

**Processo C-726/23****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

28 de novembro de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia)

**Data da decisão de reenvio:**

16 de setembro de 2021

**Recorrente e demandante em primeira instância:**

SC Arcomet Towercranes SRL

**Recorridas e demandadas em primeira instância:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Direção-Geral das Finanças Públicas de Bucareste)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (Administração Tributária para Contribuintes Médios de Bucareste)

**Objeto do processo principal**

Recurso interposto do acórdão do Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia) que negou provimento ao recurso interposto pela SC Arcomet Towercranes SRL (a seguir «recorrente») relativo à anulação parcial da decisão de indeferimento da reclamação apresentada contra o aviso de liquidação no montante de 437 705 lei romenos (RON) a título de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») adicional devido e no montante de 222 917 RON a título de encargos acessórios (juros de mora e sanções por mora), bem como a anulação parcial do aviso de liquidação de tais obrigações tributárias e do auto de inspeção tributária no qual se baseou o aviso de liquidação. A recorrente pede também a isenção do pagamento dos dois montantes em causa e o reconhecimento do seu direito ao reembolso do montante de 84 973 RON e o reembolso desse montante.

## **Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e dos artigos 168.º e 178.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com base no artigo 267.º TFUE.

## **Questões prejudiciais**

1) Deve o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que o montante faturado por uma sociedade (sociedade principal) a uma sociedade associada (sociedade de exploração), correspondente ao valor necessário para adequar o lucro da sociedade de exploração às atividades desenvolvidas e aos riscos assumidos em conformidade com o método da margem das Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência, constitui um pagamento de um serviço que, por conseguinte, é abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, no que se refere à interpretação dos artigos 168.º e 178.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, têm as administrações tributárias o direito de exigir, para além da fatura, documentos (por exemplo, relatórios de atividade, relatórios de progresso [das obras], etc.) que justifiquem a utilização dos serviços adquiridos para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo, ou deve a análise do direito à dedução do IVA basear-se apenas nonexo direto entre a aquisição e as entregas de bens/prestações de serviços ou [entre a aquisição e] toda a atividade económica do sujeito passivo?

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

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»): artigo 41.º, n.º 1 e n.º 2, alínea a)

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir também «Diretiva IVA»): artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e artigos 168.º e 178.º

## **Jurisprudência da União invocada**

Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 24; Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, n.ºs 23 e 24; Acórdão de 5 de dezembro de 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, n.ºs 19, 26 e 29; Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Garage Molenheide e o./Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1996:623, n.º 48; Acórdão de 8

de fevereiro de 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, n.ºs 22-24; Acórdão de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.ºs 33, 34, 48 e 49; Acórdão de 6 de dezembro de 2012, Bonik, EU:C:2012:774, n.ºs 25-27 e 29; Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, n.º 19; Acórdão de 3 de setembro de 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 29; Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 59; Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.ºs 26-29.

### **Disposições de direito nacional invocadas**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprovou o Código Tributário; a seguir «Código Tributário»):

- o artigo 11.º prevê que, para determinar o montante de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição social obrigatória, as autoridades tributárias podem não ter em conta uma operação que não tenha uma finalidade económica, ajustando os efeitos tributários desta última, ou podem reclassificar a forma de uma operação/atividade de modo a refletir o conteúdo económico da operação/atividade (princípio da prevalência do fator económico sobre o fator jurídico);
- o artigo 19.º, n.º 5, prevê, por um lado, que as transações entre partes associadas sejam efetuadas segundo o princípio da plena concorrência e em condições estabelecidas ou impostas que não sejam diferentes das relações comerciais ou financeiras estabelecidas entre empresas independentes e, por outro, que os princípios dos preços de transferência sejam tidos em conta na determinação dos lucros das partes associadas;
- o artigo 126.º prevê que as operações tributáveis são as operações que constituem uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, sujeitas ao IVA, efetuadas a título oneroso ou equiparadas, e estabelece as condições cumulativas para que uma operação seja considerada tributável;
- entende-se por «prestação de serviços», nos termos do artigo 129.º, qualquer operação que não constitua uma entrega de bens;
- o artigo 145.º, n.º 2, prevê o direito de um sujeito passivo deduzir o IVA sobre as aquisições se estas forem utilizadas para efeitos de determinadas operações relativas a essas compras, incluindo as «operações tributáveis» [alínea a)];
- o artigo 146.º, n.º 1, prevê, nomeadamente, que, para exercer o direito à dedução do imposto devido ou pago relativamente aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues, ou relativamente aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com o disposto no artigo 155.º;

