

Processo C-207/23

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

29 de março de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

22 de novembro de 2022

Recorrido em primeira instância, recorrente e recorrido em «Revision»:

Finanzamt X (Serviço de Finanças X)

Recorrente em primeira instância, recorrida e recorrente em «Revision»:

Y KG

[Omissis] **BUNDESFINANZHOF**

DESPACHO

No litígio que opõe

o Finanzamt X,

recorrido em primeira instância, recorrente e recorrido em «Revision»,

à

Y KG,

recorrente em primeira instância, recorrida e recorrente em «Revision»,

[omissis]

que tem por objeto o imposto sobre o volume de negócios relativo ao exercício de 2008,

a 11.^a Secção decidiu,

na sessão realizada em 22 de novembro de 2022 com base na audiência de 9 de novembro de 2022, o seguinte:

Dispositivo

I. Submetem-se à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «TJUE») as seguintes questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 16.º e do artigo 74.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»):

1. Trata-se da «afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa [...] [sob a forma de] transmissão desses bens a título gratuito» na aceção do artigo 16.º da Diretiva IVA, quando um sujeito passivo cede gratuitamente calor proveniente da sua empresa a outro sujeito passivo para a sua atividade económica (no presente caso, transmissão de calor proveniente da central de cogeração de um fornecedor de eletricidade a uma empresa agrícola para aquecer os campos de espargos)?

Será relevante para esse efeito o facto de o sujeito passivo destinatário utilizar o calor para fins que lhe conferem o direito à dedução do imposto pago a montante?

2. Os elementos constitutivos da afetação (artigo 16.º da Diretiva IVA) restringem o preço de custo, na aceção do artigo 74.º da Diretiva IVA, de tal forma que no seu cálculo devem apenas ser incluídos os custos tributados a montante?

3. O preço de custo compreende unicamente os custos diretos de fabrico ou de produção ou também os custos meramente indiretamente imputáveis, como as despesas de financiamento?

II. *[Omissis]*

Fundamentos

I.

- 1 A recorrente em primeira instância, recorrida e recorrente em «Revision» (a seguir «recorrente») explora uma unidade de produção de biogás a partir de biomassa. O biogás produzido foi utilizado em 2008 (ano controvertido) para a produção descentralizada de eletricidade e de calor numa central de cogeração anexa, alimentando um motor de combustão que acionava um gerador.
- 2 A eletricidade assim produzida era, na sua maioria, injetada na rede elétrica geral e remunerada pelo operador dessa rede.
- 3 O calor gerado de igual modo por este processo destinava-se, em parte, ao processo de produção. No ano controvertido, a recorrente cedeu a maior parte do

calor «gratuitamente», por contrato de 29 de novembro de 2007, à empresa A para a secagem de madeira em contentores e, por contrato de 29 de julho de 2008, à empresa B GbR («Gesellschaft bürgerlichen Rechts», sociedade alemã de direito civil, a seguir «B»), que utilizava o calor para aquecer os seus campos de espargos. Ambos os contratos estipulavam que o montante da remuneração era acordado individualmente consoante a situação económica do consumidor de calor e não era especificado nos contratos.

- 4 No ano controvertido, a recorrente recebeu, além da denominada remuneração mínima de injeção, segundo o § 8, n.º 1, da Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz, Lei da Promoção das Energias Renováveis, a seguir «EEG»), com a redação que lhe foi dada em 7 de novembro de 2006, um aumento da parte do operador da rede elétrica, ao abrigo do § 8, n.º 3, da EEG, no montante de 1 054 337,85 euros (denominado «prémio de cogeração») pela entrega de 6714247 kwh de eletricidade, uma vez que a eletricidade por este produzida correspondia à eletricidade na aceção do § 3, n.º 4, da Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Lei da Manutenção, Modernização e Desenvolvimento da Cogeração de Eletricidade e Calor) (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz, Lei da Cogeração), com a redação que lhe foi dada em 19 de março de 2002 (a seguir «KWKG») (BGBl I 2002, 1092) [Bundesgesetzblatt, Jornal Oficial da República Federal da Alemanha, a seguir «BGBl»]. Em conformidade com a declaração de imposto sobre o volume de negócios da recorrente, este prémio de cogeração no montante de 85 070,66 euros foi igualmente incluído pelo recorrido em primeira instância, recorrente e recorrido em «Revision» (Finanzamt, Serviço de Finanças alemão, a seguir «FA») na base de cálculo das operações tributáveis.
- 5 Uma vez que a recorrente não exigiu nenhum pagamento aos consumidores de calor, o inspetor do Serviço de Finanças partiu da existência, no quadro de uma inspeção fiscal feita à recorrente, de uma afetação a título gratuito do calor, na aceção do § 3, n.º 1b, primeiro período, ponto 3, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), às empresas A e B. Na ausência de um preço de aquisição no que se refere ao calor, o inspetor calculou a matéria coletável relativa a essa afetação, em conformidade com o § 10, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, com base no preço de custo. Segundo o cálculo do inspetor, do custo total no montante de 1 104 453,35 euros constante da conta de ganhos e perdas, 384 791,55 euros (= 34,84 %) foram imputados ao calor fornecido, pelo que o inspetor – com base nesta matéria coletável – fixou o imposto sobre o volume de negócios a este respeito em 73 110,29 euros.
- 6 O FA deu seguimento à conclusão da inspeção emitindo, em 17 de novembro de 2011, um aviso de liquidação do imposto sobre o volume de negócios relativo ao ano de 2008. Por Decisão de 1 de agosto de 2012, o FA julgou improcedente a reclamação apresentada contra esse aviso de liquidação.
- 7 Com o seu primeiro recurso, a recorrente alegou, nomeadamente, que o prémio de cogeração constituía uma remuneração por parte de terceiros. O Finanzgericht

