

Processo C-98/21**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:**

15 de fevereiro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

23 de setembro de 2020

Demandado e recorrente em «Revision»:

Finanzamt R

Demandante e recorrida em «Revision»:

W-GmbH

Objeto do processo principal

Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112 – Direito de uma sociedade holding de gestão, que efetua operações a jusante tributáveis para as filiais, de deduzir o imposto também para prestações que adquire a terceiros e cede às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, embora as prestações a montante adquiridas não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da sociedade holding, mas com as atividades (em grande parte) isentas de imposto das filiais – Exclusão da dedução do imposto devido a abuso de direito ou incompatibilidade com o sistema

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1. Deve, em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que uma sociedade holding de gestão, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, tem direito a deduzir o imposto suportado também pelas prestações adquiridas de terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, embora as prestações a montante adquiridas não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da holding, mas com as atividades (em grande parte) isentas de imposto das filiais, não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto (realizadas para as filiais) e não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade holding?
2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: Constitui abuso de direito, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, o facto de uma sociedade holding gestora se «interpor» na obtenção de prestações pelas suas filiais, de tal maneira que ela própria adquire as prestações relativamente às quais as filiais não teriam direito a dedução se as adquirissem diretamente, cede estas prestações às filiais em troca de uma participação no seu lucro e posteriormente reclama a dedução integral do imposto sobre prestações a montante, invocando a sua posição como sociedade gestora, ou pode esta interposição ser justificada por motivos não fiscais, embora a dedução integral do imposto seja, em si própria, contrária ao sistema e implique uma vantagem concorrencial para as estruturas de holding face a empresas de um só nível?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular os artigos 2.º, 167.º e 168.º, alínea a)

Disposições de direito nacional invocadas

Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»)

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A demandante dedica-se à compra, gestão e exploração dos seus próprios bens imobiliários, bem como ao planeamento, saneamento e execução de projetos de

construção de todo o tipo. Em 2013, o ano controvertido, os seus sócios eram A (simultaneamente gestor único) e B, cada um com uma participação de 50 %.

- 2 A demandante era comanditaria nas empresas X-KG e Y-KG. Ambas as empresas construíam imóveis e vendiam as habitações individuais na maior parte com isenção de IVA.
- 3 No ano controvertido, detinham ações em X-KG a Q Verwaltungs-GmbH como sócio comanditado, bem como a demandante (com 94 % das ações) e Z-KG (com 6 % das ações) como comanditarias. A contribuição da demandante era de 940 euros e a da Z-KG de 60 euros. A Q Verwaltungs-GmbH não teve de fazer qualquer investimento e não detém qualquer participação de capital; não participa nos lucros ou prejuízos e não tem direitos de voto. Os diretores executivos da Q Verwaltungs-GmbH são B e C. Nem A nem B nem pessoas deles próximas têm participações em Z-KG.
- 4 Em 31 de janeiro de 2013, foi acordado que a Z-KG pagaria adicionalmente uma entrada de acionista de 600 000 euros e que a demandante prestaria serviços gratuitos no valor de, pelo menos, 9,4 milhões de euros para dois projetos de construção da X-KG. A demandante prestou estes serviços em parte com o seu próprio pessoal e equipamento e em parte com a ajuda de outras empresas.
- 5 Além disso, a demandante e X-KG acordaram, em 31 de janeiro de 2013, que a demandante prestaria, a título oneroso, serviços de contabilidade e gestão a X-KG em relação com os dois projetos de construção referidos.
- 6 No ano em disputa, detinham ações na Y-KG a Q Verwaltungs-GmbH, como sócio comanditado, bem como a demandante (com 89,64 % das ações) e a P I GmbH (com 10,36 % das ações) como comanditarias. A Q Verwaltungs-GmbH não teve de fazer qualquer investimento e não detém qualquer participação de capital; não participa nos lucros ou prejuízos e não tem direitos de voto. Nem A nem B nem pessoas deles próximas têm participações na P I GmbH.
- 7 Em 10 de abril de 2013 foi acordado que a P I GmbH pagaria um montante adicional de 3,5 milhões de euros e a demandante prestaria serviços gratuitos no montante mínimo de 30,29 milhões de euros para um projeto de construção da Y-KG. A demandante prestou estes serviços em parte com o seu próprio pessoal e equipamento e em parte com a ajuda de outras empresas.
- 8 Além disso, a demandante e a Y-KG acordaram, em 10 de abril de 2013, que a demandante prestaria, a título oneroso, serviços de contabilidade e gestão a Y-KG em relação com o referido projeto.
- 9 A demandante procedeu à dedução integral do imposto com base nas suas prestações a montante para o ano de 2013. No entanto, o Finanzamt demandado considerou que as entradas de acionista efetuadas a título gratuito pela demandante a favor da X-KG e da Y-KG não constituíam atividades destinadas a