- o artigo 150.º prevê, no essencial, que o devedor do imposto é o destinatário dos serviços quando estes são prestados na Roménia, mesmo que sejam prestados por um sujeito passivo não estabelecido na Roménia;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Regras metodológicas de aplicação da Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário, aprovadas pela Decisão do Governo n.º 44/2004; a seguir «normas de execução»):

- o ponto 2, n.º 2, relativo ao artigo 126.º do Código Tributário:

«Para efeitos do artigo 126.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, as entregas de bens e/ou prestações de serviços devem ser efetuadas a título oneroso. O requisito relativo ao “título oneroso” implica a existência de uma relação direta entre a operação e a contrapartida obtida. Uma operação é tributável quando confere uma vantagem ao cliente e a contrapartida obtida está ligada à vantagem recebida, nos seguintes termos:

a) o requisito relativo à existência de uma vantagem para o cliente é preenchido quando o fornecedor de bens ou o prestador de serviços se compromete a fornecer bens e/ou serviços determináveis à pessoa que efetua o pagamento ou, na falta de pagamento, se a operação tiver sido efetuada para permitir a assunção do referido compromisso. Este requisito é compatível com o facto de os serviços serem coletivos, não serem quantificáveis de forma precisa e corresponderem a uma obrigação legal;

b) o requisito relativo à existência de umnexo entre a operação e a contrapartida obtida está preenchido mesmo que o preço não reflita o valor normal da operação, mas tome a forma de contribuições, bens ou serviços, ou descontos sobre o preço ou não seja pago diretamente pelo beneficiário, mas por um terceiro».

- o ponto 41, relativo ao artigo 11.º do Código Tributário, precisa que, para efeitos da aplicação das regras relativas aos preços de transferência, as autoridades tributárias romenas devem ter em conta os princípios enunciados nas «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (a seguir «Orientações da OCDE»). Segundo o ponto 4.38 das Orientações da OCDE, podem ser efetuados «ajustamentos compensatórios», sendo que estes últimos se referem a um ajustamento no contexto em que o contribuinte declara fiscalmente um preço de transferência que, em seu entender, é conforme com o princípio da plena concorrência, mesmo que esse preço seja diferente do preço efetivamente pago entre empresas associadas.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (Portaria do Governo n.º 92/2003, de 24 de dezembro de 2003, relativa ao Código de Processo Tributário; a seguir «Código de Processo Tributário»):

- o artigo 6.º prevê que o órgão tributário pode apreciar, no âmbito das suas atribuições e competências, a relevância dos factos tributários e adotar a solução permitida por lei, com base em investigações exaustivas sobre todas as circunstâncias esclarecedoras do caso em apreço;
- o artigo 64.º prevê que os documentos comprovativos e os registos contabilísticos do contribuinte constituem prova para efeitos de determinação da matéria coletável; nessa ocasião serão igualmente tidas em conta outras provas documentais, caso estejam disponíveis;
- nos termos do artigo 65.º, incumbe ao contribuinte provar os atos e os factos que serviram de base às suas declarações e a qualquer pedido apresentado ao órgão tributário [n.º 1] e incumbe ao órgão tributário justificar o aviso de liquidação com base nas suas próprias provas ou nas suas próprias conclusões [n.º 2];
- o artigo 107.º prevê o direito do contribuinte de ser informado no decurso da inspeção tributária, bem como a possibilidade de se pronunciar sobre as conclusões da administração tributária e sobre as suas consequências tributárias;
- o artigo 109.º regula as condições de elaboração e os efeitos do auto da inspeção tributária, com base no qual é emitido o aviso de liquidação no que respeita às discrepâncias respeitantes às obrigações tributárias relativas aos períodos objeto da inspeção.

