

Processo C-234/24**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:**

27 de março de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

27 de março de 2024

Recorrente em cassação:

Brose Prievidza spol.

Recorrido em cassação:

Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (Diretor da Direção «Recursos e Práticas em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» de Sófia, Bulgária)

Objeto do processo principal

O recurso de cassação tem por objeto o Acórdão do Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia, a seguir «ASSG») n.º 4639 de 11 de julho de 2023 no processo administrativo n.º 10613/2022, que negou provimento ao recurso interposto pela sociedade Brose Prievidza contra o Despacho de compensação e reembolso n.º P-22221 122043497-004-001 de 15 de julho de 2022 (a seguir «Despacho»), confirmado pela Decisão n.º 1568 de 3 de outubro de 2022 do Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia (Diretor da Direção «Recursos e Práticas em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» da cidade de Sófia, a seguir «diretor») da Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Administração Central da Agência das Receitas Públicas, Bulgária). Através do Despacho foi recusado o reembolso do IVA pago, no montante de 24 251,92 leva búlgaros (a seguir «BGN»), relativo ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2021, que consta da fatura n.º 703047 de 7 de junho de 2021 emitida

pela sociedade BROSE FAHRZEUGTEILE AS & Co. KG Coburg (a seguir «Brose Coburg»), registada na Bulgária nos termos da Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), em nome da recorrente, pela venda de um equipamento de ferramentas (ferramentas, *tooling*) – «Conjunto de fusos conforme anexo S-T 08-P-9965 – Fixação automática de peças no sistema de soldadura».

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União; artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

Existe, nos termos da Diretiva 2008/9, um direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago, reclamado pelo destinatário de um fornecimento de equipamentos (*tooling*), se o objeto do fornecimento não tiver saído do território do Estado-Membro do fornecedor e o fornecimento do *tooling* tiver sido artificialmente separado dos fornecimentos intracomunitários, ao mesmo destinatário, dos bens produzidos com estes equipamentos?

Disposições do 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: artigo 138.º, n.º 1, alíneas a) e b), artigos 168.º a 171.º

Diretiva 2008/9 do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro: artigos 3.º e 4.º

Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 25 de fevereiro de 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93), de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49), de 21 de fevereiro de 2008, Part Service (C425/06, ECLI:EU:C:2008:108) e de 21 de outubro de 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

Disposições nacionais invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), em vigor desde 1 de janeiro de 2007: artigo 53.º, n.ºs 1 a 3, artigo 68.º, n.ºs 1 e 2, artigo 69.º, n.ºs 1 e 2, artigo 81.º, n.ºs 1 e 2, e artigo 128.º

Naredba n.º N-9, de 16 de dezembro de 2009 relativo ao reembolso do IVA ao abrigo da Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos que não residem no

Estado-Membro do reembolso, mas noutro Estado-Membro da União Europeia (a seguir Regulamento n.º N-9): artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, e artigo 2.º, n.º 1

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A Brose Prievidza é uma sociedade constituída na Eslováquia, onde está registada e estabelecida para efeitos de IVA. Esta sociedade fabrica sistemas de comandos de janelas, módulos de portas e dispositivos de elevação. A sociedade compra à sociedade búlgara «Integrated Micro-Electronics Bulgaria» EOOD (a seguir «IME Bulgaria») com sede em Botevgrad, componentes para a sua atividade, que são objeto de fornecimentos intracomunitários.
- 2 A IME Bulgaria recebeu uma encomenda da Brose Coburg (uma sociedade registada na Alemanha que, para efeitos de IVA, se encontra registada tanto na Alemanha como também na Bulgária e está ligada à Brose Prievidza) para a produção de equipamentos especiais (*tooling*) para o fabrico dos componentes a fornecer à recorrente.
- 3 Após a execução da encomenda, a IME Bulgaria emitiu em nome da Brose Coburg, em 14 de maio de 2020, a fatura n.º 4921038649, no montante de 62 000 euros líquidos, acrescidos de IVA no valor de 24 000 BGN, mencionando o IVA búlgaro da destinatária. Os equipamentos especiais objeto da fatura tornaram-se propriedade do cliente, mas ficaram com o fornecedor, a IME Bulgaria, que com eles fabrica produtos exclusivamente para a Brose Prievidza.
- 4 Em 7 de junho de 2021, a Brose Coburg transferiu os equipamentos para a Brose Prievidza e emitiu a fatura n.º 703047 controvertida, relativa aos mesmos, no valor de 62 000 euros líquidos, acrescidos de IVA no montante de 24 251,92 BGN.
- 5 Em 10 de março de 2022, a Brose Prievidza pediu, ao abrigo da Diretiva 2008/9 e do Regulamento n.º N-9, relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2021, o reembolso do IVA pago de acordo com a fatura, no valor de 24 251,92 BGN.
- 6 O pedido da Brose Prievidza foi indeferido pelo despacho impugnado perante o ASSG com a seguinte fundamentação constante tanto no despacho como também na decisão do diretor que o confirma: o fornecimento dos equipamentos e os fornecimentos dos produtos finais constituem uma prestação económica indissociável, em que os equipamentos (*tooling*) perdem a sua função económica após a produção do produto final. Uma vez que a recorrente recebeu os produtos finais produzidos pela IME Bulgaria a título de fornecimento intracomunitário, a prestação acessória que consiste no fornecimento do *tooling* também deve estar sujeita ao mesmo tratamento.
- 7 Considerou-se que a emissão de uma fatura relativa ao fornecimento dos equipamentos não alterava o objetivo económico da Brose Prievidza de obter os

