizerem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e forem, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo (n.ºs 27 e 28). Todas as circunstâncias em que as operações em causa se desenrolaram devem ser tomadas em consideração, e apenas as operações que tenham uma relação objetiva com a atividade tributável do sujeito passivo devem ser tidas em conta (n.º 29).

O Tribunal salientou que a utilização imediata dos bens de investimento a título gratuito não põe em causa a existência de uma relação direta e imediata, uma vez que a disponibilização ao público do trilho recreativo em causa no processo principal não está abrangida por uma isenção prevista na Diretiva 2006/112, e que as despesas incorridas pela pessoa coletiva em causa para a execução desse trilho podem estar relacionadas com a atividade económica planeada por ela (n.ºs 33 a 35).

[Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

No âmbito do litígio no processo principal, uma sociedade búlgara adquiriu vários terrenos numa estância de férias para construir edifícios destinados a uma ocupação sazonal. Essa sociedade celebrou um contrato com o município que tinha uma licença de construção para a reabilitação de uma estação de bombagem de águas residuais na referida estância de férias situada no território do município. A sociedade que adquiriu os terrenos contratou os trabalhos de construção a uma sociedade terceira. De acordo com esta primeira sociedade, existe uma relação entre as despesas de reabilitação da estação de bombagem e os bens e serviços que esta sociedade devia prestar após a construção dos edifícios autorizada nos seus terrenos.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntou, em substância, se 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 é proprietário um terceiro, 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.

O Tribunal de Justiça recordou, em primeiro lugar, que a existência de uma relação direta e imediata deve ser apreciada à luz do conteúdo objetivo da operação em questão (n.º 31). Se os

bens ou os serviços adquiridos 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 (n.º 30).

Assim, no caso vertente, importava determinar se existia uma relação direta e imediata entre, por um lado, o serviço de reabilitação da estação de bombagem de águas residuais, e, por outro, uma operação tributada, efetuada a jusante pela sociedade ou a atividade económica dessa sociedade (n.º 32). Decorria das circunstâncias do caso concreto que, sem a reabilitação dessa estação de bombagem, a sua ligação aos edifícios que a sociedade planeava construir teria sido impossível. Na falta dessa reabilitação, a sociedade poderia ter exercido a sua atividade económica (n.º 33). O facto de o município também beneficiar do referido serviço não podia justificar que o direito à dedução fosse recusado à sociedade se a existência de uma relação direta e imediata fosse demonstrada (n.º 35).

Em seguida o Tribunal explicou que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar se esse serviço se limitou ao que era necessário para assegurar a ligação dos edifícios construídos pela sociedade à estação de bombagem das águas residuais em causa no processo principal ou se excedeu o que era necessário para tal fim (n.º 37). A este respeito, o Tribunal sublinhou 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 (n.º 40 e dispositivo). Caso os trabalhos de construção ou de melhoria ultrapassassem as necessidades geradas apenas pelos edifícios construídos pelo sujeito passivo, apenas deveria ser reconhecido um direito à dedução do IVA pago a montante que tivesse incidido sobre a parte das despesas incorridas para a construção ou a melhoria objetivamente necessária para permitir ao sujeito passivo efetuar as suas operações tributadas (n.º 39).

2. Incidência de uma fraude no direito à dedução

[Acórdão de 6 de dezembro de 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

No presente processo, na sequência de uma inspeção fiscal, as autoridades fiscais búlgaras constataram que não existiam provas da realização das entregas intracomunitárias de trigo e de girassol que uma sociedade búlgara tinha declarado ter efetuado a uma sociedade de direito romeno. As autoridades fiscais procederam a verificações junto de dois fornecedores da recorrente no processo principal e de três dos fornecedores destes últimos. Não tendo estas verificações permitido apurar se os três últimos fornecedores tinham realmente fornecido mercadorias aos dois primeiros, as autoridades fiscais búlgaras deduziram deste facto que estas últimas sociedades não dispunham das mercadorias em quantidade necessária para efetuar as entregas à recorrente no processo principal e concluíram que não tinham existido entregas efetivas entre as referidas sociedades e a recorrente no processo principal. Neste contexto, foi submetida uma questão prejudicial a respeito da definição do conceito de «fraude fiscal» e dos respetivos limites.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que, nos termos da sua jurisprudência constante nesta matéria – a saber, designadamente, os Acórdãos Halifax e o.¹⁸, Kittel e Recolta Recycling¹⁹ bem como Mahagében e Dávid²⁰ –, um sujeito passivo que sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA devia, para efeitos da Diretiva 2006/112, ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens ou da utilização dos serviços no quadro das operações tributadas que efetuou a jusante (n.º 39).

Em contrapartida, o Tribunal entendeu que não é compatível com o regime do direito à dedução previsto na referida diretiva punir, através da recusa desse direito, um sujeito passivo que não sabia nem poderia ter sabido que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao IVA (n.º 41).

Consequentemente, uma vez que a recusa do direito à dedução constitui uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito, incumbe às autoridades fiscais competentes fazer prova bastante dos elementos objetivos que permitam concluir que o sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante na cadeia de fornecimento (n.º 43).

Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

A inspeção tributária de que foi objeto a sociedade búlgara, recorrente no processo principal neste processo, levou a Administração Fiscal a questionar-se sobre a validade da dedução do IVA realizada a título do imposto mencionado nas faturas de sete dos seus fornecedores. Com efeito, os esclarecimentos que foram pedidos a alguns fornecedores ou aos seus subcontratados no decurso dessa inspeção tributária não permitiram provar que estes dispusessem dos meios necessários para assegurar as prestações faturadas. Por considerar que a veracidade da execução das operações de certos subcontratados não tinha sido provada ou que não tinham sido realizadas pelos prestadores mencionados nas faturas, a Administração Fiscal emitiu um aviso retificativo de liquidação que punha em causa a dedutibilidade do IVA que constava das faturas dessas sete empresas.

Remetendo para o Acórdão Bonik²¹, o Tribunal declarou, em primeiro lugar, que a mera circunstância de o serviço prestado à recorrente no processo principal não ter sido efetivamente realizado pelo fornecedor mencionado nas faturas ou pelo seu subcontratado, designadamente porque estes não dispunham do pessoal, do equipamento nem dos ativos necessários, de os custos da sua prestação não estarem demonstrados na respetiva contabilidade ou de a identidade das pessoas que tinham assinado determinados documentos

¹⁸ [Acórdão de 21 de fevereiro de 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Acórdão de 6 de julho de 2006 \(C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Acórdão de 21 de junho de 2012 \(C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). A respeito deste acórdão, ver igualmente Parte II, intitulada «Constituição e alcance do direito à dedução», e Parte V, intitulada «Modalidades de exercício do direito à dedução», da presente ficha.

²¹ [Acórdão de 6 de dezembro de 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

na qualidade de fornecedores se revelar falsa não bastava, por si só, para excluir o direito à dedução (n.º 31). Tal exclusão está sujeita à dupla condição de esses factos serem constitutivos de um comportamento fraudulento e de se demonstrar que, atendendo aos elementos objetivos apresentados pelas autoridades fiscais, o sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução fazia parte dessa fraude, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar (n.º 32).

Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça pronunciou-se a respeito da questão processual relativa à obrigação de o órgão jurisdicional nacional constatar oficiosamente a existência de uma fraude fiscal. A este respeito, o Tribunal salientou que, mesmo que uma norma de direito nacional qualifique a fraude fiscal de infração penal e que essa qualificação caiba unicamente ao juiz penal, essa regra não se opõe a que o juiz encarregado de apreciar a legalidade de um aviso retificativo de liquidação que põe em causa a dedução do IVA realizada por um sujeito passivo se possa basear nos elementos objetivos apresentados pela Administração Fiscal para provar a existência de uma fraude no caso concreto, quando, segundo outra disposição de direito nacional, o IVA «indevidamente faturado» não pode ser deduzido (n.º 38). Com efeito, o direito da União exige que as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais recusem o benefício do direito à dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente. Por outro lado, ainda que as partes não invoquem o direito da União, os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a conhecer oficiosamente dos fundamentos de direito que decorrem de uma norma do direito da União vinculativa quando, por força do direito nacional, tenham a obrigação ou a faculdade de o fazer em relação a uma norma vinculativa de direito nacional (n.º 34).

[Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

No presente processo, a recorrente no processo principal, uma empresa polaca, efetuou várias compras de combustível *diesel* que utilizou no âmbito da sua atividade económica. A referida sociedade procedeu em seguida à dedução do IVA pago a título das compras de combustível. Na sequência de uma fiscalização tributária, a Administração Fiscal recusou-lhe o direito a deduzir este IVA pelo facto de as faturas relativas a essas compras de combustível terem sido emitidas por um operador inexistente. A constatação relativa à inexistência de operador baseava-se num conjunto de elementos, nomeadamente no facto de essa sociedade não estar registada para efeitos de IVA, não entregar declaração fiscal nem pagar impostos.

Antes de mais, no que respeita à eventual existência de fraude, o Tribunal recordou a jurisprudência *Bonik*²² e *Maks Pen*²³, precisando em seguida que, quando as condições materiais e formais previstas na Diretiva 77/388 para a constituição e o exercício do direito à dedução estão reunidas, não é compatível com o regime do direito à dedução previsto por essa diretiva punir, com a negação desse direito, um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa estava envolvida numa fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação da cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada por esse sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA (n.º 49).

²² [Acórdão de 6 de dezembro de 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Acórdão de 13 de fevereiro de 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

Segundo o Tribunal de Justiça, cabe à Administração Fiscal que tenha constatado as fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente da fatura provar, a partir de elementos objetivos e não exigindo ao destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem, que esse destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução estava envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar (n.º 50).

III. *Prorata* de dedução

[Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Os factos no presente processo já foram acima descritos, na rubrica II «Constituição e alcance do direito à dedução». Por conseguinte, cabe apenas recordar que o processo diz respeito a sujeitos passivos mistos e ao seu direito de procederem a uma dedução do IVA a montante na sequência da afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, mediante o cálculo do montante dedutível, para os setores em que esses sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis no denominador da fração que serve para determinar o *prorata* de dedução.

Remetendo para o Acórdão de 6 de outubro de 2005 no processo Comissão/França (C-243/03)²⁴, o Tribunal de Justiça recordou que, estando em causa sujeitos passivos mistos, ainda que o direito à dedução seja calculado segundo um determinado *prorata*, baseado numa fração cujo numerador é composto pelo montante total, anualmente determinado, do volume de negócios, sem IVA, referente às operações que dão direito à dedução em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 77/388, e o denominador é composto pelo montante total, anualmente determinado, do volume de negócios, sem IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução, os Estados têm a faculdade de prever um dos outros métodos de determinação do direito à dedução enumerados no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da referida diretiva, a saber, nomeadamente, o estabelecimento de um *prorata* distinto para cada setor de atividade ou a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma atividade precisa (n.º 38). A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que as subvenções diretamente relacionadas com o preço de um bem ou de um serviço são tributáveis nos mesmos termos que esse bem ou serviço. Quanto às subvenções que não estão diretamente relacionadas com o preço, os Estados-Membros podem incluí-las no denominador do cálculo do *prorata* aplicável, quando um sujeito passivo efetua simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações isentas (n.º 39).

O Tribunal de Justiça concluiu daí que, dado que o sujeito passivo no processo principal foi autorizado a efetuar a dedução segundo um método diferente do método *prorata*, determinado com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma atividade precisa (n.º 40), estando as suas atividades exercidas nos setores da restauração e da animação sujeitas a IVA, o direito à dedução segundo o método da afetação real incide sobre a totalidade dos

²⁴ [Acórdão de 6 de outubro de 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

impostos que oneraram as operações efetuadas a montante (n.º 41). Por conseguinte, segundo o Tribunal de Justiça, a Diretiva 77/388 opõe-se a que um Estado-Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efetuar a dedução prevista na referida diretiva com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os setores em que esses sujeitos passivos apenas efetuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis no denominador da fração que serve para determinar o *prorata* de dedução (n.º 43).

[Acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

Neste processo, o sujeito passivo, uma sociedade de direito alemão, mandou construir um imóvel com habitações e estabelecimentos comerciais. Uma vez terminada a construção do imóvel, o sujeito passivo deu-o em locação, locação essa que estava parcialmente isenta e parcialmente sujeita a IVA. Na sua declaração de IVA, procedeu a uma dedução parcial do imposto a montante relativo a esse imóvel, tendo calculado o montante de IVA dedutível aplicando um *prorata* determinado em função da relação existente entre o volume de negócios relativo à locação comercial e o volume de negócios resultante das outras operações de locação.

Após uma inspeção, a Administração Fiscal considerou que o montante do IVA dedutível a montante devia ser determinado em função da relação existente entre a área dos estabelecimentos comerciais e a área das instalações para habitação, o que implicou uma revisão em baixa do montante do IVA dedutível, em detrimento do sujeito passivo.

No âmbito deste litígio, o órgão jurisdicional nacional submeteu uma questão prejudicial ao Tribunal para saber se a disposição da Diretiva 77/388 que rege o cálculo do *prorata* de dedução do IVA permite que os Estados-Membros privilegiem como critério de repartição, para efeitos de referido cálculo do IVA devido a montante pela construção de um imóvel de uso misto, um critério diferente do critério baseado no volume de negócios.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que, segundo a regra geral estabelecida pela Diretiva 77/388, o cálculo do *prorata* implica que a dedução só é permitida em relação à parte do IVA que é proporcional ao montante das operações que dão direito à dedução previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º da referida diretiva (n.º 13). Todavia, uma derrogação a esta regra permite que os Estados-Membros prevejam um outro método de determinação do direito à dedução, a saber, a determinação de um *prorata* distinto para cada setor de atividade ou a dedução consoante a afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma dada atividade, ou mesmo a exclusão do direito à dedução, desde que sejam respeitadas certas condições (n.º 15). A este respeito, os Estados-Membros devem, no exercício dos poderes que essa disposição lhes confere, respeitar o efeito útil da regra geral da Diretiva 77/388 e os princípios subjacentes ao sistema comum do IVA, nomeadamente os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade (n.º 16). Uma legislação nacional que derogue de forma geral esta regra põe em causa o objetivo da Diretiva 77/388 segundo o qual o cálculo do valor *prorata* de dedução deve ser efetuado de modo análogo em todos os Estados-Membros (n.º 17). Neste contexto, cabe aos Estados-Membros estabelecer, dentro dos limites do direito da União e dos princípios em que assenta o sistema comum do IVA, métodos e normas para o cálculo do

prorata de dedução do IVA pago a montante. No exercício desse poder, os referidos Estados são obrigados a ter em conta a finalidade e a sistemática dessa diretiva (n.º 22).