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

- 1 A recorrente faz parte do Grupo Arcomet, um grupo mundial independente do setor do aluguer de guias. No seio do grupo, a recorrente compra ou aluga guias que depois vende ou aluga a clientes. A sociedade-mãe do grupo, a Arcomet Service NV, que é uma sociedade belga (a seguir «Arcomet Bélgica»), procura os fornecedores para a sociedade romena (como para as outras sociedades do grupo) e negocia os termos contratuais com esses fornecedores. A relação contratual com os fornecedores e com os clientes finais é posteriormente desenvolvida pela recorrente.
- 2 Em dezembro de 2010, a Deloitte Belastingconsulenten (uma sociedade belga) efetuou um estudo sobre os preços de transferência para a Arcomet Bélgica no que diz respeito às suas relações com entidades associadas, entre as quais a recorrente. Na sequência da análise de comparabilidade descrita no estudo, considerou-se que o resultado financeiro (margem de lucro operacional) ao nível do mercado que as entidades associadas (incluindo a recorrente) deveriam registar, de acordo com as regras dos preços de transferência, se situava entre 0,71 % e 2,74 %.
- 3 Na Roménia, as conclusões do estudo foram incorporadas num contrato celebrado em 24 de janeiro de 2012 entre a Arcomet Bélgica e a recorrente, através do qual

as partes assumiram as atribuições e os riscos de desenvolvimento das atividades de compra-e-venda e de aluguer das gruas. Este contrato era aplicável às relações comerciais desenvolvidas a partir de 1 de janeiro de 2011.

- 4 O artigo 3.º do contrato em apreço estabelece os poderes da recorrente (denominada «sociedade de exploração») para determinar a estratégia local com vista a obter a máxima ocupação da frota de gruas e a maximizar os preços oferecidos aos clientes que esta última levará para a sociedade-mãe Arcomet Bélgica (denominada «comitente»).
- 5 O artigo 4.º do contrato estabelece as atribuições da comitente:
  - o cumprimento, do ponto de vista operacional, das responsabilidades comerciais, que consistem na estratégia e na planificação, na negociação de contratos (-quadro) com fornecedores-terceiros, na negociação das condições dos contratos de financiamento, na engenharia, nas finanças, na gestão da frota [de gruas] a nível central e na gestão da qualidade e da segurança;
  - a assunção pela mesma dos riscos económicos mais elevados no que respeita à atividade da sociedade de exploração, desde que esta última respeite as instruções, os procedimentos e as decisões da comitente a este respeito.
- 6 O contrato previa, de acordo com as conclusões do estudo de dezembro de 2010, que fosse assegurada à recorrente uma margem de lucro de exploração compreendida entre - 0,71 % e 2,74 %. Para o efeito, o artigo 5.º do contrato de 24 de janeiro de 2012 regia a remuneração das partes e o anexo 3 do contrato estabelecia as seguintes regras:
  - no final do ano, era verificado se a empresa de exploração tinha uma margem de lucro antes de impostos («*profit before tax margin*», a seguir «PBTM») compreendida entre - 0,71 % e + 2,74 %;
  - se a PBTM da sociedade de exploração fosse inferior a - 0,71 %, a sociedade de exploração emitiria uma fatura à comitente pela diferença entre o lucro líquido antes de impostos («*net profit before tax*», a seguir «NPBT») obtido e a PBTM de - 0,71 %;
  - se a PBTM da sociedade de exploração fosse igual ou superior a - 0,71 % mas inferior a + 2,74 %, nenhuma das duas partes teria direito a remuneração;
  - se a PBTM da sociedade de exploração fosse superior a + 2,74 %, a comitente emitiria uma fatura à sociedade de exploração pela diferença entre o NPBT obtido e a PBTM de 2,74 %.
  - o cálculo da PBTM obtida em observância do princípio da plena concorrência de -0,71 % e de 2,74 % para cada exercício financeiro devia ser discutido e acordado entre as partes com base nas contas provisórias e, caso necessário, posteriormente corrigido com base nas contas auditadas e aprovadas.