(Tribunal Tributário, a seguir «FG») deu provimento ao recurso interposto pela recorrente no quadro de um primeiro processo. Em resposta ao recurso de «Revision» interposto pelo FA, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, a seguir «BFH») anulou, por Acórdão de 31 de maio de 2017 – XI R 2/14 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [Coletânea das decisões do Bundesfinanzhof], a seguir «BFHE» – 258, 191, Bundessteuerblatt [Jornal Oficial de Informação Tributária da República Federal da Alemanha] a seguir «BStBl» – II 2017, 1024), a decisão do FG e remeteu o processo a esse órgão jurisdicional. O denominado prémio de cogeração, pago pelo operador da rede elétrica à recorrente, não constitui uma remuneração pela entrega de calor «a título gratuito» por parte da recorrente. Pelo contrário, o pagamento feito pelo operador da rede elétrica é uma remuneração pela eletricidade que lhe foi fornecida pela recorrente. O processo não está em condições de ser julgado, uma vez que não é possível determinar qual o montante tributável das entregas feitas a título gratuito pela recorrente. Em conformidade com o § 10, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, esta situação rege-se pelos princípios enunciados nos Acórdãos do BFH de 12 de dezembro de 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) e de 16 de novembro de 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). Ao FG compete tirar as conclusões necessárias destes acórdãos.

- 8 No quadro de um segundo processo, a recorrente impugnou, designadamente no que se diz respeito à matéria coletável relativa às entregas de calor, o cálculo do FA, que determinou estes valores, em conformidade com o § 10, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, com base no preço de custo. No quadro deste segundo processo, o FG deu parcialmente provimento ao recurso, reduzindo o imposto sobre o volume de negócios fixado. Segundo o § 10, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, o imposto sobre o volume de negócios relativo às entregas a título gratuito calcula-se com base no preço de custo, que deve ser determinado de acordo com o denominado método do valor de mercado. Devem ser tidos em consideração os valores de mercado da eletricidade e do calor do local específico em que se encontra a recorrente.
- 9 Com o recurso de «Revision», a recorrente e o FA invocam a violação do direito material.

II.

10 *[Omissis]* [suspensão, reenvio]

11 1. Quadro jurídico

12 a) Direito na União

13 **O artigo 16.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir, «Diretiva IVA») dispõe:**

É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.

14 O artigo 74.º da Diretiva IVA determina:

Nas operações de desafetação ou de afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa, ou de detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores em casos de cessação da sua atividade económica tributável, referidas nos artigos 16.º e 18.º, o valor tributável é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam.

15 O artigo 289.º da Diretiva IVA regula:

Os sujeitos passivos que beneficiem da isenção do imposto não têm direito a deduzir o IVA em conformidade com os artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º nem a fazê-lo constar das suas faturas.

16 O artigo 302.º da Diretiva IVA dispõe:

Quando um agricultor sujeito ao regime forfetário beneficie de uma compensação forfetária, é excluído de qualquer outro direito à dedução relativamente às atividades sujeitas ao presente regime forfetário.