Segundo o Tribunal de Justiça, os Estados-Membros também devem assegurar que o cálculo do *prorata* de dedução do IVA pago a montante seja o mais preciso possível (n.º 23). Por conseguinte, a Diretiva 77/388 não se opõe a que os Estados-Membros apliquem, em relação a uma determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método do volume de negócios, tal como, nomeadamente, o método baseado na área em causa no processo principal, desde que o método seguido garanta uma determinação do *prorata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios (n.º 24).

[Acórdão de 12 de setembro de 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Este processo diz respeito a uma instituição bancária com sede em França que tinha sucursais em Estados-Membros da União e em Estados terceiros. Na sequência de uma fiscalização, a Administração Fiscal recusou que o referido estabelecimento, enquanto sujeito passivo, tomasse em conta o montante dos juros dos empréstimos concedidos pela sede da instituição bancária às suas sucursais estabelecidas fora do território francês no numerador e no denominador do *prorata* de dedução.

O Tribunal de Justiça, chamado pelo órgão jurisdicional nacional a responder a quatro questões prejudiciais relativas à determinação do *prorata* de dedução do IVA, começou por examinar se a Diretiva 77/388 deve ser interpretada no sentido de que, para efeitos da referida determinação, uma sociedade cuja sede esteja localizada num Estado-Membro pode tomar em consideração o volume de negócios das suas sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros.

O Tribunal de Justiça declarou que, na medida em que o cálculo do *prorata* de dedução constitui um elemento do regime das deduções previsto na Diretiva 77/388, as regras segundo as quais este cálculo deve ser efetuado recaem, juntamente com o referido regime de deduções, na esfera de aplicação da legislação nacional em matéria de IVA com a qual uma atividade ou uma operação deve ter conexão fiscal (n.º 30). Com efeito, a fixação do método de determinação do direito à dedução cabe às autoridades fiscais de cada Estado-Membro, que estão habilitadas pela referida diretiva a prever o estabelecimento de um *prorata* distinto para cada setor de atividade ou a dedução consoante a afetação da totalidade ou de parte dos bens e serviços a uma dada atividade, ou até a exclusão do direito à dedução mediante certas condições (n.º 31). A este respeito, o modo de devolução do IVA, por dedução ou por reembolso, depende unicamente do «lugar do estabelecimento» do sujeito passivo (n.º 32). Este conceito abrange não apenas a sede do sujeito passivo mas igualmente os estabelecimentos estáveis (n.º 33). Na medida em que um estabelecimento estável, situado num Estado-Membro, e o estabelecimento principal, situado num outro Estado-Membro, constituem um único sujeito passivo de IVA, tal implica que um único sujeito passivo está subordinado, paralelamente ao regime aplicável no Estado da sua sede, a tantos regimes de deduções nacionais quantos os Estados-Membros em que disponha de estabelecimentos estáveis (n.º 34).

Ora, dado que as modalidades de cálculo do *prorata* constituem um elemento fundamental do regime das deduções, não é possível, para efeitos do cálculo do *prorata* aplicável ao

estabelecimento principal de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro, ter em conta o volume de negócios realizado por todos os estabelecimentos estáveis de que o referido sujeito passivo disponha nos outros Estados-Membros, sem pôr seriamente em causa tanto a repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA como a razão de ser do referido *prorata* (n.º 35). Com efeito, em primeiro lugar, essa forma de calcular o *prorata* não é suscetível de garantir um melhor respeito do princípio da neutralidade do IVA do que um sistema de *prorata* separado para cada Estado-Membro onde um estabelecimento estável é detido (n.º 37). Em segundo lugar, o valor do *prorata* de dedução aplicável seria falseado (n.º 38). Em terceiro lugar, a referida forma de estabelecer o *prorata* de dedução pode prejudicar o efeito útil da Diretiva 77/388 (n.º 39).

[Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt \(C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

Neste processo, duas sociedades holdings deduziram na íntegra o IVA referente, no caso da primeira sociedade, à aquisição, a um terceiro, de capitais que serviram para financiar as suas participações nas suas filiais e as suas prestações de serviços, e, no caso da segunda sociedade, aos custos de emissão ligados a um aumento do seu capital. No caso da primeira sociedade, a Administração Fiscal só admitiu parcialmente essa dedução, por considerar que a simples detenção de partes sociais nas filiais não dá o direito à dedução. No caso da segunda sociedade, a Administração Fiscal também recusou a dedução do IVA a montante.

O órgão jurisdicional nacional chamado a conhecer do litígio neste processo submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial sobre a situação em que a dedução do IVA pago a montante apenas é admitida se as despesas efetuadas pelo sujeito passivo só puderem ser parcialmente imputadas à sua atividade económica. Mais precisamente, o referido órgão jurisdicional nacional interrogou-se a respeito das modalidades de cálculo segundo as quais o IVA pago a montante por uma sociedade holding para aquisição dos capitais destinados a comprar participações em filiais deve ser repartido entre atividades económicas e atividades não económicas da referida sociedade.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que não tem direito à dedução ao abrigo da Diretiva 77/388 uma sociedade holding cujo objeto único é a aquisição de participações de outras empresas sem interferir, direta ou indiretamente, na sua gestão (n.º 18). No entanto, os custos com a aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade holding que participa na gestão das mesmas e que, a esse título, exerce uma atividade económica devem ser considerados afetos à atividade económica desta sociedade e o IVA pago relativamente a esses custos dá direito à dedução integral (n.º 25).

Em seguida, o Tribunal de Justiça precisou que, no que respeita ao regime de dedução do *prorata* do IVA, o mesmo só visa os casos em que os bens e serviços são utilizados por um sujeito passivo para realizar simultaneamente operações económicas que dão direito à dedução e operações económicas que não dão direito à dedução (n.º 26). Este regime tem por objeto o IVA a montante que onera as despesas exclusivamente relacionadas com operações económicas. Em contrapartida, a determinação dos métodos e dos critérios de repartição dos montantes do IVA pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas na aceção da Sexta Diretiva estão abrangidos pelo poder de apreciação dos Estados-Membros

(n.º 27). Dado que as sociedades holding em causa estavam sujeitas a IVA a título da atividade económica constituída pelas prestações que forneciam a título oneroso a todas as suas filiais, o IVA pago sobre os custos de aquisição destes serviços deve ser considerado como custos gerais e deduzido integralmente, a menos que as operações económicas realizadas a jusante estejam isentas de IVA, caso em que o direito à dedução só pode ter lugar de acordo com as modalidades do *prorata* (n.º 28).

[Acórdão de 9 de junho de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)

Neste processo, o sujeito passivo, uma sociedade civil imobiliária de direito alemão, realizou, num terreno que lhe pertencia, trabalhos de demolição de um antigo edifício e de construção de um imóvel para habitação e comércio. Este imóvel tinha seis frações destinadas a habitação e a comércio e dez lugares subterrâneos de estacionamento. Algumas dessas frações e alguns desses lugares de estacionamento foram arrendados.

