

Processo C-341/22**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:**

25 de maio de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália)

Data da decisão de reenvio:

19 de maio de 2022

Recorrente:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Recorrida:

Agenzia delle Entrate

Objeto do processo principal

Impugnação de uma nota de liquidação através da qual a Agenzia delle Entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália) qualificou a recorrente de sociedade veículo em relação ao período de tributação relativo a 2008 e procedeu à cobrança da maior parte dos impostos diretos não pagos. Além disso, através da nota de liquidação impugnada, foi negada à recorrente a possibilidade de utilizar o seu crédito de IVA, que ascendia a 42 108 euros, no exercício seguinte, dado que esta última não efetuou, durante três períodos de tributação sucessivos, operações relevantes para efeitos de IVA num montante mínimo que lhe permitisse superar o denominado teste de operacionalidade previsto pela legislação italiana em matéria de sociedades veículo.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Tendo em conta o artigo 267.º TFUE, o órgão jurisdicional de reenvio pede esclarecimentos sobre a compatibilidade com o direito da União das normas nacionais relativas ao teste de operacionalidade, em particular quanto às

consequências relacionadas com a não superação deste último em relação à qualificação como sujeito passivo e ao direito à dedução do IVA, eventualmente também do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

Questões prejudiciais

«1) Pode o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que nega a qualidade de sujeito passivo e, conseqüentemente, o direito à dedução ou ao reembolso do IVA objeto de repercussão pago ao sujeito que efetua operações ativas relevantes para efeitos de IVA numa medida considerada não coerente, por ser excessivamente reduzida, relativamente ao que se pode razoavelmente esperar dos ativos patrimoniais de que dispõe, durante três anos consecutivos, de acordo com critérios predeterminados pela lei, e não consegue demonstrar, como justificação desta circunstância, a existência de situações impeditivas objetivas?

«2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o artigo 167.º da Diretiva 2006/112 e os princípios gerais da neutralidade do IVA e da proporcionalidade da limitação do direito à dedução do IVA opõem-se a uma legislação nacional que, através do artigo 30.º, n.º 4, da Legge n.º 724 del 1994 (Lei n.º 724 de 1994, Itália), nega o direito à dedução do IVA objeto de repercussão pago sobre as aquisições, de reembolso ou de utilização do mesmo num período de tributação posterior, ao sujeito passivo do imposto que, durante três períodos de tributação consecutivos, efetua operações ativas relevantes para efeitos de IVA numa medida considerada não coerente, por ser excessivamente reduzida, relativamente ao que se pode razoavelmente esperar dos ativos patrimoniais de que dispõe, durante três anos consecutivos, de acordo com critérios predeterminados pela lei, e não consegue demonstrar, como justificação desta circunstância, a existência de situações impeditivas objetivas?

«3) Em caso de resposta negativa à segunda questão, os princípios da União Europeia da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima opõem-se a uma legislação nacional que, através do artigo 30.º, n.º 4, da Legge n.º 724 del 1994 (Lei n.º 724 de 1994, Itália), nega o direito de dedução do IVA objeto de repercussão pago sobre as aquisições, de reembolso do mesmo ou de utilização do mesmo num período de tributação posterior, ao sujeito passivo do imposto que, durante três períodos de tributação consecutivos, efetua operações ativas relevantes para efeitos de IVA numa medida considerada não coerente, por ser excessivamente reduzida, relativamente ao que se pode razoavelmente esperar dos ativos patrimoniais de que dispõe, durante três anos consecutivos, de acordo com critérios predeterminados pela lei, e não consegue demonstrar, como justificação desta circunstância, a existência de situações impeditivas objetivas?»

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, artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 9.º, n.º 1, 167.º, 168.º e 178.º

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, em particular, artigos 18.º, n.º 4, e 27.º, n.ºs 1 a 4

Jurisprudência do Tribunal de Justiça invocada

Acórdãos de 20 de janeiro de 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu e Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, n.ºs 25, 26, 27, 28, 29 e 30; de 6 de outubro de 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, n.º 20; de 2 de junho de 2016, Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392; de 15 de setembro de 2011, Słaby e o., C- 180/10 e C- 181/10, EU:C:2011:589, n.ºs 36, 37 e 45; de 20 de junho de 1991, Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, n.º 13; de 9 de julho de 2015, Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, n.º 23; de 13 de junho de 2019, IO (IVA – Atividade de membro do Conselho Fiscal), C- 420/18, EU:C:2019:490, n.º 29; de 17 de outubro de 2019, Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:944, n.º 25; de 18 de março de 2021, A. (Exercício do direito à dedução), C-895/19, EU:C:2021:216, n.ºs 32 e 33; de 18 de outubro de 2021, Finanzamt N (Comunicação da decisão de afetação), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, n.ºs 31, 32 e 34; de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 39; de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 40; de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, n.º 34; de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29; de 16 de setembro de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, n.º 27; de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 62; de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, n.ºs 38 e 40; de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834; de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.ºs 37, 38 e 39; de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.ºs 39 e 40; de 9 de setembro de 2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723; de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 50; de 21 de outubro de 2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, n.º 80, de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 48; de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA – Faturas), C-371/19, EU:C:2020:936,

n.º 83; de 10 de julho de 2019, Kursu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, n.º 35; de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 28 e jurisprudência referida, e n.º 29