17 b) Direito nacional

18 O § 3, n.º 1b, da UStG determina:

São equiparadas a uma entrega efetuada a título oneroso:

1. a entrega por um empresário de um bem da sua empresa para fins alheios aos da sua empresa;
2. a transmissão por um empresário a título gratuito de um bem a favor do seu pessoal para uso privado deste, exceto se se tratar de pequenos presentes;
3. qualquer outra transmissão a título gratuito de um bem com exceção das ofertas de pequeno valor e de amostras para fins da atividade da empresa. O bem ou os elementos que o compõem devem conferir direito a uma dedução completa ou parcial.

19 O § 10, n.º 4, da UStG regula:

O volume de negócios é calculado:

1. Na transferência de bens, na aceção do § 1a, n.º 2 e do § 3, n.º 1a, bem como nas entregas, na aceção do § 3, n.º 1b, com base no preço de aquisição dos bens, acrescido dos custos conexos ou de aquisição de bens semelhantes ou, não havendo preço de aquisição, pelos custos de aquisição no momento da operação;

[...]

20 § 8 da EEG

1. No caso de eletricidade, produzida em instalações com uma capacidade até 20 MW, que utilizam unicamente biomassa na aceção do regulamento aprovado nos termos do n.º 7, a remuneração é a seguinte [...]

3. A remuneração mínima prevista no n.º 1, primeiro período, é acrescida respetivamente de 2,0 cêntimos por kWh, desde que se trate de eletricidade na aceção do § 3, n.º 4, da Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz e seja apresentada ao operador da rede uma prova nesse sentido [...]. Em vez da prova referida no primeiro período, no caso das unidades de cogeração que produzem em massa com uma capacidade até 2 MW, podem ser apresentados documentos adequados do produtor, indicando a potência térmica e elétrica, bem como o rácio de eletricidade.

21 § 3, n.º 4, da KWKG

4. A eletricidade cogerada é o produto calculado resultante do calor útil e do rácio de eletricidade da unidade de cogeração. No caso de unidades que não estão equipadas com dispositivos de evacuação do calor residual, a produção líquida total de eletricidade é eletricidade cogerada.

22 2. Quanto à primeira questão prejudicial

23 a) Objeto da questão prejudicial por oposição a outras situações

24 A primeira questão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 16.º da Diretiva IVA. Esta disposição corresponde à disposição anterior do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (a seguir «Diretiva 77/388/CEE»), de modo que esta Secção parte do princípio de que a jurisprudência do TJUE proferida a respeito do artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE deve ser tida igualmente em consideração na interpretação do artigo 16.º da Diretiva IVA.

25 O primeiro período do artigo 16.º da Diretiva IVA equipara a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa a uma entrega efetuada a título oneroso em quatro situações. Estas situações podem ser agrupadas sob o termo genérico de

afetação. Trata-se da «afetação [...] ao seu uso próprio [situação n.º 1] ou [da afetação ao uso] do seu pessoal [situação n.º 2], da transmissão [...] a título gratuito [situação n.º 3] ou, em geral, da [afetação] a fins alheios à empresa [situação n.º 4]».

- 26 No caso em apreço, a recorrente construiu uma unidade com direito à dedução do imposto pago a montante, que produz eletricidade, que a recorrente entrega, na qualidade de sujeito passivo, a título oneroso. Com base, pelo menos, numa afetação integral da empresa, a recorrente goza do pleno direito à dedução do imposto pago a montante relativamente aos custos de implementação e de exploração. *[Omissis]*
- 27 Em contrapartida, coloca-se a questão de saber quais são as consequências jurídicas no que se refere ao calor adicional produzido pela unidade. Este calor pode ser utilizado de diferentes formas. Assim, o sujeito passivo, que entrega a eletricidade mediante remuneração tributável e requereu a dedução integral do imposto pago a montante no que se refere à unidade, pode deixar dissipar o calor sem utilização (hipótese A), utilizá-lo na qualidade de pessoa singular (empresário individual) para aquecer a sua habitação (hipótese B), entregá-lo gratuitamente para fins residenciais privados ao seu pessoal para as suas necessidades (hipótese C), utilizá-lo na qualidade de organismo de direito público para fins soberanos específicos, como, por exemplo, o aquecimento de repartições públicas e, portanto, para as atividades soberanas referidas no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA (hipótese D), entregá-lo gratuitamente a moradores na proximidade deste para fins residenciais privados (hipótese E) ou entregá-lo gratuitamente a outro sujeito passivo para a sua atividade económica, podendo ser aqui também necessário diferenciar consoante o destinatário utilize o bem no quadro da sua atividade económica para fins que lhe conferem, ao abrigo do artigo 168.º ou do artigo 169.º da Diretiva IVA, o direito à dedução do imposto pago a montante (hipótese F).
- 28 A avaliação fiscal da maior parte destas hipóteses não é problemática. Assim, na hipótese A, não se verifica uma operação de afetação, pelo que o artigo 16.º, primeiro período, da Diretiva IVA não é aplicável logo por esta razão. Por outro lado, nas hipóteses B e C, estão preenchidas as condições do artigo 16.º, primeiro período, situações n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA, que, pelo menos no caso de uma afetação integral da empresa, não conduzem a uma restrição da dedução do imposto pago a montante. Na hipótese D, com base no Acórdão do TJUE de 12 de fevereiro de 2009 – Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie – C-515/07 (EU:C:2009:88), deve ser negada a existência de uma afetação a fins alheios à empresa, segundo o artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 4, da Diretiva IVA, o que conduz provavelmente a uma restrição à dedução do imposto pago a montante relativamente aos custos de implementação e de exploração. Em relação à hipótese E, o BFH confirma a existência de uma transmissão a título gratuito, em conformidade com o artigo 16.º, n.º 1, situação n.º 3, da Diretiva IVA, com dedução integral do imposto pago a montante, uma vez que, caso