O sujeito passivo calculou o seu direito à dedução a título do IVA pago pelos trabalhos de demolição e de construção através da aplicação de um critério de repartição calculado com base na relação entre o volume de negócios gerado pela atividade, sujeita a IVA, de arrendamento das frações de comércio ou dos lugares de estacionamento a elas associados e o volume de negócios resultante das outras operações de arrendamento, isentas de IVA. No entanto, algumas frações do imóvel que inicialmente se havia previsto ficarem afetas à realização de operações sujeitas a imposto acabaram por ser arrendadas com isenção de IVA. Por entender que a dedução do IVA devia ser feita de acordo com um critério de repartição mais preciso do que o baseado no volume de negócios, concretamente um critério de repartição de acordo com a superfície, a Administração Fiscal alemã aplicou este último critério para reduzir a percentagem de dedução concedida ao sujeito passivo.

Este diferendo levou o órgão jurisdicional nacional a interrogar o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se, no caso de um imóvel ser utilizado a jusante para realizar operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem direito à dedução, os Estados-Membros são obrigados a legislar no sentido de que os bens e serviços utilizados a montante para construir ou adquirir esse imóvel sejam, num primeiro momento, afetos exclusivamente a um ou a outro destes tipos de operações, de modo que, num segundo momento, só o direito à dedução devido a título dos bens e dos serviços que não podem assim ser afetados seja determinado através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios ou, desde que este método garanta uma determinação mais precisa do *prorata* de dedução, um critério baseado na área. Além disso, o órgão jurisdicional nacional perguntou se a resposta que vier a ser dada pelo Tribunal de Justiça a esta questão também se aplica aos bens e aos serviços aos quais se recorre para utilizar, conservar ou manter um imóvel de uso misto.

Declarando que os Estados-Membros estão, em princípio, obrigados a legislar no sentido de que, para determinarem o valor do seu direito à dedução, os sujeitos passivos devem, num primeiro momento, afetar os bens e serviços adquiridos a montante às diferentes operações a jusante, a cuja realização aqueles bens e serviços se destinam, o Tribunal precisou que, num segundo momento, cabe às autoridades competentes desses Estados aplicarem, em relação a esses bens ou serviços, o regime de dedução que corresponde à sua afetação, uma vez que, no

que diz respeito aos bens e serviços que não se refiram a um tipo único de operações, há que aplicar o regime previsto pela Diretiva 77/388 (n.º 26).

A este respeito, o Tribunal de Justiça explicou que uma regulamentação nacional pode autorizar os sujeitos passivos a não procederem à afetação desses bens e desses serviços, independentemente do uso a que se destinam, quando os referidos bens e serviços digam respeito à aquisição ou à construção de um imóvel de uso misto e quando essa afetação for, na prática, dificilmente concretizável (n.º 28). Em contrapartida, se a referida afetação puder ser facilmente posta em prática, o Estado-Membro não pode ser autorizado a prever que os sujeitos passivos fiquem dispensados de afetar os bens e serviços às diferentes operações realizadas a jusante através deste imóvel (n.º 30).

No que diz respeito ao cálculo da dedução, o Tribunal recordou, relativamente aos bens e serviços afetos simultaneamente a operações que conferem direito à dedução e a operações que não conferem esse direito, que este valor é, em princípio, calculado com base num *prorata* determinado para todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo (n.º 31). No entanto, os Estados-Membros podem prever outro método de cálculo, desde que garanta uma determinação do *prorata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a que resulta da aplicação desse primeiro método (n.º 32).

O Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros não são obrigados a legislar no sentido de que os bens e serviços utilizados a montante para construir, adquirir, utilizar, conservar ou manter esse imóvel sejam, num primeiro momento, afetos a essas diferentes operações, quando essa afetação seja dificilmente concretizável, para que, num segundo momento, só o direito à dedução devido a título dos bens e serviços que são utilizados simultaneamente para certas operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito seja determinado através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios ou, desde que este método garanta uma determinação mais precisa do *prorata* de dedução, num critério baseado no critério da área (n.º 36).

IV. Limitações do direito à dedução

O conceito de «limitações», na aceção da presente parte, deve ser entendido de forma mais ampla do que as limitações previstas pelo artigo 176.º da Diretiva 2006/112. Com efeito, trata-se sobretudo das limitações do direito à dedução.

A este respeito, serão apresentados três acórdãos, a saber, os Acórdãos Maks Pen ²⁵, Gemeente Woerden ²⁶ e Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ²⁷.

²⁵ [Acórdão de 13 de fevereiro de 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). V., igualmente, na parte II da presente ficha, intitulada «Constituição e alcance do direito à dedução», rubrica «2. Repercussão de uma fraude no direito à dedução».

²⁶ [Acórdão de 22 de junho de 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Acórdão de 14 de setembro de 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). V., igualmente, na parte II da presente ficha, intitulada «Constituição e alcance do direito à dedução», rubrica «1. Relação direta e imediata».

Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Neste acórdão, o Tribunal salientou que a faculdade prevista pelo artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, ao abrigo da qual os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a exata cobrança do IVA e evitar a fraude, não pode ser exercida, conforme determina o segundo parágrafo desse mesmo artigo, se for utilizada para impor obrigações suplementares às fixadas na referida diretiva (n.º 42). Com efeito, segundo o Tribunal de Justiça, um eventual incumprimento pelo prestador de serviços de certas exigências contabilísticas não pode pôr em causa o direito à dedução de que beneficia o destinatário dos serviços prestados no que diz respeito ao IVA pago por estes serviços, desde que as faturas relativas aos serviços prestados contenham todas as informações exigidas pelo artigo 226.º da Diretiva 2006/112 (n.º 47). Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que a Diretiva 2006/112 se opõe a uma disposição nacional segundo a qual se considera que o serviço foi prestado na data em que se verificaram os pressupostos para a contabilização da receita proveniente da prestação de serviços em causa (n.º 48 e dispositivo 3).

Acórdão de 22 de junho de 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

Neste processo, um município situado nos Países Baixos, qualificado de sujeito passivo na aceção da Diretiva 2006/112, mandou construir edifícios e vendeu-os por um preço inferior aos custos da sua construção a um adquirente que cedeu gratuitamente a utilização de uma parte dos edifícios em causa a um terceiro. As outras partes foram dadas de arrendamento a título oneroso a diferentes arrendatários. O órgão jurisdicional de reenvio perguntou se, nessa situação, o sujeito passivo tem direito à dedução da totalidade do IVA pago pela construção deste edifício ou apenas à dedução parcial deste imposto, na proporção das partes dos referidos edifícios que o seu adquirente afeta a atividades económicas, a saber, o arrendamento a título oneroso.

A este respeito, o Tribunal observou que a Diretiva 2006/112 não subordina o direito à dedução a uma condição de utilização dos bens ou dos serviços em causa pela pessoa que recebe do sujeito passivo esses bens ou esses serviços, uma vez que tal implicaria que qualquer operação efetuada por um sujeito passivo com um adquirente ou destinatário que não exerce uma atividade económica, como os particulares, limitasse o direito à dedução do sujeito passivo (n.º 36).