Disposições de direito nacional invocadas

Legge 23 dicembre 1994, n.º 724, “Misure di razionalizzazione della finanza pubblica” (Lei n.º 724, de 23 de dezembro de 1994, «Medidas de racionalização das finanças públicas», Itália), em particular, artigo 30.º, com a epígrafe «Societades veículo. Avaliação das participações sociais»:

«4. Relativamente às sociedades e entidades não operacionais, o excedente de crédito resultante da declaração apresentada para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado não é elegível para reembolso nem pode ser objeto de compensação [...] ou de cessão [...]. Quando, durante três períodos de tributação consecutivos, a sociedade ou entidade não operacional não efetue operações relevantes para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado que não sejam inferiores ao montante resultante da aplicação das percentagens referidas no n.º 1, o excedente de crédito não pode ser reportado posteriormente ao IVA dedutível devido por períodos de tributação posteriores.

4-bis. Quando situações objetivas tenham impedido a obtenção das receitas, dos aumentos de existências e de lucro, bem como do rendimento determinados na aceção do presente artigo, ou não tenham permitido efetuar as operações relevantes para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 4, a sociedade em causa pode requerer a não aplicação das disposições antievasão correspondentes [...]»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A Agenzia delle entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália) notificou a sociedade Vigna Ottieri s.r.l., posteriormente incorporada na Feudi di San Gregorio Aziende Agricole S.p.A., de uma nota de liquidação com a qual, relativamente ao exercício de tributação de 2008, a qualificou de sociedade veículo, na medida em que a referida sociedade tinha registado na sua contabilidade operações ativas num montante total inferior ao limite das receitas abaixo do qual a legislação nacional presume que se trata de uma sociedade não operacional.
- 2 Com a mesma nota [de liquidação], a Agenzia delle entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália) recuperou impostos que não tinham sido pagos e recusou o crédito de IVA de 42 108 euros que a sociedade tinha invocado para o exercício seguinte. Como fundamento dessa recusa, a Agenzia delle entrate alegou que a sociedade não efetuou, durante três períodos de tributação sucessivos, operações relevantes para efeitos de IVA num montante igual ou superior ao resultante da aplicação dos critérios previstos para o teste de operacionalidade.

- 3 Além disso, a Agenzia delle entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália) indicou que, para efeitos do teste em causa, as cessões dos ativos físicos e do direito de utilização da marca efetuadas pela sociedade não eram relevantes, uma vez que constituíam uma cessão de estabelecimento comercial e, enquanto tais, não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.
- 4 A sociedade impugnou a referida nota de liquidação e negou, em particular, que tivesse existido uma cessão de estabelecimento comercial, alegando que faltava a prova da prossecução pelo cessionário de uma atividade exercida anteriormente pelo cedente.
- 5 Por Sentença de 18 de abril de 2012, a Commissione tributaria provinciale di Avellino (Comissão Tributária Provincial de Avellino, Itália) negou provimento à impugnação.
- 6 A sociedade interpôs recurso perante a Commissione tributaria regionale della Campania (Comissão Tributária Regional da Campânia, Itália), que o indeferiu por Acórdão de 15 de setembro de 2013. Com efeito, este órgão jurisdicional considerou que, como afirmou a Agenzia delle entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália), através da cessão dos ativos físicos e do direito de utilização da marca, a sociedade tinha realizado uma cessão de estabelecimento comercial, pelo que se deve considerar que as operações em causa são alheias ao âmbito de aplicação do IVA.
- 7 A sociedade interpôs recurso de cassação desse acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 8 A recorrente alega a violação da Diretiva 77/388/CEE (em particular, artigo 18.º, n.º 4, e artigo 27.º, n.ºs 1 a 4), uma vez que o acórdão recorrido a impediu de utilizar, no exercício seguinte, o excedente do crédito de IVA declarado e, desse modo, ocorreu uma limitação indevida do direito à dedução do IVA e foi violado o princípio da neutralidade do imposto.
- 9 Segundo a recorrente, uma disposição nacional (como a aplicada no caso em apreço e destinada a prevenir fraudes e abusos no que respeita às sociedades veículo) que conduz a tal limitação não prevista pela Diretiva IVA deve ser previamente autorizada pelo Conselho da UE, sem o que é contrária à referida diretiva e não deve ser aplicada.
- 10 A recorrente alega assim a obrigação do órgão jurisdicional nacional de não aplicar a legislação interna por ser contrária à Diretiva IVA e acrescenta que a negação do direito à dedução do imposto só é permitida se a Administração Fiscal demonstrar que os requisitos substanciais não estão preenchidos ou que tal direito é invocado de maneira fraudulenta ou abusiva.