- 7 O contrato previa a emissão anual de uma fatura de perequação para libertar as partes das respetivas obrigações recíprocas, nos seguintes termos:
  - a recorrente em relação à Arcomet Bélgica no que dizia respeito à cobertura do excesso de perdas abaixo da margem de - 0,71 % ou
  - a Arcomet Bélgica em relação à recorrente no que dizia respeito à recuperação do excedente de lucro obtido acima da margem de 2,74 %.
- 8 Nos anos de 2011, 2012 e 2013, a recorrente registou um excedente de lucro relativamente ao qual recebeu da Arcomet Bélgica três faturas de perequação, sem IVA, nos montantes de 250 937,77 euros (RON 1 081 868) (a seguir «fatura 1»), 162 076,24 euros (RON 741 905) (a seguir «fatura 2») e 281 769,66 euros (RON 1 252 128) (a seguir «fatura 3»).
- 9 Na sua declaração apresentada às autoridades tributárias belgas, a Arcomet Bélgica começou por referir-se a estas três faturas como relativas a entregas intracomunitárias de bens. Posteriormente, em 2015, a Arcomet Bélgica corrigiu o que tinha indicado na sua declaração inicial e as autoridades tributárias belgas consideraram que as faturas de «perequação» eram relativas a prestações de serviços.
- 10 Por sua vez, na sua declaração de rendimentos, a recorrente indicou as faturas 1 e 2 emitidas em 2012 como relativas a aquisições intracomunitárias de serviços, em relação às quais aplicou o mecanismo de autoliquidação. A recorrente não indicou a fatura 3, emitida em 2013, por considerar que esta era relativa a transações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.
- 11 No período compreendido entre 28 de janeiro de 2015 e 7 de julho de 2015, a recorrente foi submetida a uma inspeção tributária; o período considerado abrange o período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2014. A inspeção incidiu sobre a liquidação das declarações de IVA com montantes negativos e sobre a opção de reembolso, tendo a recorrente pedido um reembolso de 84 973 RON.
- 12 Os inspetores tributários concluíram no seu relatório que as faturas de perequação acima referidas diziam respeito à prestação de serviços de gestão adquiridos pela recorrente à Arcomet Bélgica e solicitaram, a este respeito, a apresentação de documentos comprovativos da existência da prestação dos serviços e da necessidade da sua execução para efeitos das operações tributáveis da recorrente.
- 13 Além disso, os inspetores tributários trocaram informações com as autoridades tributárias belgas no âmbito da declaração das faturas de perequação no VIES, na sequência da qual as autoridades tributárias belgas consideraram que a Arcomet Bélgica tinha declarado as faturas de perequação como tendo sido emitidas para uma prestação de serviços.

- 14 No que diz respeito às faturas 1 e 2, relativamente às quais foi aplicado o mecanismo de autoliquidação, os inspetores tributários recusaram o correspondente direito à dedução do IVA, mas retiveram o IVA cobrado (as duas [faturas tinham sido] registadas ao abrigo do mecanismo de autoliquidação), com o fundamento de que a prestação de serviços em causa e a necessidade da sua execução para efeitos das operações tributáveis não tinham sido justificadas.
- 15 Quanto à fatura n.º 3, os inspetores tributários consideraram que se tratava igualmente de uma aquisição de serviços intracomunitários à Arcomet Bélgica e cobraram o IVA adicional, sem conceder o direito à dedução do IVA sobre esta fatura; invocaram o mesmo motivo, ou seja, a não apresentação de documentos que justificassem a prestação de serviços e a necessidade da sua execução para efeitos das operações tributáveis.
- 16 Com base no auto de inspeção tributária e através do aviso de liquidação, a recorrente foi condenada a pagar a dívida fiscal adicional de IVA no montante de 738 216 RON, à qual foram adicionadas obrigações acessórias (juros e sanções administrativas) no montante de 341 708 RON. A diferença posterior de IVA retido na sequência da inspeção tributária, no montante de 738 216 lei RON, era composta por
- (i) 437 705 RON, a título de IVA não dedutível, constituído:
- pelo montante de 259 648 RON a título de IVA relativo à fatura 1, em relação à qual os inspetores tributários negaram o direito à dedução do IVA;
  - pelo montante de 178 057 lei RON a título de IVA relativo à fatura 2, em relação à qual os inspetores tributários negaram o direito à dedução do IVA.
- (ii) 300 511 RON, a título de IVA cobrado, estabelecido como um encargo adicional na sequência da emissão da fatura 3, em relação à qual os inspetores tributários cobraram IVA adicional.
- 17 A recorrente interpôs recurso administrativo do auto de inspeção tributária e do aviso de liquidação. O recurso administrativo foi indeferido por ser infundado e por não estar suportado por documentos no que dizia respeito ao montante de 437 705 RON a título de IVA e ao montante de 222 917 RON (a título de juros de mora e penalidades por mora).
- 18 A recorrente interpôs um recurso de anulação do aviso de liquidação no Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste) com os seguintes fundamentos:
- o auto de inspeção tributária não respeitou os requisitos formais previstos na lei e os direitos de defesa da recorrente foram violados;