componentes que são objeto dos fornecimentos intracomunitários. A faturação controvertida dos equipamentos que se encontram na Bulgária e aí foram utilizados não corresponde a um contrato relativo a um fornecimento, sendo, pelo contrário, fundamentalmente, um contrato relativo ao financiamento da compra de equipamentos. Tal resulta do facto de a transação não estar associada a um pagamento: não é devida qualquer contrapartida pela aquisição e utilização pela parte contratual búlgara. Nesta medida, a parte contratual estrangeira não é destinatária nem utilizadora efetiva dos equipamentos fabricados, apesar de ter pagado o preço dos mesmos. Considerou-se que o comprador é um proprietário formal, uma vez que o fornecedor (a sociedade búlgara IME Bulgaria) utiliza os equipamentos especiais para o fabrico dos produtos finais e tem o controlo e o domínio sobre os mesmos.

- 8 No processo, o órgão jurisdicional de primeira instância (ASSG) fundamentou o indeferimento da ação intentada contra o despacho com o facto de apesar de a recorrente preencher os requisitos para o reembolso do IVA pago a um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro da União e registado para efeitos de IVA, nos termos da Diretiva 2008/9 e do artigo 1.º, n.º 2, do Regulamento n.º N-9, estas normas não se aplicam a valores relativos a IVA indevidamente pago, mesmo quando incide sobre fornecimentos intracomunitários realizados.
- 9 O órgão jurisdicional de primeira instância baseia as suas conclusões na interpretação da Diretiva IVA realizada pelos Acórdãos do Tribunal de Justiça nos processos C-349/96 e C-41/04. O ASSG considerou que, tal como referido nestes acórdãos, uma prestação, que é constituída por um único serviço no plano económico, não deve ser artificialmente fracionada para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Em especial, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.
- 10 O ASSG fez eco da conclusão das autoridades tributárias segundo a qual a situação no presente caso se deve precisamente ao facto de o fornecimento do *tooling* constituir uma prestação acessória em relação aos fornecimentos intracomunitários dos componentes fabricados pela IME Bulgaria para a Brose Prievidza e fornecidos pela primeira a esta última. Tal é demonstrado pela encomenda ao fabricante de ferramentas IME Bulgaria, constante do processo, da qual resulta claramente que a produção dos equipamentos tinha sido encomendada por uma pessoa do Grupo Brose, ligada ao destinatário, única e exclusivamente para efeitos de produção das ferramentas necessárias para a atividade da Brose Prievidza, sendo tanto os equipamentos como também as ferramentas fabricados pelo mesmo fornecedor, a sociedade IME Bulgaria. A propriedade dos equipamentos produzidos, depois de acabados, foi inicialmente transferida para a Brose Coburg e, em seguida, por esta última para a recorrente, mas as ferramentas não saíram da Bulgária e foram utilizadas pelo fornecedor IME Bulgaria única e exclusivamente para a realização das encomendas da recorrente relativas à produção das peças.