contrário, haverá um consumo final não tributado (Acórdão do BFH de 25 de novembro de 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, n.º 18).

29 Em contrapartida, a apreciação da hipótese F, que corresponde ao litígio no caso em apreço, é duvidosa. Coloca-se a questão de saber se também neste caso se verifica uma afetação sob a forma de «transmissão a título gratuito» na aceção do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA.

30 **b) Jurisprudência até à data do TJUE relativa ao artigo 16.º da Diretiva IVA**

31 No passado, o TJUE já se pronunciou por diversas vezes sobre as situações específicas previstas no artigo 16.º da Diretiva IVA (artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE).

32 Assim, ocorre uma afetação quando uma sociedade petrolífera transmite bens a um comprador de gasolina em troca de selos que, em função da quantidade adquirida, este obteve pagando a integralidade do preço a retalho da gasolina na bomba, em conformidade com um sistema de promoção (Acórdão do TJUE de 27 de abril de 1999 – Kuwait Petroleum – C-48/97, EU:C:1999:203, segunda resposta relativa ao artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE). Trata-se de uma afetação sob a forma de transmissão a título gratuito em conformidade com o artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA, como resulta do n.º 24 do referido acórdão. No n.º 22 do mesmo acórdão, o TJUE justificou a afetação indicando, nomeadamente, que pode igualmente existir uma afetação no caso de uma transmissão para fins da empresa.

33 No contexto das amostras na aceção do artigo 16.º, segundo período, da Diretiva IVA – e, provavelmente, tendo em conta o artigo 16.º, primeiro período, situações n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA –, o TJUE decidiu que o sujeito passivo que afeta um bem para seu uso privado ou do seu pessoal e o consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo devem ser tratados do mesmo modo e que a tributação da afetação visa afastar situações de consumo final não tributado (Acórdão do TJUE de 30 de setembro de 2010 – EMI Group – C-581/08, EU:C:2010:559, n.ºs 17 e seguintes, quanto ao artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE).

34 Por último, o TJUE negou a existência de uma afetação quando o sujeito passivo, no âmbito da sua atividade económica, efetua obras de alargamento de uma estrada municipal em benefício de um município quando essa estrada seja utilizada tanto por esse sujeito passivo como pelo público (Acórdão do TJUE de 16 de setembro de 2020 – Mitteldeutsche Hartstein-Industrie – C-528/19, EU:C:2020:712, terceira resposta relativa ao artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE). Com base nos seus Acórdãos Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) e EMI Group (EU:C:2010:559), o TJUE excluiu uma afetação do bem para fins estranhos aos da empresa (na aceção do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 4, da Diretiva IVA), uma vez que estas obras foram efetuadas atendendo aos fins do sujeito passivo, o que não exclui, todavia, uma afetação em função de outros critérios (n.º 64). Além disso, é certo que a utilização da estrada em causa

para a circulação pública não se opõe a uma afetação. No entanto, as obras de alargamento desta estrada foram efetuadas para responder aos fins do sujeito passivo para suportar o tráfego de veículos pesados (n.º 65). Não há um consumo final não tributado (n.º 66), sendo que o TJUE se refere a este respeito a «utilização final efetiva», da qual resulta uma utilização prioritária pelo sujeito passivo face a uma utilização «irrelevante» [«indiferente»] para a circulação pública (n.º 67 e n.º 37).