- 11 A Agenzia delle entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália) alega que o órgão jurisdicional do recurso fez uma aplicação correta da legislação nacional sobre as sociedades veículo, uma vez que estavam preenchidas as condições para excluir que a sociedade se encontrava num período atípico de exercício da atividade. Com efeito, em seu entender, a sociedade produziu bens e serviços que, embora sendo instrumentais para uma atividade posterior, tinham em si mesmos um valor intrínseco e autónomo que permitia a realização de receitas.
- 12 Além disso, alega que a finalidade da lei nacional sobre as sociedades veículo consiste em evitar o abuso do instrumento societário e a obtenção de vantagens fiscais por pessoas que apenas formalmente parecem exercer atividades empresariais, mas que, na realidade, não são operacionais. Por conseguinte, a exclusão do direito à dedução do IVA baseia-se na circunstância de, no caso em apreço, não existir uma pessoa que possa ser qualificada de sujeito passivo nos termos do artigo 9.º da Diretiva 112/2006.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 13 O órgão jurisdicional de reenvio observa que o regime previsto no artigo 30.º da Lei n.º 724 de 1994, Itália, visa desencorajar a constituição de sociedades «veículo», ou seja, a utilização da estrutura societária para alcançar fins diferentes dos permitidos pela lei, e invoca, a este respeito, o instrumento representado pela presunção legal de não operacionalidade. De facto, por norma, não existe uma efetividade empresarial sem uma continuidade mínima das receitas.
- 14 Por conseguinte, o legislador fixou um nível mínimo de receitas e de rendimentos relacionados com o valor de certos ativos e o facto de não atingir esse nível mínimo constitui um elemento suscetível de levar a considerar que a sociedade não é operacional: existe, portanto, uma presunção de rendimento mínimo, estabelecido com base em coeficientes médios de rentabilidade dos ativos orçamentais supramencionados. Esta presunção pode, todavia, ser ilidida através da demonstração, pelo contribuinte, de situações objetivas que tenham impossibilitado a obtenção de um determinado volume mínimo de receitas.
- 15 Do ponto de vista do IVA, da presunção de não operacionalidade decorre, por força do referido n.º 4 do artigo 30.º, da Lei n.º 724 de 1994, Itália, que o sujeito passivo fica privado do direito de pedir o reembolso do excedente de crédito resultante da declaração ou de utilizar esse excedente sob a forma de compensação ou de cessão a terceiros, pelo que apenas lhe assiste o direito de reportar a dedução do IVA a pagar para períodos de tributação posteriores.
- 16 Todavia, com base nesta mesma disposição, o direito de reportar esse excedente de dedução do IVA a pagar para períodos de tributação posteriores também é negado quando, durante três períodos de tributação consecutivos, a sociedade não operacional não efetue operações relevantes para efeitos de IVA em medida não inferior ao montante que resulta da aplicação das percentagens previstas para o teste de operacionalidade.

- 17 Neste último caso, o sujeito passivo fica definitivamente privado do direito de deduzir o IVA objeto de repercussão pago sobre as aquisições efetuadas: segundo a Agenzia delle entrate (Serviço de Receitas da Administração Fiscal, Itália), a recorrente encontra-se efetivamente na situação descrita e não pode, portanto, reportar o excedente de IVA acumulado relativo ao ano de 2008 para o período de tributação seguinte.
- 18 Assim sendo, o órgão jurisdicional de reenvio identifica três aspetos possíveis de incompatibilidade da legislação nacional com a Diretiva 2006/112 e a jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 19 Um primeiro aspeto diz respeito ao conceito de «sujeito passivo», definido no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, e refere-se à possibilidade de interpretar esta disposição no sentido de que permite negar a qualidade de sujeito passivo e, por conseguinte, o direito à dedução do IVA objeto de repercussão pago quando uma sociedade não supera o teste de operacionalidade previsto pela legislação nacional e também não está em condições de demonstrar, para justificar essa circunstância, a existência de situações objetivas que a impediram.
- 20 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que uma tal interpretação da disposição da diretiva determina, no sistema fiscal italiano, que uma entidade que não supere o teste de operacionalidade durante três anos consecutivos seja qualificada de sujeito que não exerce uma atividade económica para efeitos de IVA — e, portanto, não seja considerada sujeito passivo do imposto — apesar de permanecer sujeita, de acordo com as regras gerais, à tributação sobre os rendimentos de acordo com o regime próprio das entidades comerciais, com base na sua qualificação jurídica formal.
- 21 Num caso como o em análise, tendo em conta a não superação do teste de operacionalidade, a qualidade de sujeito passivo é, portanto, negada com base no (pretensão) não exercício de uma atividade económica e, portanto, em função de um dado quantitativo, representado por um volume não adequado de operações tributáveis relativamente aos ativos de que o sujeito dispõe.
- 22 Tal não parece compatível com os princípios da jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de «sujeito passivo», conceito que importa individualizar em relação ao de «atividade económica». O órgão jurisdicional de reenvio recorda, em particular, que, para determinar se uma atividade constitui uma atividade económica, o número e a dimensão das vendas não podem constituir um critério de distinção entre as atividades de um investidor que atua a título particular, que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2006/112, e as de um investidor cujas operações constituem uma atividade económica.
- 23 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a qualidade de sujeito passivo pode ser negada pela Administração Fiscal quando esta demonstre que a declaração de intenção de iniciar a atividade económica prevista não foi efetuada

