

**Processo C-235/21****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:**

12 de abril de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Supremo Tribunal, Eslovénia)

**Data da decisão de reenvio:**

17 de março de 2021

**Recorrente:**

RAIFFEISEN LEASING, trgovina em leasing d. o.

**Recorrida:**

Republika Slovenija

**Objeto do processo principal**

Recurso de cassação no âmbito de um processo de contencioso administrativo; imposto sobre valor acrescentado (IVA); Diretiva 2006/112/CE do Conselho; qualificação de um contrato de locação financeira imobiliária de fatura para efeitos da declaração e da dedução do IVA; menções essenciais que o contrato deve conter para poder ser considerado uma fatura;

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

Interpretação do direito da União; artigo 267.º TFUE

**Questões prejudiciais**

1. Pode um contrato escrito ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, unicamente se incluir todas as menções indicadas para uma fatura no capítulo 3 («Faturação») [do título XI] da Diretiva IVA?

Em caso de resposta negativa à questão anterior,

2. Quais são as menções ou circunstâncias com base nas quais, em qualquer caso, um contrato escrito pode ser considerado (também) uma fatura geradora da obrigação de pagamento do IVA, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA?

Mais concretamente,

3. Pode um contrato escrito, celebrado por dois sujeitos passivos de IVA e que tem por objeto uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, quando dele resulte uma vontade expressa e objetivamente determinável do vendedor ou do prestador de serviços, na qualidade de parte contratante, de emitir uma fatura relativa a uma operação específica que possa levar o adquirente a presumir razoavelmente que, com base na mesma, pode deduzir o IVA pago a montante?

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

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, em particular artigo 203.º, bem como artigos 63.º, 178.º, 218.º e 226.º a 230.º

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

Zakon o davku na dodano vrednost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «ZDDV-1»), artigos 67.º, 76.º e 82.º a 84.ºa.

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

1. A recorrente, a sociedade Raiffeisen leasing, d.o.o. (a seguir «Raiffeisen leasing»), celebrou com a sociedade RED, d.o.o. (a seguir «RED»), um contrato de locação financeira e um contrato de compra e venda imobiliária [operação de locação financeira restitutiva (sale-and-lease back)].
2. A RED era proprietária de um terreno no qual estava implantado um edifício antigo para uso habitacional em Rožna dolina, e pretendia construir aí um novo edifício. Para obter os recursos financeiros, as partes acordaram, no âmbito de um contrato de locação financeira imobiliária celebrado em 19 de novembro de 2007 (a seguir «contrato»), que a Raiffeisen leasing adquiriria o imóvel à RED, e esta posteriormente pagar-lhe-ia as prestações da locação financeira até ao reembolso equivalente ao valor dos terrenos existentes e dos edifícios construídos de novo (1 294 786,56 euros). Esse contrato mencionava também o valor do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), no montante de 110 056,86 euros.
3. A Raiffeisen leasing não emitiu em relação à contraparte RED qualquer fatura (específica) com base no contrato e não declarou nem entregou o IVA. Com

base nesse mesmo contrato, a RED exerceu o seu direito à dedução do IVA, como se o contrato representasse uma fatura, que incluiu na sua declaração de IVA.