Além disso, segundo o Tribunal de Justiça, uma condição nos termos da qual a utilização dos bens ou dos serviços em causa pelo seu adquirente ou destinatário determinasse o direito à dedução do fornecedor teria como consequência que o direito à dedução do sujeito passivo dependesse da ação posterior do adquirente ou do destinatário, que teria sempre o direito de alterar a utilização do bem a curto ou a longo prazo (n.º 37).

O Tribunal de Justiça declarou que o resultado da operação económica não é relevante, à luz do direito à dedução, na condição de a própria atividade estar sujeita a IVA, e, por conseguinte, o sujeito passivo em causa tem direito à dedução da totalidade do IVA pago pela construção deste edifício, e não apenas à dedução parcial deste imposto na proporção das partes do referido edifício que o seu adquirente afete a atividades económicas (n.ºs 40 e 42).

[Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Este processo tem principalmente por objeto o requisito da existência de uma relação direta e imediata ²⁸.

No que diz respeito às limitações na aceção do artigo 176.º da Diretiva 2006/112, o Tribunal de Justiça declarou neste acórdão que, apesar de a disposição do direito búlgaro em causa prever uma exclusão do direito à dedução existente à data da adesão da República da Bulgária à União Europeia, este artigo só permite manter essas exclusões se as mesmas não previrem exclusões gerais do regime de dedução instaurado pela Diretiva 2006/112, nomeadamente pelo seu artigo 168.º Importa recordar que, nos termos da referida disposição do direito búlgaro, não existia direito à dedução do IVA se os bens ou serviços se destinassem a entregas ou prestações a título gratuito ou a atividades estranhas à atividade económica do sujeito passivo (n.º 21).

V. Modalidades de exercício do direito à dedução

[Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid \(C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Este processo, já anteriormente evocado, contém igualmente aspetos relativos às modalidades de exercício do referido direito ²⁹.

A este respeito, neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou, nomeadamente, que a Administração Fiscal não pode exigir de maneira geral que o sujeito passivo que pretenda exercer o direito à dedução do IVA, por um lado, verifique que o emitente da fatura referente aos bens e aos serviços a título dos quais é solicitado o exercício deste direito tem a qualidade de sujeito passivo, possui os bens em causa e está em condições de os entregar e cumpre as suas obrigações de declaração e de pagamento do IVA, para se certificar de que não existem irregularidades ou fraude ao nível dos operadores a montante, ou, por outro, possua documentos a este respeito (n.º 61).

Segundo o Tribunal de Justiça, embora não seja contrário ao direito da União exigir que o operador tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal, a faculdade prevista pelo artigo 273.º, primeiro parágrafo da Diretiva 2006/112 não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3, intitulado «Faturação», do título XI, intitulado «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», da referida diretiva, e nomeadamente no artigo 226.º desta diretiva (n.º 56).

²⁸ V., igualmente, parte II da presente ficha, intitulada «Constituição e alcance do direito à dedução», rubrica «1. Relação direta e imediata».

²⁹ V., também, parte II da presente ficha, intitulada «Constituição e o alcance do direito à dedução».

Com efeito, em princípio, incumbe às autoridades fiscais efetuar as inspeções necessárias junto dos sujeitos passivos a fim de detetar irregularidades e fraudes ao IVA, bem como impor sanções ao sujeito passivo que cometa essas irregularidades e fraudes (n.º 62), não podendo essas autoridades transferir as suas próprias tarefas de controlo para os sujeitos passivos.

Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Este processo inscreve-se no âmbito do regime de autoliquidação³⁰. Neste processo, levantou-se a questão de saber se, em conformidade com o direito da União, a sociedade recorrente no processo principal, beneficiária de serviços, podia ter sido privada do direito à dedução do IVA que pagou indevidamente ao prestador de serviços com base numa fatura emitida incorretamente, incluindo quando era impossível corrigir esse erro, devido à falência do referido prestador.

Por um lado, o Tribunal recordou que, em aplicação do regime da autoliquidação, não há qualquer pagamento de IVA entre o prestador e o beneficiário de serviços, o qual, no que toca às operações efetuadas, é devedor do IVA a montante, podendo simultaneamente, em princípio, deduzir esse mesmo IVA, de modo que nenhum montante será devido à Administração Fiscal (n.º 29).

No que se refere, por outro lado, às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA enumeradas no artigo 178.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que só são aplicáveis as medidas que figuram na alínea f) deste artigo, uma vez que se trata de um procedimento de autoliquidação abrangido pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva (n.º 32).

A este respeito, um sujeito passivo que seja devedor, enquanto destinatário de serviços, do IVA respetivo, não está obrigado a possuir uma fatura emitida de acordo com os requisitos formais da Diretiva 2006/112 para poder exercer o seu direito à dedução e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é dada pelo dito artigo 178.º, alínea f) (n.º 33). O alcance das formalidades assim estabelecidas pelo Estado-Membro em causa, que devem ser respeitadas pelo sujeito passivo para poder exercer o direito à dedução do IVA, não pode ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correta do procedimento de autoliquidação e para assegurar a cobrança do IVA (n.º 34).

Assim, o Tribunal recordou que, no quadro do regime da autoliquidação, o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se os requisitos substantivos tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos não tenham cumprido certos requisitos formais (n.º 35).

No entanto, no processo principal, o Tribunal de Justiça constatou que, além de a fatura controvertida não cumprir as prescrições formais previstas na legislação nacional, não tinha sido preenchido um requisito substantivo do regime da autoliquidação. Com efeito, visto que o IVA pago pela recorrente no processo principal junto do prestador de serviços não era devido e

³⁰ V., para o contexto factual, parte II da presente ficha, intitulada «Constituição e alcance do direito à dedução».

que esse pagamento não preenchia um requisito substantivo do regime da autoliquidação, a recorrente não podia invocar o direito à dedução desse IVA (n.º 40).

[Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

Neste processo, a Administração Fiscal alemã recusou que a recorrente no processo principal, uma empresa de comércio grossista de têxteis, deduzisse o IVA que tinha pago a montante, relativo aos anos em que as faturas detidas por ela tinham sido emitidas, com o fundamento de que, na sua versão original, essas faturas não satisfaziam as exigências impostas pela legislação fiscal nacional. Nos termos da referida legislação, a retificação de uma menção obrigatória de uma fatura, a saber, o número de identificação para efeitos do IVA, não produz efeitos retroativos, pelo que o direito à dedução deste imposto, exercido a título da fatura retificada, não se refere ao ano em que essa fatura foi inicialmente emitida, mas ao ano em que foi retificada.

Com efeito, as notas das comissões emitidas por esta empresa em relação aos seus agentes comerciais bem como as faturas de um *designer* publicitário respeitantes ao período entre 2009 e 2011 não continham o número de contribuinte ou o número de identificação para efeitos de IVA do seu destinatário, tendo esta situação sido retificada em 2013 durante uma inspeção *in loco* realizada pela Administração Fiscal.

Não obstante essas circunstâncias, a Administração Fiscal emitiu avisos de liquidação retificativos relativos aos anos de 2008 a 2011, através dos quais reduziu, com base nas constatações efetuadas no âmbito da sua inspeção *in loco*, os montantes que a recorrente estava autorizada a deduzir a título do IVA, com o fundamento de que os requisitos dessa dedução não estavam preenchidos em relação a esses anos, mas apenas no momento da retificação das faturas, a saber, em 2013.