gerar rendimentos no sentido da legislação sobre o IVA e, portanto, não podiam ser atribuídas à atividade empresarial da demandante. Logo, os montantes de imposto pago que estavam direta e imediatamente ligados a essas atividades não eram dedutíveis.

- 10 O Finanzgericht julgou procedente a ação intentada contra a referida decisão. Considerou que a realização de prestações em espécie como entradas de acionista fazia parte da atividade empresarial, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Não houve abuso das possibilidades de configuração jurídica. Havia razões não fiscais que justificavam a configuração escolhida.
- 11 O Finanzamt interpôs recurso de «Revision» da decisão do Finanzgericht para o órgão jurisdicional de reenvio.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Apreciação das questões prejudiciais

- 12 De acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça e do órgão jurisdicional de reenvio, uma sociedade holding tem direito à dedução quando a sua participação financeira noutra empresa é acompanhada pela interferência direta ou indireta na gestão da sociedade em que se verificou a tomada de participação, na medida em que tal interferência implique a realização de operações sujeitas ao IVA nos termos do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, tais como a prestação de serviços administrativos e contabilísticos (v. Acórdãos Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, n.ºs 20 e seg.; Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.ºs 29 e seg.; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, n.º 32; Despacho MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, n.º 32 e seg.).
- 13 A demandante realizou prestações a título oneroso sob a forma de serviços de contabilidade e gestão às suas filiais X-KG e Y-KG como operações a jusante. Este ponto é pacífico entre as partes.
- 14 Por conseguinte, a demandante tem direito a deduzir integralmente o imposto sobre as prestações a montante que obteve. É também admitido um direito à dedução, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que deem direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v. Acórdãos Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, n.º 23; Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 31; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 36; Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 31;

Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29; Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, n.º 26; Despacho MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, n.º 39).

- 15 Segundo jurisprudência constante, as despesas efetuadas por uma sociedade holding que interfere na gestão de uma filial em relação aos vários serviços que adquiriu no âmbito de uma tomada de participação nessa filial fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço das suas prestações. Por conseguinte, em princípio, têm umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica da sociedade holding. Assim, importa garantir o direito à dedução do IVA, sem o subordinar a um critério relativo, por exemplo, ao lugar, ao fim ou ao resultado da atividade económica do sujeito passivo (Acórdão Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.ºs 43 e seg.). A este respeito, são também irrelevantes, em princípio, o âmbito da atividade económica ou o seu sucesso.

Sobre o pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça

- 16 Contudo, não é claro se a demandante está impedida de deduzir o imposto pago por ter obtido as prestações a montante a fim de as ceder às suas filiais e estas prestações estarem direta e imediatamente relacionadas com as operações a jusante isentas das filiais.