35 **c) Resposta possível à primeira questão prejudicial**

36 **aa) Afirmação da existência de uma afetação tendo em conta uma interpretação literal**

37 De acordo com a redação do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA, deve, no caso em apreço, ser afirmada a existência de uma transmissão a título gratuito. Com o calor, que a recorrente produziu no âmbito da sua empresa, esta afetou um bem, na aceção do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva IVA, da sua empresa. Uma vez que a recorrente beneficiava do direito à dedução do imposto pago a montante para a unidade, que produziu o calor, no que diz respeito às entregas tributáveis de eletricidade a título oneroso, a recorrente também produziu o calor com direito à dedução do imposto pago a montante.

38 Além disso, estão preenchidos os requisitos a aplicar à qualificação da afetação sob a forma de transmissão. Deve ser considerada uma transmissão a transferência do objeto da transmissão para outra pessoa nas condições que, de outra forma, conduziram a uma entrega (artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA). Tal é aplicável à colocação à disposição do calor para utilização pelo destinatário.

39 Esta transmissão foi igualmente gratuita, uma vez que a transferência do calor às empresas A e B ocorreu, contrariamente aos acordos contratuais, sem pagamento [omissis].

40 **bb) Relevância do consumo final**

41 Coloca-se a questão de saber se a afetação sob a forma de transmissão a título gratuito deve ser restringida, além da redação do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA, por uma condição adicional. Com efeito, tal afetação poderá igualmente visar afastar situações de consumo final não tributado (v., *supra*, II.2.b). A afetação sob a forma de transmissão a título gratuito pressuporá, então, um consumo final não tributado. Tal restrição poderá resultar do Acórdão *Mitteldeutsche HartsteinIndustrie* (EU:C:2020:712) do TJUE. A favor de uma tal restrição poderá, além disso, militar a igualdade de tratamento com o artigo 16.º, primeiro período, situações n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA.

42 No entanto, no caso de uma interpretação tão restritiva, dever-se-á igualmente responder à questão de saber se o consumo final não tributado deve, desde logo, ser excluído quando o destinatário da transmissão, que é um sujeito passivo, utiliza o objeto da transmissão para os fins da sua atividade económica, ou se é

igualmente relevante que este utilize o objeto da transmissão para os fins de uma atividade económica, que lhe confere o direito à dedução do imposto pago a montante ao abrigo do artigo 168.º ou do artigo 169.º da Diretiva IVA. Esta última hipótese poderá ser justificada pelo facto de, caso contrário, o objeto da transmissão, que conferiu ao transmissor (no presente caso: a recorrente) o direito de dedução do imposto pago a montante, poder ser utilizado pelo destinatário da transmissão (no presente caso: as empresas A e B) para fins que não conferem esse direito à dedução.

- 43 Ao apreciar a primeira questão prejudicial, esta Secção parte do princípio de que não é possível deduzir inequivocamente do Acórdão *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) do TJUE uma interpretação restritiva da redação (através da imposição de um requisito adicional). Com efeito, a exclusão do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA, resultante do referido acórdão, poderá basear-se igualmente no facto do alargamento da estrada municipal para acolher o tráfego de veículos pesados do sujeito passivo dever ser considerado uma transmissão do sujeito passivo a si próprio, pelo que não se verifica, desde logo, o critério da transmissão a outra pessoa.
- 44 Além disso, contra uma interpretação restritiva da redação poderá apontar o facto de o TJUE ter afirmado a existência, no seu Acórdão *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203), da transmissão a título gratuito, ainda que a transmissão se tenha destinado à atividade económica do transmissor (Acórdão do TJUE, *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, n.º 22). Tal poderá conduzir a uma apreciação equivalente no que se refere ao destinatário da transmissão, de tal modo que também se verifica uma transmissão a título gratuito quando este utiliza o objeto da transmissão para a sua atividade económica. Ademais, o TJUE decidiu que não é estabelecida «qualquer diferença em função do estatuto fiscal do destinatário de amostras» (Acórdão do TJUE, *EMI Group*, EU:C:2010:559, n.º 52).
- 45 Note-se, por fim, que, por vontade do legislador da União, a afetação sob a forma de transmissão a título gratuito, em conformidade com o artigo 16.º, primeiro período, da situação n.º 3, da Diretiva IVA, deve desempenhar uma função independente relativamente à afetação privada prevista ao abrigo do artigo 16.º, primeiro período, situações n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA. Tal suscita dúvidas quanto à questão de saber se a transmissão a título gratuito deve estar sujeita às mesmas restrições que a afetação privada, uma vez que, ao aplicar o critério de um consumo final não tributado, o artigo 16.º primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA poderá deixar de ter um âmbito de aplicação independente.
- 46 **cc) Tomada em consideração das consequências jurídicas**
- 47 As consequências jurídicas, resultantes da afirmação ou da exclusão de uma interpretação restritiva da redação, devem ser igualmente tidas em consideração.
- 48 **(1) Interpretação restritiva**