de boa-fé pelo interessado, que simulou querer desenvolver uma atividade económica concreta, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património bens que podem ser objeto de dedução.

- 24 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio refere que a não superação do teste de operacionalidade só assume relevância enquanto fundamento da presunção legal do não preenchimento da condição do exercício de uma atividade económica, mas não equivale à prova da falta de qualidade de sujeito passivo. Com efeito, o contribuinte pode demonstrar a existência de situações objetivas, alheias à sua vontade, que não lhe permitiram realizar operações tributáveis com um volume de negócios coerente com os ativos de que dispõe.
- 25 Um segundo aspeto de possível incompatibilidade diz respeito ao artigo 167.º da Diretiva 2006/112 e aos princípios gerais da neutralidade do IVA e da proporcionalidade da limitação do direito à dedução do IVA.
- 26 Quanto ao direito dos sujeitos passivos de deduzirem ao IVA de que são devedores o IVA devido ou pago a montante pelos bens adquiridos e pelos serviços que lhes foram prestados, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser sujeito a limitações. O princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do IVA pago a montante seja reconhecida se se verificarem alguns requisitos substanciais (que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção da Diretiva 2006/112, que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo) e a Administração Fiscal nacional não pode impor condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito.
- 27 Além disso, se se fizesse depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, surgiriam, no que respeita ao tratamento fiscal de atividades de investimento imobiliário idênticas, desigualdades injustificadas entre empresas com o mesmo perfil e que exercem a mesma atividade.
- 28 À luz do que foi dito, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se a proibição, imposta pela legislação nacional, de dedução do IVA objeto de repercussão pago sobre as aquisições, de reembolso ou de utilização do mesmo num período de tributação posterior, ao sujeito passivo do imposto quando, durante três períodos de tributação consecutivos, não supere o teste de operacionalidade (conforme previsto no artigo 30.º, n.º 4, da Lei n.º 724 de 1994, Itália), é compatível com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112 e com os princípios gerais da neutralidade do IVA e da proporcionalidade da limitação à dedução do IVA.

- 29 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela diretiva IVA, pelo que os particulares não se podem prevalecer fraudulentamente ou abusivamente das normas do direito da União, e que, por conseguinte, as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais devem recusar o direito a dedução se for provado, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente.
- 30 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto ao facto de o risco de abuso do instrumento societário, relativamente ao qual o legislador nacional introduziu a disposição em causa, e a necessidade daí decorrente de evitar que uma sociedade possa indevidamente beneficiar de vantagens de natureza fiscal relacionadas com a forma societária adotada, poderem justificar essa disposição nacional, tendo em conta a violação do direito à dedução do IVA.
- 31 O terceiro aspeto de possível incompatibilidade diz respeito à coerência com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima da legislação nacional prevista no referido artigo 30.º, n.º 4, da Lei n.º 724 de 1994, Itália): o órgão jurisdicional de reenvio recorda que os referidos princípios se impõem com especial rigor quando se trata de uma regulamentação suscetível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados conhecer com exatidão as obrigações que esta lhes impõe; consequentemente, é necessário que os sujeitos passivos tenham conhecimento das suas obrigações fiscais antes de concluírem uma transação.
- 32 Também neste sentido, o órgão jurisdicional de reenvio exprime perplexidade em relação à compatibilidade da norma nacional com o direito da União Europeia: com efeito, o sujeito passivo encontra-se numa situação de incerteza no momento em que efetua uma operação tributável no que respeita à idoneidade da mesma para determinar o direito à dedução ou ao reembolso do IVA, uma vez que esse direito é condicionado pela realização de níveis de receitas predeterminados, a calcular num período de três anos.