4. Nesse contexto, conforme acordado, as duas sociedades celebraram três dias depois um contrato de compra e venda datado de 22 de novembro de 2007 (a seguir «contrato de compra e venda») que tinha por objeto o terreno e o edifício antigo. As duas sociedades acordaram um preço que incluía o IVA e a RED, além disso, emitiu à Raiffeisen leasing uma fatura que incluía o IVA.
5. Em novembro de 2007, a Raiffeisen leasing, recorrente, exerceu o seu direito à dedução do IVA com base no contrato de compra e venda.
6. Considerando que a RED não cumpriu as suas obrigações no prazo estabelecido, quase quatro anos depois, ou seja, em 21 de fevereiro de 2011, o contrato cessou por mútuo acordo. Posteriormente, a Raiffeisen leasing revendeu o imóvel a outro adquirente por um preço que incluía o IVA.
7. Em 25 de julho de 2014, a RED foi notificada de uma decisão definitiva pela qual lhe foi negado o direito à dedução do IVA com base no contrato.
8. No âmbito de um procedimento de inspeção tributária, apurou-se (nota de liquidação tributária de primeira e de segunda instância) que a Raiffeisen leasing (1) devia ter contabilizado o IVA com base no contrato e (2) não devia ter exercido o seu direito à dedução com base no contrato de compra e venda.
9. No que respeita ao ponto (1): a Finančna uprava Republike Slovenije (administração tributária da República da Eslovénia; a seguir «FURS») fundamentou a exigibilidade do IVA no artigo 76.º, n.º 1, ponto 9, da Zakon o davku na dodano vrednost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «ZDDV-1»), nos termos do qual «[o] IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura». No seu entendimento, o contrato, ao incluir a menção do valor conjuntamente com o IVA, tinha, em substância, o conteúdo de uma fatura, com base na qual a RED podia exercer o seu direito à dedução do IVA. Nesse momento, portanto, também surgiu a obrigação de pagamento do IVA.
10. Em seguida, a FURS proferiu uma decisão pela qual negou o direito à dedução do IVA à RED com base no contrato. Nessa data, a Raiffeisen leasing adquiriu, portanto, o direito à redução (retificação) da declaração do IVA, uma vez que com a referida decisão da FURS se eliminou o risco de perda de receitas fiscais. Todavia, entretanto (de 3 de janeiro de 2008 a 25 de julho de 2014), decorreu um período de tempo durante o qual a Raiffeisen estava obrigada, na opinião da FURS, a declarar o IVA, o que não fez. Em relação ao período indicado, a FURS calculou juros relativos a uma dívida fiscal no valor de 50 571,88 euros.
11. No que respeita ao ponto (2): segundo a FURS, a operação resultante do contrato de compra e venda está isenta de IVA nos termos da lei, uma vez que o

artigo 44.º, n.º 7, do ZDDV-1 dispõe que «a entrega de edifícios ou de partes de edifícios, bem como dos terrenos em que estes se localizam, está isenta de IVA, salvo se a entrega não ocorrer antes de os edifícios ou as partes de edifícios serem ocupados ou utilizados pela primeira vez, ou ocorrer antes do termo de um período de dois anos a contar da data da primeira utilização ou da primeira ocupação». As partes contratantes não apresentaram à autoridade tributária a declaração fiscal que permite optar por sujeitar uma operação a IVA ao abrigo do artigo 45.º da ZDDV-1. Consequentemente, não era possível exercer um direito a dedução, apesar de ter sido emitida uma fatura que (indevidamente) incluía o IVA. A FURS procedeu, assim, a uma liquidação adicional do IVA no valor de 44 200,00 euros, acrescido dos juros no valor de 11 841,97 euros. A este respeito, segundo a FURS, é irrelevante o facto de, posteriormente (depois da resolução do contrato), o imóvel ter sido vendido a um outro adquirente com uma transação sujeita a IVA. A operação resultante do contrato de compra e venda estava isenta de IVA e os acontecimentos posteriores são irrelevantes a esse respeito.

12. No âmbito de um procedimento administrativo, o Ministério das Finanças indeferiu a reclamação da recorrente por falta de fundamento e confirmou a decisão da FURS enquanto autoridade decisora em primeira instância.
13. A Raiffeisen leasing interpôs um recurso ao qual foi negado provimento pelo Upravno sodišče (Tribunal Administrativo, Eslovénia), por motivos substancialmente idênticos aos expostos na decisão da FURS e do Ministério das Finanças, enquanto autoridade decisora em segunda instância.
14. A Raiffeisen leasing apresentou então um pedido de autorização para interpor recurso de cassação da sentença do Upravno sodišče (Tribunal Administrativo), que foi parcialmente deferido pelo Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia), que admitiu o recurso por Despacho de 20 de maio de 2020, nomeadamente para responder, *inter alia*, a uma questão jurídica relevante: «Quando é que um negócio bilateral (contrato) pode ser considerado uma fatura na aceção do [ZDDV-1] e da diretiva [IVA]». Com essa base, a referida sociedade interpôs um recurso de cassação sobre o qual o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) é agora chamado a pronunciar-se.