- 49 Se se excluir a transmissão a título gratuito na aceção do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA com base no critério do consumo final não tributado, o transmissor deve determinar se existe no caso do destinatário um tal consumo final. Deste modo, o transmissor suporta o risco de um erro de apreciação a este respeito. O caso em apreço constitui um exemplo disto. Assim, por um lado, a recorrente deveria ser remunerada pela colocação à disposição do calor, ao passo que o calor, por outro lado, deveria ser utilizado pelos destinatários A e B para os fins específicos da atividade económica exercidas por estas empresas. A primeira parte deste acordo não foi aplicada, dado que não se procedeu a nenhum pagamento pela transferência do calor em ambos os casos. Do mesmo modo, pelo menos em abstrato, existe a possibilidade de os destinatários (no caso em apreço: as empresas A e B) poderem utilizar a prestação gratuita (no caso em apreço: o calor) para fins diferentes da sua atividade económica, contrariamente aos acordos contratuais. Assim, a recorrente suporta o risco fundamental de que o empresário individual A e os sócios da empresa B utilizem o calor, contrariamente ao contrato, para, por exemplo, fins residenciais privados. Se a aplicação do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA depender de uma utilização por parte do destinatário (eventualmente com direito à dedução do imposto pago a montante), o transmissor terá de suportar o risco de erros de apreciação a este respeito.
- 50 Tal poderá justificar basear a transmissão a título gratuito, em conformidade com a redação do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA, apenas na transmissão e na sua remuneração, sem restringir este conceito através da exigência de um consumo final não tributado.
- 51 **(2) Aplicação literal**
- 52 As consequências jurídicas, resultantes de uma aplicação literal, devem ser igualmente tidas em consideração. Neste contexto, poderá ser considerado incorreto, à luz do princípio da neutralidade (v., por exemplo, Acórdão do TJUE de 13 de março de 2014 – Malburg – C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41), afirmar a existência de uma afetação sob a forma de transmissão a título gratuito, quando o sujeito passivo destinatário da transmissão utiliza o objeto da transmissão para os fins de uma atividade económica, que lhe confere o direito à dedução do imposto pago a montante. Todavia, a entrega de calor está sujeita ao imposto sobre o volume de negócios, não podendo o destinatário da prestação deduzir este imposto na qualidade de imposto pago a montante. Neste contexto, poderá existir uma violação do princípio da neutralidade, se a tributação da afetação no caso do transmissor não for compensada por qualquer direito à dedução do imposto pago a montante no que se refere ao destinatário da transmissão.
- 53 No entanto, tal exclusão da dedução do imposto pago a montante afigura-se duvidosa. Com efeito, o artigo 16.º, primeiro período, da Diretiva IVA equipara a afetação a uma entrega. Se o sujeito passivo destinatário da transmissão utilizar o bem que lhe foi entregue por meio de transmissão nos termos do artigo 16.º, primeiro período, situação n.º 3, da Diretiva IVA para os fins referidos no artigo

168.º ou no artigo 169.º da Diretiva IVA, os requisitos materiais para a dedução do imposto pago a montante estão preenchidos. No que diz respeito à exigência adicional de uma fatura conforme prevista no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, o transmissor poderá ser considerado como estando habilitado, nos termos do artigo 226.º da Diretiva IVA, a emitir uma fatura relativamente à afetação. Em especial, esta indicará como valor tributável [artigo 226.º, ponto 8), da Diretiva IVA] o valor da afetação, em conformidade com o artigo 74.º da Diretiva IVA, e o montante do imposto daí resultante [artigo 226.º, ponto 10), da Diretiva IVA]. As menções constantes das faturas não incluem um pedido de pagamento. Por conseguinte, no caso de uma afetação, a dedução do imposto pago a montante pode ser considerada uma transmissão a título gratuito, sem que para tal seja necessário um pagamento por parte do destinatário da transmissão ao transmissor. Com efeito, no caso da gratuitidade existente desde o início, não se verifica um «não pagamento [...] depois de efetuada a operação» previsto nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA. Pelo contrário, se o destinatário da transmissão pagar o montante de imposto devido pela afetação, tal não altera nada, uma vez que esse pagamento do imposto não deve ser considerado uma remuneração.