- as atividades desenvolvidas e os riscos assumidos pela Arcomet Bélgica no âmbito da atividade da recorrente não estavam abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA;
  - caso existisse uma prestação de serviços abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, o direito à dedução do IVA relativo às atividades desenvolvidas pela recorrente tinha sido ilegalmente recusado;
  - os órgãos tributários interpretaram e aplicaram incorretamente o mecanismo de autoliquidação.
- 19 No âmbito do seu recurso, a recorrente apresentou igualmente um pedido de submissão de questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça sobre a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 168.º e 178.º da Diretiva IVA relativamente à situação de facto e de direito do presente processo.
- 20 O Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste) negou provimento ao recurso interposto pela recorrente por ser infundado, com base nos seguintes fundamentos.
- 21 No que respeita ao fundamento baseado na inobservância, em relação ao auto de inspeção tributária, dos requisitos formais previstos na lei e na violação dos direitos de defesa, o tribunal considerou que a alegada irregularidade, correspondente a uma fundamentação insuficiente por parte do órgão de inspeção tributária na apreciação do ponto de vista da recorrente sobre as conclusões da inspeção tributária, só podia conduzir à anulação do aviso de liquidação do imposto se a recorrente provasse ter sofrido um prejuízo que não podia ser reparado de outra forma, sendo que, no caso em apreço, a recorrente não tinha provado a existência de tal prejuízo.
- 22 No que diz respeito ao fundamento baseado no facto de as atividades desenvolvidas e os riscos assumidos pela Arcomet Bélgica no âmbito da sua atividade na Roménia não estarem abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, o tribunal remeteu para o disposto no n.º 2, ponto 2, das regras metodológicas e rejeitou o argumento de que não existia uma prestação de serviços claramente identificável efetuada pela Arcomet Bélgica, mas apenas uma participação da Arcomet Bélgica no conjunto das operações económicas realizadas pela Arcomet na Roménia.
- 23 No que respeita à causa de pedir baseada no direito à dedução do IVA relativo às atividades desenvolvidas pela recorrente, mesmo admitindo que estas atividades constituíam prestações de serviços abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, o referido órgão jurisdicional considerou, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça, que o exercício do direito à dedução do IVA estava sujeito à exigência material de que os bens ou serviços invocados para justificar o direito em causa fossem utilizados a jusante pelo sujeito passivo para as suas operações tributáveis. No que diz respeito aos requisitos formais, estes incluem a exigência de que o

sujeito passivo esteja na posse de uma fatura emitida em conformidade com as disposições legais.

- 24 Consequentemente, o sujeito passivo está obrigado não só a possuir a fatura que indica o IVA alegadamente dedutível, mas também a provar que os bens/serviços faturados foram efetivamente entregues/prestados e que o foram para efeitos das respetivas operações tributáveis. A utilização da expressão «utilizados para efeitos» na redação do artigo 145.º, n.º 2, alínea a), do Código Tributário implica que os bens/serviços relativamente aos quais foi pago o imposto cuja dedução é solicitada devem ser suscetíveis de dar origem a uma vantagem em relação às operações que constituem o objeto da atividade do sujeito que pede a dedução do IVA.
- 25 Por último, no que respeita ao fundamento baseado na interpretação e aplicação erradas do mecanismo de autoliquidação, o órgão jurisdicional considerou que a recorrente não tinha conseguido provar, para efeitos do reconhecimento do seu direito à dedução do IVA, que as compras eram necessárias para as suas operações tributáveis, pelo que o mecanismo de autoliquidação não era aplicável.
- 26 A recorrente interpôs recurso da decisão do Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste) no órgão jurisdicional de reenvio, o Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste).