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

15. A recorrida, considerando que o contrato em causa constituía também uma fatura com menção do IVA, entendeu que a recorrente estava obrigada ao pagamento respetivo, na aceção do artigo 76.º, n.º 1, ponto 9, do ZDDV-1, o que aquela não fez no curso do exercício fiscal pertinente.
16. A esse respeito, é importante salientar que a recorrente não considerou o contrato em causa como uma fatura na aceção do ZDDV-1 e da Diretiva IVA e que, pelo contrário, por seu turno, a outra parte contratante, a [sociedade] RED, utilizou ou, mais precisamente, tentou utilizar o contrato como fatura para proceder à dedução do IVA.

17. A tese da recorrida foi julgada substancialmente correta também pelo Upravno sodišče (Tribunal Administrativo) na sentença impugnada. Em sede de recurso, a recorrente contesta igualmente, aduzindo argumentos nesse sentido, a qualificação do referido contrato de fatura, qualificação da qual decorre a sua obrigação de pagamento do IVA por força da disposição legislativa anteriormente referida. Refutou que fosse possível considerar o contrato celebrado como uma fatura, afirmando que o próprio contrato não apresentava todos os elementos essenciais de uma fatura (não mencionando nem a taxa do IVA, nem a data em que ocorreu a entrega dos bens) e que, conseqüentemente, não estavam preenchidos os requisitos formais que permitiriam à contraparte contratual, a RED, exercer o direito relativo ao IVA a montante, pelo que não havia um risco de perda de receitas fiscais. Segundo a recorrente, com o contrato obrigou-se apenas a entregar à contraparte o bem imóvel de que ainda não dispunha no momento da celebração do contrato (e que aliás apenas adquiriu três dias depois), pelo que o contrato, enquanto tal, não deu origem à entrega de um bem imóvel. Do exposto resulta que não era intenção da recorrente que o contrato funcionasse como fatura, uma vez que, caso tivesse pretendido emitir uma fatura, tê-lo-ia feito com todos os elementos fixados pelo ZDDV-1. Contesta, portanto, a tese da recorrida e do Upravno sodišče (Tribunal Administrativo) segundo a qual o contrato pode ser considerado uma fatura pelo facto de mencionar o objeto da entrega, o valor tributável e o montante. Segundo a recorrente, essa tese é arbitrária, na medida em que pode levar a que se considere como fatura (enquanto fundamento de uma obrigação relativa ao IVA) qualquer oferta (contrato) em que figurem apenas aqueles elementos.

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

18. No processo em causa, está pendente um litígio apenas no que respeita à parte da obrigação de pagamento do IVA com base numa fatura emitida representada por um contrato escrito celebrado entre a recorrente, a Raiffeisen leasing, e a sua contraparte contratual, a RED, em 19 de novembro de 2007, no qual também foi mencionado o montante do IVA (no valor de 110 056,86 euros). Coloca-se a questão da interpretação do surgimento da obrigação de pagamento do IVA, que se baseia no facto de o sujeito que emitiu a fatura nela ter mencionado o IVA, como previsto no artigo 203.º da Diretiva IVA e no artigo 76.º, n.º 1, ponto 9, do ZDDV-1, que o transpôs para a ordem jurídica da República da Eslovénia em termos idênticos. Assim, a interpretação correta da disposição do ZDDV-1 depende inteiramente da correta interpretação daquela disposição da diretiva em causa.
19. A referida obrigação consagrada no artigo 203.º da Diretiva do IVA é, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça»), independente da existência efetiva de uma operação tributável, desde que uma qualquer incorreção não seja regularizada nas condições previstas na diretiva referida (v., por exemplo, Acórdão de 31 de janeiro de 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). A finalidade dessa disposição, no âmbito da



garantia da eficácia e da neutralidade do sistema do IVA, é evitar que se verifique um risco de perda de receitas fiscais nos casos em que o destinatário de uma fatura que menciona indevidamente o IVA, ainda a possa utilizar para exercer o seu direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, n.º 29).