54 Por último, para afirmar a existência de uma dedução do imposto pago a montante, será necessário considerar o imposto devido pela afetação um imposto devido ou pago na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão do TJUE de 13 de janeiro de 2022 – Zipvit – C-156/20, EU:C:2022:2, n.º 37).

55 **d) Pertinência da primeira questão prejudicial para a resolução do litígio**

56 O § 3, n.º 1b, da UStG baseia-se no artigo 16.º da Diretiva IVA e é conforme a esta disposição (v. Acórdãos do BFH de 16 de outubro de 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, n.º 27; de 21 de maio de 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). De acordo com ambas as disposições, é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transmissão a título gratuito, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA (§ 3, n.º 1b, primeiro período, ponto 3 e segundo período, da UStG; artigo 16.º, primeiro período, da Diretiva IVA). No caso em apreço, as entregas de calor a A e B são transmissões a título gratuito neste sentido, uma vez que a exploração da central de cogeração através de uma unidade de produção de biogás confere à recorrente o direito à dedução total do imposto pago a montante.

57 O FG não se pronunciou sobre a questão de saber se efetivamente as empresas A e B têm direito à dedução total do imposto pago a montante. Não se pode excluir a possibilidade de A e B serem pequenas empresas ou de beneficiarem do regime forfetário para produtores agrícolas ou florestais.

58 **3. Quanto à segunda questão prejudicial**

59 a) Relevância dos elementos constitutivos do imposto para o valor tributável

60 O artigo 74.º da Diretiva IVA tem por objetivo concretizar a afetação referida no artigo 16.º, primeiro período, da Diretiva IVA, uma vez que o valor tributável desta afetação resulta do seu artigo 74.º. Do ponto de vista desta Secção, tal justifica tomar igualmente em consideração os objetivos prosseguidos pelo artigo 16.º da Diretiva IVA ao interpretar o artigo 74.º desta diretiva.

61 **b) Objetivos da tributação da afetação**

62 No que diz respeito à afetação, o TJUE já decidiu que «o sujeito passivo que afeta um bem da sua empresa ao seu uso privado e o consumidor normal que adquire um bem do mesmo tipo» devem ser tratados da mesma forma. «Para a realização deste objetivo, [o artigo 5.º, n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE] impede que um sujeito passivo que deduziu o IVA na aquisição de um bem afeto à sua empresa se subtraia ao pagamento do IVA quando afeta este bem ao seu uso privado, beneficiando assim de vantagens indevidas em relação ao consumidor normal que adquire o bem pagando o IVA» (Acórdão do TJUE de 17 de maio de 2001 – Fischer e Brandenstein – C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 56). Por conseguinte, seria contrário ao objetivo de igualdade de tratamento «interpretar [os elementos constitutivos da] afetação como implicando, em caso de afetação do bem às necessidades privadas do contribuinte, uma tributação global do bem e dos elementos que nele foram incorporados, quando o bem foi inicialmente adquirido sem possibilidade de dedução de IVA a montante e só os “elementos que o compõem” adquiridos *a posteriori* beneficiaram do direito à dedução de IVA a montante» (Acórdão do TJUE, Fischer e Brandenstein, EU:C:2001:280, n.º 75).

63 **c) Relevância dos elementos constitutivos do imposto para o valor tributável**

64 Devendo o objetivo prosseguido com a conceção dos elementos constitutivos da afetação, «de que o contribuinte não beneficia de nenhuma vantagem indevida em relação ao consumidor normal» (Acórdão do TJEU, Fischer e Brandenstein, EU:C:2001:280, n.º 76; v., também, Acórdão TJUE de 16 de junho de 2016 – Mateusiak – C-229/15, EU:C:2016:454, n.º 39), aplicar-se ao artigo 74.º da Diretiva IVA, daqui poderá resultar que, para efeitos da determinação do preço de custo, apenas se devem ter em conta os custos de aquisição que são tributáveis, uma vez que também os consumidores em geral, que produzem um bem, só estão sujeitos a IVA a este respeito. Tal interpretação significa que o sujeito passivo, que produz um bem, não obtém uma vantagem injustificada em relação ao consumidor em geral, que produz um bem, se as despesas não sujeitas ao imposto pago a montante (como, por exemplo, os custos de um crédito isento de imposto ao abrigo do artigo 135.º da Diretiva IVA) não forem incluídas na determinação do preço de custo.