Por conseguinte, neste processo, o Tribunal de Justiça teve de se pronunciar a respeito da questão do efeito no tempo da retificação de faturas incorretas no exercício do direito à dedução do IVA.

A este respeito, o Tribunal de Justiça recordou, em primeiro lugar, que resulta do artigo 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 que o direito à dedução do IVA deve, em princípio, ser exercido a título do período durante o qual, por um lado, esse direito surgiu, e, por outro, o sujeito passivo está na posse de uma fatura (n.º 35). Em segundo lugar, o Tribunal também lembrou que o direito à dedução do IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado e que esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Todavia, segundo o Tribunal de Justiça, uma regulamentação nacional que aplique juros de mora aos montantes de IVA que considera serem devidos, antes da retificação da fatura inicialmente emitida, impõe uma carga fiscal, resultante do IVA a essas atividades económicas, às quais, no entanto, o sistema comum do IVA garante a neutralidade desse imposto (n.º 37).

Em seguida, o Tribunal de Justiça observou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substantivos estiverem preenchidos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Ora, a posse de uma fatura que contenha as menções previstas no artigo 226.º da Diretiva 2006/112 constitui um requisito formal, e não um requisito substantivo do direito à dedução do IVA (n.º 38).

Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que várias disposições da Diretiva 2006/112, nomeadamente as que dizem respeito às modalidades de exercício do direito à dedução, se opõem a essa regulamentação nacional (n.º 43).

[Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

Neste processo, uma sociedade estabelecida em Portugal, recorrente no processo principal, impugnou a recusa da Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) em admitir a dedução do IVA pago a montante pela recorrente no processo principal na qualidade de destinatária de serviços jurídicos prestados por um escritório de advogados, com fundamento no facto de as faturas emitidas por este escritório não satisfazerem as exigências de forma previstas pela legislação nacional. A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio dizia respeito, em primeiro lugar, a certas menções, como a extensão e a natureza dos serviços prestados e a data da prestação dos serviços, que devem obrigatoriamente figurar nas faturas, e, em segundo lugar, ao direito de a Administração Fiscal recusar o direito à dedução do IVA apenas pelo facto de as faturas não conterem as referidas menções.

Desde logo, após ter reconhecido que faturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no n.º 6 do artigo 226.º da Diretiva 2006/112 e que faturas que só contenham a menção «serviços jurídicos prestados até ao presente» não respeitam, em princípio, as exigências previstas no referido n.º 6 nem as exigências previstas no n.º 7 do mesmo artigo, o Tribunal de Justiça solicitou ao órgão jurisdicional de reenvio que verificasse se os documentos anexos produzidos pela recorrente no processo principal continham uma apresentação mais detalhada dos serviços jurídicos em causa no processo principal e podiam ser equiparados a uma fatura nos termos do artigo 219.º da referida diretiva, na qualidade de documentos que alteram a fatura inicial e a ela fazem referência específica e inequívoca (n.º 35).

Em seguida o Tribunal declarou que a Administração Fiscal não pode recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6 e 7, da Diretiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos (n.º 43). Com efeito, segundo o Tribunal, a Administração Fiscal não se deve limitar ao exame da própria fatura, mas deve igualmente ter em conta informações complementares prestadas pelo sujeito passivo (n.º 44).

Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

No presente processo, na sequência de uma inspeção tributária que teve lugar em 2011, a Administração Fiscal portuguesa procedeu a uma liquidação adicional de IVA sobre entregas de bens efetuadas entre fevereiro de 2008 e maio de 2010, relativamente às quais a sociedade recorrente no processo principal tinha aplicado erradamente a taxa reduzida de IVA em vez da taxa normal. Esta sociedade regularizou então o IVA procedendo ao pagamento do acréscimo de IVA e solicitou o respetivo reembolso ao seu parceiro comercial, sujeito passivo do IVA, mediante o envio de avisos de lançamento. Este parceiro comercial, que tinha recebido os bens vendidos pela recorrente no processo principal, recusou pagar este acréscimo de IVA porque, nomeadamente, não podia proceder à sua dedução, uma vez que o prazo de quatro anos previsto pela legislação nacional tinha expirado, e porque não lhe incumbia suportar as consequências de um erro que era da exclusiva responsabilidade da recorrente no processo principal.

A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que um sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo, porém, da observância das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (n.º 35).

O Tribunal de Justiça recordou que não se pode considerar que um prazo de caducidade cujo termo tem por consequência punir o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito a essa dedução é incompatível com o regime fixado pela Diretiva 2006/112, desde que esse prazo respeite os princípios da equivalência e da efetividade (n.º 37).

Segundo o Tribunal de Justiça, o parceiro comercial da recorrente no processo principal ficou objetivamente impossibilitado de exercer o seu direito à dedução antes da regularização do IVA efetuada pela recorrente, visto que não teve previamente acesso aos documentos retificativos das faturas iniciais nem soube que era devido um acréscimo de IVA (n.º 42).

Com efeito, só no seguimento dessa regularização é que ficaram reunidas as condições materiais e formais que dão direito à dedução do IVA e que o parceiro comercial podia, assim, pedir a desoneração do encargo do IVA devido ou pago em conformidade com a Diretiva 2006/112 e com o princípio da neutralidade fiscal. Consequentemente, uma vez que o referido parceiro comercial deu provas de falta de diligência antes da receção dos avisos de lançamento e que não houve abuso nem conluio fraudulento com a recorrente no processo principal, não era possível opor validamente ao exercício do direito à dedução do IVA um prazo que tivesse começado a correr na data de emissão das faturas iniciais e expirado, em relação a algumas operações, antes desta regularização (n.º 43).

VI. Ajustamento das deduções

[Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Neste processo, a sociedade demandada no processo principal adquiriu um bem imóvel e optou pela tributação da respetiva entrega, à semelhança do que tinha feito anteriormente o vendedor do referido bem aquando da respetiva aquisição. Seguidamente, aquela sociedade arrendou o referido bem imóvel, com isenção de IVA e posteriormente vendeu-o, sendo esta entrega também isenta de IVA. Por considerar que a entrega efetuada à sociedade demandada no processo principal não preenchia as condições previstas pelas disposições nacionais, e que, por conseguinte, deveria ter sido isenta de IVA, a autoridade tributária neerlandesa emitiu um aviso de liquidação adicional dirigido à referida sociedade, num montante correspondente ao valor devido com base no ajustamento da dedução do IVA efetuada pelo fornecedor aquando da aquisição do bem imóvel posteriormente entregue a esta primeira sociedade.

O Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), chamado a conhecer deste litígio, interrogou o Tribunal de Justiça sobre questão de saber se uma cobrança dos montantes devidos em razão do ajustamento de uma dedução do IVA pode ser efetuada junto de uma pessoa diferente do sujeito passivo que efetuou a dedução.

A este respeito, o Tribunal de Justiça recordou que o mecanismo de ajustamento faz parte integrante do regime de dedução do IVA (n.º 33). Com efeito, as regras em matéria de ajustamento das deduções têm por objetivo aumentar a precisão das deduções de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito à dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. O objetivo é estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA suportado a montante e a utilização dos bens ou dos serviços objeto das operações tributadas a jusante (n.º 34).