20. Para efeitos do surgimento da referida obrigação de pagamento do IVA, é, portanto, necessário partir da constatação de que foi emitida uma fatura no sentido fixado pela Diretiva IVA e pelo ZDDV-1. Nos casos em que esta última não tenha sido emitida, a obrigação de pagamento do IVA não pode, logicamente, surgir. A esse respeito, é relevante o disposto no artigo 218.º da Diretiva IVA, que prevê que, para efeitos da mesma diretiva, os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no presente capítulo (capítulo 3, «Faturação») [do título XI]. A referida disposição da Diretiva IVA foi transposta pelo artigo 81.º, n.º 8, do ZDDV-1.
21. A esse respeito, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) interroga-se todavia sobre a questão de saber se um documento que não inclui todas as menções obrigatórias que uma fatura deve apresentar na aceção dos artigos 226.º a 230.º da Diretiva IVA (artigos 82.º a 84.º do ZDDV-1) pode determinar o surgimento da obrigação de pagamento do IVA para o sujeito que emitiu o referido documento, ou quais são as menções idóneas, em cada caso, para fundamentar a existência de uma fatura e a obrigação de pagamento do IVA, na aceção do artigo 203.º da própria diretiva.
22. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça resulta que a Diretiva IVA admite que a obrigação na aceção do artigo 203.º surge também nos casos em que a fatura não contém todas as menções exigidas pela mesma diretiva nos artigos 226.º e seguintes. Segundo a jurisprudência até agora desenvolvida, é admissível que surja uma obrigação de pagamento do IVA por força da emissão de uma fatura que indique o IVA mesmo que esta não contenha alguma das informações fixadas pela Diretiva IVA, como por exemplo, quando não indica o lugar da prestação de serviços que dá origem a uma fatura, por não ser pertinente no que se refere à constituição da dívida fiscal em causa (Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de junho de 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, n.ºs 26 e segs.). Essa interpretação é corroborada também pela jurisprudência existente noutros Estados-Membros da União Europeia [v., por exemplo, Acórdão do Bundesfinanzhof (Tribunal Administrativo Federal) de 17 de fevereiro de 2011, V R 39/09].
23. Decorre igualmente da interpretação literal do artigo 203.º da Diretiva IVA que o surgimento da obrigação referida está subordinado à existência de uma fatura em que seja mencionado o IVA, sem que essa disposição da Diretiva IVA se refira expressamente ao cumprimento de todos os requisitos formais da fatura, como previsto para o exercício do direito à dedução em caso de entrega de bens ou de prestação de serviços por parte de outro sujeito passivo na aceção do

artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA. Também se chega a esse resultado recorrendo a uma interpretação teleológica, uma vez que o surgimento da obrigação (apenas) com base na emissão de uma fatura que mencione o IVA, como dispõe o artigo 203.º da Diretiva IVA, visa prevenir o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar da utilização desse documento como fundamento do exercício do direito à dedução por parte de um outro sujeito passivo. Seria contrário à finalidade da referida disposição permitir ao emitente dessa fatura furtar-se à obrigação em causa omitindo simplesmente na mesma a referência a um dos elementos fixados. Com efeito, o perigo de perda de receitas fiscais já decorre do facto de o documento conter os elementos essenciais de uma fatura para efeitos de IVA, criando assim a possibilidade aparente, para o beneficiário, de deduzir o IVA mencionado a montante com base nesse documento [v. expressamente, o Bundesfinanzhof (Tribunal Administrativo Federal) no Acórdão de 17 de fevereiro de 2011, V R 39/09, n.º 24].