65 Todavia, há igualmente que ter em conta o preço de compra a aplicar prioritariamente segundo o artigo 74.º da Diretiva IVA. Neste caso, poderá ser necessário rejeitar uma divisão deste preço numa componente do preço tributável e numa componente do preço sem carga fiscal. Além disso, esta Secção salienta que a administração fiscal parte do princípio de que os custos que não estão

sujeitos ao imposto pago a montante devem ser incluídos no cálculo do preço de custo [neste sentido, secção 10.6, n.º 1, quinto período, das Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Instruções de Aplicação do Imposto sobre o Volume de Negócios)]. Tal é criticado pela doutrina [omissis]. Até ao momento, o BFH deixou em aberto esta questão (v., por exemplo, Acórdãos do BFH, *in* BFHE 275, 392, n.ºs 34 e seguintes; de 15 de março de 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, n.º 26).

66 d) Pertinência da segunda questão prejudicial para a resolução do litígio

67 A segunda questão é igualmente pertinente para a resolução do litígio. É certo que só na falta de preço de compra dos bens ou de bens similares o valor tributável será constituído pelo «preço de custo», em conformidade com o artigo 74.º da Diretiva IVA (v. Acórdãos do TJUE de 23 de abril de 2015 – Property Development Company – C-16/14, EU:C:2015:265, n.º 37; de 28 de abril de 2016 – Het Oudeland Beheer – C-128/14, EU:C:2016:306, n.º 48). Segundo a jurisprudência do BFH, esta é a situação do presente caso, visto que A e B não estão ligados a uma rede de aquecimento que teria possibilitado a compra de calor a terceiros mediante pagamento (v., a este respeito, Acórdãos do BFH, *in* BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, n.º 39; *in* BFHE 276, 369, n.º 16). Consequentemente, o preço de custo referido no artigo 74.º da Diretiva IVA é determinante para a decisão do presente litígio. Se apenas foram incluídas no valor tributável as despesas sujeitas ao imposto pago a montante, tal reduzirá o valor tributável relativamente à afetação do calor e conduzirá, portanto, ao provimento parcial do recurso.

68 4. Quanto à terceira questão prejudicial

69 a) Objeto da terceira questão prejudicial

70 A terceira questão prejudicial visa esclarecer se o preço de custo compreende unicamente os custos diretos de fabrico ou de produção ou também os custos meramente indiretamente imputáveis (como, por exemplo, as despesas de financiamento).

71 As dúvidas existentes a este respeito decorrem das observações feitas pelo TJUE relativamente aos juros intercalares no Acórdão Property Development Company (EU:C:2015:265, n.º 40). Segundo o TJUE, é irrelevante saber se o preço de compra (que deve ser aplicado prioritariamente sobre o preço de custo) dos imóveis similares compreende ou não os juros intercalares que, se for caso disso, tenham sido pagos quando da construção destes imóveis. Com efeito, contrariamente ao critério do preço de custo, o critério do preço de compra de bens similares permite à autoridade tributária basear-se nos preços de mercado deste tipo de bens no momento da afetação do imóvel em causa, sem necessidade de examinar em pormenor que elementos de valor conduziram a esses preços.

72 Tal análise indica que, no caso de preço de custo, é necessário examinar os elementos de valor que conduziram a esse preço. Por conseguinte, ao contrário do

preço de compra, para determinar o preço de custo poderá ser relevante saber se existem, por exemplo, juros intercalares, que poderão, então, ter de ser contabilizados. Porém, tal é contrariado pelas dificuldades que surgem se o preço de custo compreender os custos imputáveis sim, mas só indiretamente (como, por exemplo, as despesas administrativas gerais). Por conseguinte, o objetivo que, segundo esta Secção, se pretende alcançar de simplificação do cálculo do valor das afetações opõe-se à inclusão de tais custos (como, por exemplo, as despesas de financiamento).

73 **b) Pertinência da terceira questão prejudicial para a resolução do litígio**

74 Tal como a segunda questão prejudicial, também a terceira questão prejudicial é pertinente para a resolução do litígio. Se as despesas de financiamento não fizerem parte do preço de custo, tal reduzirá o valor tributável da afetação do calor e conduzirá, portanto, a uma carga fiscal menor para a recorrente, bem como ao provimento parcial do recurso.

75 *[Omissis]* **[aspectos processuais]**

76 *[Omissis]*

DOCUMENTO DE TRABALHO