O Tribunal de Justiça sublinhou que uma cobrança dos montantes devidos por força do ajustamento de uma dedução do IVA não pode ser feita junto de um sujeito passivo diferente daquele que efetuou a dedução (n.º 47 e dispositivo). Segundo ele, uma interpretação contrária seria incompatível com os objetivos prosseguidos em matéria de regularização das deduções. Neste contexto, a faculdade de prever que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto não pode ser interpretada no sentido de permitir a imposição de uma obrigação fiscal autónoma por conta dessa pessoa (n.º 39). Por outro lado, em caso de entregas sucessivas de um bem imóvel, a circunstância de um dos sujeitos passivos envolvidos não ter respeitado, aquando da entrega em que interveio, as modalidades de exercício do direito de opção para efeitos da tributação, não pode ter como consequência obrigar este sujeito passivo a pagar a dívida fiscal devida por força do ajustamento de uma dedução do IVA efetuada por outro sujeito passivo em relação a uma das referidas entregas a que esse primeiro sujeito passivo é alheio (n.º 40).

Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

Neste acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou ao Tribunal de Justiça, nomeadamente, se o princípio da segurança jurídica se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar uma decisão em que reconheceram ao sujeito passivo o direito à dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, o pagamento do referido IVA e de uma sanção pecuniária pela mora.

O Tribunal de Justiça declarou que o princípio da segurança jurídica não se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais romenas que consiste em revogar uma decisão dessa natureza dentro de um prazo de prescrição.

É certo que o princípio da segurança jurídica exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não possa ser indefinidamente posta em causa (n.º 46). Todavia, uma legislação nacional que permite, a título excecional, dentro de um prazo de prescrição, efetuar um novo controlo relativo a um determinado período, no caso de surgirem dados adicionais que os inspetores fiscais desconhecem à data das verificações ou de serem detetados erros de cálculo que influenciem os respetivos resultados, respeita o princípio da segurança jurídica (n.ºs 47 e 48).

Quanto às sanções pecuniárias por mora, o Tribunal declarou que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de inobservância das condições previstas por um regime instituído por essa legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Devem, no entanto, exercer a sua competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais, e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade (n.ºs 50, 51 e dispositivo 2).

Acórdão de 9 de junho de 2016, Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

Neste acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou, em substância, a respeito de um ajustamento das deduções do IVA, se a Diretiva 77/388 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a esse ajustamento das deduções de IVA efetuadas a título dos bens ou dos serviços abrangidos pelo artigo 17.º, n.º 5, desta diretiva, após a alteração, ocorrida durante o período de ajustamento em causa, do critério de repartição do IVA utilizado para calcular essas deduções. O referido órgão jurisdicional perguntou também se os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima se opõem a uma legislação nacional aplicável que não prevê expressamente um ajustamento, na aceção do artigo 20.º da Diretiva 77/388, do imposto pago a montante, na sequência da alteração do critério de repartição do IVA utilizado para calcular determinadas deduções, nem estabelece um regime transitório.

O Tribunal de Justiça declarou que a Diretiva 77/388 exige que se proceda ao ajustamento de deduções de IVA efetuadas a título dos bens ou serviços abrangidos pelo artigo 17.º, n.º 5, da

³¹ V., no que diz respeito ao quadro factual, parte V da presente ficha, intitulada «Modalidades de exercício do direito à dedução».

³² V., no que respeita ao quadro factual, parte III da presente ficha, intitulada «Prorata de dedução».

referida diretiva, após a adoção, ocorrida durante o período de ajustamento em causa, de um critério de repartição deste imposto, utilizado para calcular essas deduções, que derroga o método de determinação do direito à dedução previsto na mesma diretiva (n.º 47 e dispositivo 2). Com efeito, as deduções inicialmente operadas devem ser ajustadas quando, após a declaração que deu lugar à dedução, ocorrerem alterações dos elementos tomados em consideração para determinar o valor dessas deduções (n.º 38). Ora, o critério de repartição e, conseqüentemente, o método de cálculo do valor da dedução aplicada constituem elementos a tomar em consideração para determinar o valor das deduções (n.º 42).

O Tribunal de Justiça também salientou que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que não prevê expressamente um ajustamento do imposto pago a montante, na sequência da alteração do critério de repartição do IVA utilizado para calcular determinadas deduções, nem estabelece um regime transitório, embora o órgão jurisdicional supremo tenha considerado, de uma forma geral, que a repartição do imposto pago a montante efetuada pelo sujeito passivo de acordo com o critério de repartição aplicável antes dessa alteração era adequada (n.º 60 e dispositivo 3).

Segundo o Tribunal de Justiça, daqui decorre que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não podem ser interpretados no sentido de que, para se poder impor um ajustamento do direito à dedução em caso de alteração do método de cálculo desse direito, a natureza obrigatória desse ajustamento deve constar expressamente da legislação nacional que procedeu à referida alteração (n.º 54). Todavia, em situações especiais em que os princípios assim o exijam, pode ser necessário prever um regime adaptado às circunstâncias (n.º 57). Assim, um legislador nacional pode incorrer na violação dos referidos princípios se adotar, de forma súbita e imprevisível, uma lei nova que suprima um direito de que até então os sujeitos passivos beneficiavam, sem lhes dar um período de tempo necessário para se adaptarem, e isso sem que o objetivo a alcançar o exija (n.º 58). Tal impõe-se em particular sempre que os sujeitos passivos devam dispor de um tempo de adaptação quando a supressão do direito de que até então beneficiavam os obrigue a proceder a ajustamentos económicos importantes (n.º 59).

Todavia, o Tribunal de Justiça considerou que uma alteração do método de cálculo não tem por efeito suprimir o direito à dedução de que gozam os sujeitos passivos, mas destina-se antes a adaptar o seu âmbito (n.º 61). Por outro lado, o Tribunal de Justiça constatou que essa alteração não implica, em princípio, em si mesma, que os sujeitos passivos procedam a ajustamentos económicos importantes e, por esse motivo, não parece que seja estritamente necessário um tempo de adaptação (n.º 62).

VII. Reembolsos

O direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro obter um reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro, tal como regulado pela Diretiva 2008/9/CE³³, é a outra face do direito, previsto a seu favor pela Diretiva 2006/112, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de os sujeitos passivos deduzirem, do IVA de que são devedores, o IVA devido ou pago pelos bens ou serviços que receberam a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA criado pela legislação da União.

Acórdão de 21 de junho de 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)

Neste processo a Administração Fiscal recusou o reembolso do IVA pago pela demandada no processo durante o ano de 1999. O pedido de reembolso foi apresentado em 27 de julho de 2000. A Administração Fiscal justificou a sua recusa com o atraso na apresentação do pedido, que deveria ter ocorrido até 30 de junho de 2000.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntou ao Tribunal de Justiça se o prazo previsto na Diretiva 79/1072 para a apresentação de um pedido de reembolso do IVA pelos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país é um prazo de caducidade.

O Tribunal de Justiça constatou que o prazo previsto no artigo 7.º, n.º 1, primeiro parágrafo, último período, da Diretiva 79/1072 não deve ser entendido como um prazo indicativo, isto é, um prazo que não está sujeito a caducidade. Com efeito, tendo em conta a letra da referida disposição e o objetivo da Diretiva 79/1072, a saber, «pôr termo às divergências entre as disposições atualmente em vigor nos Estados-Membros [...] que estão por vezes na origem de desvios de tráfego e de distorções de concorrência», o Tribunal de Justiça declarou que o prazo de seis meses previsto na diretiva para a apresentação de um pedido de reembolso do IVA deve ser considerado como um prazo de caducidade (n.ºs 24, 28, 34 e dispositivo).

Acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler e Widex (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666)

Os pedidos de decisão prejudicial foram apresentados no quadro de dois litígios que opuseram uma empresa estabelecida na Alemanha e uma empresa estabelecida na Dinamarca à Skatteverket (autoridade fiscal sueca), relativamente à legalidade de decisões desta autoridade que indeferiram os seus pedidos de reembolso do IVA liquidado na Suécia por ocasião de aquisições de bens ou de serviços. A autoridade fiscal decidiu não conceder o reembolso solicitado, com o fundamento de que as referidas empresas dispunham de um estabelecimento estável na Suécia. A primeira empresa, cuja sede da atividade económica estava localizada na Alemanha, testava viaturas em condições invernosas em centros de ensaio situados na Suécia, onde tinha uma filial a 100% que lhe fornecia instalações, pistas de ensaio e serviços acessórios aos testes. A referida sociedade efetuou aquisições no quadro dos testes de viaturas. A segunda empresa, cuja sede da atividade económica estava localizada na Dinamarca, dispunha de um departamento de investigação situado na Suécia. Tinha igualmente efetuado aquisições de bens

³³ Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).

e de serviços para as necessidades dos trabalhos de investigação realizados nesse departamento. Nenhuma destas duas empresas realizava operações tributáveis a jusante na Suécia por intermédio dos seus serviços de ensaios técnicos e de investigação.

Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio perguntou ao Tribunal de Justiça, nomeadamente, se se podia considerar que um sujeito passivo de IVA estabelecido num Estado-Membro e que apenas realiza noutro Estado-Membro ensaios técnicos ou trabalhos de investigação, com exclusão de operações tributáveis, dispõe, nesse outro Estado-Membro, de um «estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações» na aceção da Diretiva 2008/9.

O Tribunal de Justiça começou por enunciar que o conceito de «estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações» comporta dois requisitos cumulativos, relativos, por um lado, à existência de um «estabelecimento estável», e, por outro, à realização de «operações» a partir dele (n.º 32). Para efeitos da exclusão de um direito ao reembolso, deve ser comprovada a realização efetiva de operações tributáveis pelo estabelecimento estável no Estado de apresentação do pedido de reembolso, e não uma simples aptidão do referido estabelecimento para a realização de tais operações (n.º 37).

Em seguida o Tribunal de Justiça constatou que, nos litígios nos processos principais, não era contestado que, com os seus serviços de ensaios técnicos e de investigação, as empresas em causa não realizavam operações tributáveis a jusante no Estado-Membro dos pedidos de reembolso (n.º 38). Em tais circunstâncias, devia ser reconhecido um direito ao reembolso do IVA pago a montante, sem que fosse necessário examinar se as empresas em causa dispunham de um «estabelecimento estável», uma vez que os dois requisitos que compõem o critério de «estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações» são cumulativos (n.º 39). Esta interpretação não é posta em causa pela circunstância de o sujeito passivo dispor, no Estado-Membro do seu pedido de reembolso, de uma filial a 100% quase exclusivamente destinada a fornecer-lhe diversos serviços relacionados com os ensaios técnicos realizados (n.º 51 e dispositivo). Com efeito, essa filial a 100% é uma pessoa coletiva tributada de forma autónoma (n.º 48).

[Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

Neste processo, no período compreendido entre 2004 e 2010, uma sociedade estabelecida na Alemanha e duas sociedades estabelecidas na Eslováquia (a seguir, «sociedades Hella») forneceram à Volkswagen AG, sociedade estabelecida na Alemanha, moldes destinados ao fabrico de faróis de veículos automóveis. Nessa ocasião, as sociedades Hella emitiram faturas sem IVA, por terem considerado que não estavam em causa entregas de bens mas sim «compensações financeiras», isentas de IVA. Em 2010, as sociedades Hella verificaram que a sua forma de proceder não estava em conformidade com o direito eslovaco. Emitiram então faturas que mencionavam o IVA devido pela Volkswagen pelas entregas dos bens em causa, apresentaram declarações fiscais complementares relativas aos anos de 2004 a 2010 e pagaram o IVA a favor do orçamento de Estado. Em 1 de julho de 2011, a Volkswagen AG dirigiu à Administração Fiscal eslovaca um pedido de reembolso do IVA aplicado a essas entregas.

A Administração Fiscal deferiu parcialmente esse pedido, ordenando o reembolso do IVA correspondente às entregas de bens efetuadas durante o período de 2007 a 2010. Em contrapartida, indeferiu o referido pedido na parte relativa ao período de 2004 a 2006, devido ao termo do prazo de caducidade de cinco anos previsto no direito eslovaco. A esse respeito, entendeu que o direito ao reembolso do IVA se tinha constituído à data de entrega dos bens. O órgão jurisdicional de reenvio apresentou um pedido prejudicial no Tribunal de Justiça a fim de saber se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, em circunstâncias em que o IVA foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de que o prazo de caducidade previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito tinha começado a correr na data da entrega e expirou antes da apresentação do pedido de reembolso.

O Tribunal de Justiça começou por recordar que o direito à dedução do IVA está sujeito ao respeito de requisitos ou condições materiais e formais (n.º 40). Ainda que o direito à dedução do IVA se constitua no momento em que o imposto se torna exigível, o exercício desse direito só é possível, em princípio, a partir do momento em que o sujeito passivo está na posse de uma fatura (n.º 43). Um sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sob reserva da observância das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (n.º 45).

O Tribunal de Justiça constatou que, nestas circunstâncias, a Volkswagen AG não tinha tido a possibilidade objetiva de exercer o seu direito ao reembolso antes da regularização do IVA levada a cabo pelas sociedades Hella, uma vez que antes disso não tinha as faturas nem sabia que era devido IVA (n.º 49). Com efeito, só depois dessa regularização é que ficaram reunidas as condições materiais e formais que dão direito à dedução do IVA e que a Volkswagen AG podia pedir a desoneração do encargo do IVA. Por conseguinte, uma vez que a Volkswagen AG não deu provas de falta de diligência e não houve abuso nem conluio fraudulento com as sociedades Hella, não podia validamente opor-se ao direito ao reembolso do IVA um prazo de caducidade que tivesse começado a correr na data da entrega dos bens e expirado antes dessa regularização (n.º 50).

Contudo, segundo o Tribunal de Justiça, a possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA sem limite de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica (n.º 46). O prazo deve aplicar-se da mesma forma aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos direitos que se baseiam no direito da União, e não pode tornar impossível na prática nem dificultar excessivamente o exercício do direito à dedução do IVA (n.º 47). Além disso, os Estados-Membros podem prever outras obrigações que entendam necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, mas essas medidas não devem ir além do necessário para alcançar esses objetivos nem podem ser utilizadas de forma a pôr sistematicamente em causa a neutralidade do IVA (n.º 48).

* * *

Os acórdãos que figuram nesta ficha estão indexados no Repertório de jurisprudência na rubrica XX.