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

- 27 No seu recurso, a *recorrente* faz uma série de críticas à decisão proferida pelo Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste), respeitantes aos seguintes aspetos:
- o referido tribunal interpretou erradamente, em seu entender, as disposições do artigo 126.º, n.º 1, e do artigo 129.º, n.º 1, do Código Tributário porque as atividades desenvolvidas e os riscos assumidos pela Arcomet Bélgica no âmbito da sua atividade na Roménia não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA;
  - na hipótese de se considerar que estão em causa prestações de serviços abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, o referido tribunal interpretou de forma errada as disposições do artigo 145.º, n.º 2, do Código Tributário, no que diz respeito ao direito à dedução do IVA relativo às atividades desenvolvidas pela recorrente;
  - o requisito formal para efeitos da dedução do IVA foi, em seu entender, satisfeito porque as faturas de perequação emitidas pela Arcomet Bélgica continham todos os elementos exigidos pelo Código Tributário e foram, portanto, validamente emitidas;

- a recorrente disponibilizou aos inspetores tributários documentos comprovativos suficientes para provar a assunção dos riscos e o exercício das funções pela Arcomet Bélgica em relação à atividade na Roménia, conforme previsto no contrato;
  - no caso de se considerar que os ajustamentos de resultado [financeiros] descritos estavam ligados a uma prestação de serviços, o tratamento do IVA pertinente pressupunha que as faturas de perequação da recorrente fossem registadas como relativas a aquisições intracomunitárias de serviços, tributáveis na Roménia, em relação às quais devia ser aplicado o mecanismo de autoliquidação.
- 28 No processo de recurso, a recorrente voltou a apresentar o pedido de submissão ao Tribunal de Justiça de uma série de questões prejudiciais, das quais apenas duas foram acolhidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que as reformulou e submeteu ao Tribunal de Justiça.
- 29 As *autoridades tributárias*, na qualidade de recorridas e demandadas em primeira instância no processo principal, apresentam observações principalmente sobre as questões propostas pela recorrente.
- 30 No que respeita à primeira questão suscitada, consideram que a referência da recorrente à legislação em matéria de preços de transferência não pode ser tida em conta, uma vez que as disposições desta legislação apenas se aplicam ao ajustamento das receitas ou das despesas. Além disso, segundo as mesmas, o Código de Conduta relativo à documentação dos preços de transferência (JO 2006, C 176, p. 1) prevê que tal só é aplicável em situações em que a legislação local não é clara. Ora, na Roménia existe um regime especial do conteúdo da documentação relativa aos preços de transferência. Por outro lado, a documentação dos preços de transferência foi constituída para a Arcomet Bélgica, uma vez que a legislação belga com base na qual esta documentação foi constituída não pode ser aplicada à recorrente.
- 31 No que respeita à segunda questão prejudicial, as autoridades tributárias afirmam, invocando a jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdão de 21 de março de 2000, *Gabalfrija e o*, C-110/98 e C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 46, que recorda os n.ºs 23 e 24 do Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *Inzo/Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1985:74, e o n.º 24 do Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman/Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74):74), que o sujeito passivo que pede a dedução do IVA é quem deve provar que estão preenchidas todas as condições legais para a concessão da dedução, e que as disposições pertinentes a este respeito (artigo 4.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977), que foram incorporadas na Diretiva IVA, não se opõem a que as autoridades tributárias exijam elementos objetivos que confirmem a intenção declarada pelo interessado de desenvolver uma atividade económica que dá origem a operações tributáveis.

- 32 Segundo as autoridades tributárias, os sujeitos passivos só podem deduzir o IVA sobre as aquisições de bens e serviços se estiverem preenchidas duas condições cumulativas, a saber, que as aquisições tenham por objeto operações tributáveis e que as mesmas se baseiem em faturas que devem conter todas as informações necessárias para estabelecer o direito à dedução.
- 33 A este respeito, as autoridades tributárias indicam que, para provar que os serviços adquiridos são utilizados para efeitos da operação tributável, o sujeito passivo está obrigado não só a estar na posse da fatura na qual é indicado o IVA dedutível, mas também a provar que os serviços faturados foram efetivamente prestados e foram prestados para efeitos das respetivas operações tributáveis. No entanto, no caso em apreço, apesar de lhe incumbir o ónus da prova, a recorrente não apresentou qualquer documento comprovativo de que os serviços foram prestados para efeitos das respetivas operações tributáveis. Os documentos apresentados pela recorrente não têm o caráter de relatórios de atividade que demonstrem a natureza dos serviços adquiridos, o número de horas de trabalho prestadas por cada operação, os recursos humanos e materiais utilizados ou o método de cálculo dos encargos estabelecidos para os serviços faturados.