Quanto à primeira questão prejudicial

- 17 Importa esclarecer se a demandante obteve para a sua própria empresa as prestações a montante que cedeu a X-KG e Y-KG como entrada de acionista, e se as despesas correspondentes fazem parte dos seus «custos gerais» (elementos constitutivos do preço das suas operações tributadas a jusante «contabilidade e gestão para as filiais»).
- 18 Esta questão resulta do Acórdão C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, n.ºs 37 e segs.), no qual foi negado o direito à dedução. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que não havia qualquer operação que consistisse em gerar receitas com caráter permanente a partir de atividades além da mera venda de ações. Concluiu que o IVA sobre as prestações a montante aí em causa não era dedutível. Implicitamente o Tribunal de Justiça negou também que (na falta de umnexo direto e imediato) os custos das prestações a montante em causa fossem parte das despesas gerais da demandante nesse processo e – como tais – fossem elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados.
- 19 O Tribunal de Justiça também negou o direito à dedução em determinadas condições nos Acórdãos The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, n.ºs 26, 27, 29, 31 e seg.), Vos Aannemingen, C-405/19 (EU:C:2020:785, n.º 39), e Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683, n.º 39).

- 20 No presente litígio não está, portanto, excluído que o direito à dedução deva ser negado em virtude da jurisprudência do Tribunal de Justiça. As prestações poderiam não ter sido obtidas para a empresa da demandante e as suas operações tributadas, uma vez que estavam direta e imediatamente relacionadas com as atividades isentas de IVA (em grande parte) das filiais. A demandante pode ter obtido os serviços não para a sua própria empresa, mas para as empresas das suas filiais. Estariam então ligadas a operações isentas de imposto das filiais. As despesas da demandante com as prestações adquiridas também não são elementos constitutivos do preço das suas próprias prestações de serviços (de contabilidade e gestão) nem fazem parte das suas despesas gerais, mas são atribuíveis a certas operações a jusante das filiais. A matéria coletável das operações realizadas a favor das filiais é independente das entradas de acionista pagas e do seu montante. «Só» influenciam o montante do lucro a que a demandante tem direito.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 21 Se, contudo, o Tribunal de Justiça considerar que as prestações a montante em causa dão direito a dedução, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre o carácter abusivo da interposição de uma sociedade-mãe na obtenção de prestações para as filiais, a fim de obter uma dedução a que não tem direito.
- 22 A declaração da existência de uma prática abusiva no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos nas disposições pertinentes da Diretiva e da legislação nacional que a transpõe, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições. Por outro lado, deve resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal (v. Acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.ºs 74 e segs.; Cussens e o., C-251/16, EU:C:2017:881, n.ºs 53 e 70; v. também Acórdão T Danmark e Y Denmark, C-116/16 e C-117/16, EU:C:2019:135, n.º 97).
- 23 Para apreciar se existe um abuso de direito neste sentido é preciso analisar os factos do caso concreto. No presente litígio, o Finanzgericht partiu do princípio de que existem motivos alheios ao direito fiscal. O órgão jurisdicional de reenvio está vinculado por esta apreciação.
- 24 No entanto, é preciso esclarecer se, em circunstâncias como as do processo principal, se trata de uma situação em que, por razões sistemáticas da Diretiva 2006/112 e para evitar distorções da concorrência (que ocorrem ao favorecer as estruturas de holding face a empresas de um só nível), se deve considerar, em princípio, que existe um abuso de direito, mesmo que o contribuinte invoque (alegados) motivos alheios ao direito fiscal.
- 25 Se o Tribunal de Justiça considerar que tal configuração não é abusiva ou se os motivos alheios ao direito fiscal constatados pelo Finanzgericht excluírem a existência de um abuso, haveria o risco de, nos casos em que uma filial não

tivesse direito a uma dedução integral do imposto, a holding se «interpor» para todas as aquisições de prestações, de tal forma que a holding realizaria (cederia à filial) a maioria das prestações a título gratuito. A sociedade holding conseguiria desse modo a dedução integral do imposto para todas as prestações a montante, apesar de a maioria delas nada ter a ver com as suas operações efetuadas a título oneroso, e seria obtida uma dedução do imposto a que nem a sociedade-mãe nem a filial teriam direito se as prestações fossem realizadas diretamente.

- 26 Isto não estaria de acordo com o sistema do IVA, mesmo que houvesse motivos alheios ao direito fiscal para a «interposição» e daria às sociedades holding uma vantagem concorrencial sobre as empresas de um único nível, às quais é negada a dedução do imposto.

DOCUMENTO DE TRABALHO