24. Para que surja a obrigação do pagamento do IVA com base no facto de um determinado sujeito ter emitido uma fatura, não parece pois necessário que a fatura seja expressamente identificada como tal e que contenha todas as menções fixadas pela Diretiva IVA (por exemplo, pelo artigo 226.º da Diretiva IVA).
25. É, assim, correta a interpretação segundo a qual, para que surja a obrigação a que se refere o artigo 203.º da Diretiva IVA, é suficiente que do documento resulte a vontade expressa e objetivamente determinável do emitente de emitir uma fatura relativa a uma operação específica, que possa levar o seu destinatário a presumir razoavelmente que, com base na mesma, pode deduzir o IVA pago a montante. Os elementos que normalmente o permitem são a menção do emitente e do destinatário da fatura, a descrição da operação e o valor da entrega de bens ou da prestação de serviços de onde resulta o montante do IVA devido pelo destinatário [v. também, nesse sentido, Acórdão do Bundesfinanzhof (Tribunal Administrativo Federal) de 19 de novembro de 2014, V R 29/14]. Ao que foi referido podem também acrescentar-se outros elementos e circunstâncias que devem ser apurados casuisticamente. Em particular, no âmbito dessa avaliação, podem ser considerados outros documentos a que o documento (fatura) em questão faça referência ou que estejam disponíveis com referência ao mesmo [v. também, nesse sentido, a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Administrativo Federal) por exemplo, o Acórdão de 26 de junho de 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, n.º 28].
26. Todavia, a interpretação exposta anteriormente requer, no caso em apreço, m esclarecimento adicional sobre a questão de saber se, e em que condições, um contrato escrito celebrado entre duas partes, que tem por objeto uma operação tributável para efeitos de IVA (por exemplo, uma entrega de bens ou uma prestação de serviços), pode ser considerado uma fatura na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA.
27. A esse respeito, é necessário partir do pressuposto de que o contrato, enquanto negócio jurídico de carácter obrigatório, pode diferir de uma fatura na

medida em que pode representar apenas a base jurídica da operação sujeita a IVA e de que, por força deste último, o vendedor ou o prestador de serviços é obrigado, por força da Diretiva IVA (ou do ZDDV-1), a emitir uma fatura no momento em que se verifica o facto gerador do imposto (v., por exemplo, artigo 63.º da Diretiva IVA). Do mesmo modo, os elementos essenciais que permitem qualificar o documento de fatura podem coincidir com os elementos essenciais que devem estar presentes no contrato de entrega de bens ou de prestação de serviços (*essentialia negotii*). O simples facto de o contrato mencionar as partes contratantes, de estar definido o objeto do contrato bem como o valor contratual da entrega de bens e da prestação de serviços, com a menção do montante do IVA, não pode, portanto, implicar em si mesmo que esse contrato constitui sempre uma fatura na aceção da Diretiva IVA ou do ZDDV-1. A menção ao montante do IVA no próprio contrato é de facto relevante precisamente para garantir a transparência da relação contratual bem como o montante da contrapartida devida, uma vez que, na falta de especificação da obrigação de pagamento do IVA em relação a um determinado montante, deve considerar-se, de acordo com a jurisprudência dos órgãos jurisdicionais da República da Eslovénia, que o imposto já está incluído no montante contratual indicado.

28. À luz das considerações precedentes, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) questiona se um contrato pode corresponder a uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, unicamente se dele resultar uma vontade expressa e objetivamente determinável do vendedor ou do prestador de serviços, na qualidade de parte contratante, de emitir uma fatura relativa a uma operação específica, que possa levar o adquirente a presumir razoavelmente que, com base na mesma, pode deduzir o IVA pago a montante. Essa conclusão pode ser alcançada com base numa cláusula contratual expressa que claramente o indique (por exemplo, que o contrato vale como fatura) ou talvez também no caso de as circunstâncias do negócio jurídico e as características do próprio contrato mostrarem elementos claramente identificáveis dos quais resulte que, com base nesse contrato, não estava prevista a emissão de uma fatura enquanto documento específico. Por conseguinte, tendo em conta o que precede, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) questiona se é correto interpretar o artigo 203.º da diretiva no sentido de que apenas nos casos indicados o contrato celebrado pode ser considerado (também) uma fatura que inclui a menção do IVA, da qual surge a obrigação do pagamento do IVA por força do artigo 203.º da Diretiva IVA (artigo 76.º, n.º 1, ponto 9, do ZDDV-1).
29. Uma vez que a resposta à questão de saber se esse contrato pode ser considerado uma fatura depende da interpretação correta do artigo 203.º da Diretiva IVA, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal), na qualidade de órgão jurisdicional de última instância da República da Eslovénia, é obrigado a submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma questão prejudicial relativa à interpretação da diretiva referida.