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

- 34 No que respeita à pertinência das questões prejudiciais formuladas, o órgão jurisdicional de reenvio considera, por um lado, que, através das mesmas, é pedida a interpretação de disposições do direito da União [artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e artigos 168.º e 178.º da Diretiva IVA] e, por outro, que estas questões satisfazem a premissa estabelecida no artigo 267.º, primeiro parágrafo, TFUE, uma vez que a resposta a estas questões não resulta já da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quer no que respeita à qualificação das operações como operações tributáveis, quer no que respeita ao exercício do direito à dedução do IVA
- 35 No que diz respeito à necessidade de submeter as questões ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio precisa, em primeiro lugar, que a disposição do direito da União que é objeto da primeira questão prejudicial [a saber, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, interpretado no sentido de que o montante faturado por uma sociedade (sociedade principal) a uma sociedade associada (sociedade de exploração), no montante necessário para adequar o lucro da sociedade de exploração às atividades desenvolvidas e aos riscos assumidos em conformidade com o método da margem das Orientações da OCDE, constitui o pagamento de uma prestação de serviços que está, por conseguinte, abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA] ainda não foi objeto de interpretação, de modo que o órgão jurisdicional de reenvio não está dispensado da obrigação de submeter um pedido de decisão prejudicial nesse sentido (Acórdão de 27 de março de 1963, Da Costa e Schaake NV e o./Administratie der Belastingen, processos apensos 28 a 30/62, EU:C:1963:6).

- 36 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a aplicação correta do direito da União, no caso em apreço, não se impõe com tal evidência que não deixe margem para qualquer dúvida razoável e lhe permita, por conseguinte, decidir não submeter ao Tribunal de Justiça a questão de interpretação do direito da União que lhe foi colocada (Acórdão Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, n.º 37 e jurisprudência referida) e resolvê-la à sua própria responsabilidade (Acórdão CILFIT, 283/81, EU:C:1982:335, n.º 16).
- 37 Por conseguinte, as circunstâncias específicas do presente processo relativas à prática administrativa supramencionada levam a uma conclusão incerta quanto à aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça invocada. No presente processo colocam-se várias questões e, em especial, a de saber se as faturas de perequação descritas constituem um método formal de ajustamento do resultado de exploração ou se não estão ligadas a nenhuma prestação de serviços, mas representam um ajustamento do resultado, fora do âmbito de aplicação do IVA, no caso de não haver uma prestação de serviços claramente identificável à recorrente pela Arcomet Bélgica. Além disso, se tive sido prestado um serviço à recorrente pela Arcomet Bélgica e este estiver abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA, coloca-se a questão de saber se o IVA relevante deve ser considerado dedutível pelo facto de [esse serviço] se destinar às operações tributáveis da recorrente.
- 38 Além disso, uma vez que não existe uma legislação nacional específica (as disposições do Código Tributário apenas exigem uma fatura para o exercício do direito à dedução do IVA), a segunda questão suscita a questão de saber se a exigência de documentos adicionais, diferentes das faturas, está em conformidade com o princípio da proporcionalidade, consagrado na jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de IVA. É igualmente necessário averiguar se esta prática é compatível com as disposições e os objetivos da Diretiva IVA e com os princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência relativa ao nexo entre prestação de serviço e pagamento, a fim de determinar a existência de uma prestação de serviço no âmbito do IVA.
- 39 Em terceiro lugar, a decisão a proferir no processo principal é definitiva tendo em conta o sistema de recursos internos, pelo que, nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE, o órgão jurisdicional de reenvio está obrigado a submeter ao Tribunal de Justiça as questões de interpretação do direito da União pertinentes.