- 11 Por conseguinte, a produção e o fornecimento das peças de trabalho constituem o objetivo principal das transações comerciais entre a Brose Prievidza e a IME Bulgaria, ao passo que o fornecimento dos equipamentos constitui uma prestação acessória que contribui para a realização dos fornecimentos intracomunitários que consubstanciam a prestação principal. A ferramenta perde a sua função económica após a produção dos produtos finais. A prestação acessória deve ser sujeita ao mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Esta norma relativa ao tratamento fiscal baseia-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia segundo a qual duas ou mais prestações formalmente autónomas suscetíveis de serem efetuadas em separado e, por conseguinte, de serem tributáveis ou isentas, em determinadas circunstâncias, são consideradas uma única transação, se não forem independentes uma da outra. Nestas situações, a prestação acessória partilha do tratamento fiscal da prestação principal (considerações constantes do Acórdão proferido no processo C-41/04, n.º 21). Para este efeito, é irrelevante que o pagamento das prestações principal e acessória não seja feito como um pagamento único ou que os fornecedores da prestação principal e da prestação controvertida sejam formalmente distintos.
- 12 Se o fornecimento dos produtos finais for um fornecimento intracomunitário, o fornecimento do *tooling* faturado também constitui um fornecimento intracomunitário, pelo que, nos termos do artigo 53.º, n.º 1, da ZDDS está sujeito a uma taxa zero. Por conseguinte, é correta a decisão das autoridades tributárias segundo a qual, na fatura controvertida, o fornecedor não podia cobrar IVA sobre o fornecimento dos equipamentos, tendo em conta os fornecimentos intracomunitários dos produtos finais para os quais aqueles equipamentos tinham sido utilizados. Por esse motivo, também não se constituiu qualquer direito da recorrente ao reembolso do IVA pago nos termos do artigo 1.º, n.º 2, do Regulamento n.º N-9, de 16 de dezembro de 2009 (que transpõe o artigo 4.º da Diretiva 2008/9).

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 13 No recurso de cassação, a Brose Prievidza objetou o seguinte: o órgão jurisdicional de primeira instância (ASSG) aderiu infundadamente à tese das autoridades tributárias segundo a qual o fornecedor direto, a Brose Coburg, cobrou indevidamente o IVA na fatura controvertida. Dado que os equipamentos fornecidos não tinham sido transportados para outro Estado-Membro, trata-se de um fornecimento tributável cujo lugar de cumprimento se situa no território nacional.
- 14 A recorrente alega que o órgão jurisdicional de primeira instância entendeu infundadamente que o fornecimento dos equipamentos constitui uma prestação acessória em relação ao fornecimento das peças com eles fabricadas, as quais foram objeto de fornecimentos intracomunitários a um destinatário que foi sujeito a uma fiscalização tributária, uma vez que as duas operações devem ser consideradas uma prestação económica indissociável que foi artificialmente fracionada. Para esse efeito, foi feita referência à jurisprudência do Tribunal de

Justiça da União Europeia nos processos C-41/04 e C-439/96, a qual não pode ser transposta para o presente caso. Do mesmo modo, o órgão jurisdicional baseou-se erradamente nos fundamentos dos acórdãos do Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, a seguir «VAS»), proferidos em processos de contencioso administrativo, que decidiram com carácter definitivo litígios relativos à sujeição ao IVA do fornecedor e fabricante a montante de instrumentos como os que estão aqui em causa (IME Bulgária).

- 15 O órgão jurisdicional de primeira instância não teve em conta que, no presente caso, a IME Bulgária transferiu os instrumentos para a Brose Coburg que, por seu turno, os transmitiu para a Brose Prievidza com a fatura controvertida, sem que, no entanto, o objeto do fornecimento tenha sido transportado para a Eslováquia. Também não teve em conta que para uma prestação acessória é necessário que o fornecedor de ambos os fornecimentos seja o mesmo, o que não sucede no presente caso.
- 16 Por último, também não existe um pagamento único, por um lado, dos fornecimentos das peças produzidas e, por outro, dos equipamentos, conforme é exigido pelo artigo 128.º da ZDDS para a classificação de um fornecimento como fornecimento acessório. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, segundo a qual para a classificação do fornecimento como prestação acessória é irrelevante que ocorra um pagamento único, não é aplicável devido à forma como foi transposta a Diretiva IVA, que não pode ser interpretada em prejuízo do sujeito passivo.
- 17 Contrariamente à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia, o ASSG considerou que o fornecimento controvertido está sujeito à taxa zero, tanto mais que a isenção do IVA nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA é um direito do sujeito passivo cujo exercício não pode ser imposto ao sujeito passivo. Também não existe um pagamento único do fornecimento, por um lado, das peças produzidas e, por outro, dos equipamentos.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 18 O órgão jurisdicional de reenvio considera correta a apreciação em matéria factual do órgão jurisdicional de primeira instância segundo a qual existe uma separação artificial entre os fornecimentos dos componentes para a atividade da Brose Prievidza e os do *tooling*, sem o qual seria impossível produzir os componentes. Esta conclusão baseia-se nos dados fornecidos nos n.ºs 56 e 57 do Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, proferido no processo C-425/06, que permitem guiar o órgão jurisdicional de reenvio na sua interpretação.
- 19 Ao aplicar esta linha de orientação ao presente caso deve ser tido em conta o seguinte: a ligação de facto entre a Brose Coburg e a Brose Prievidza; a circunstância de os fornecimentos da IME Bulgária à Brose Prievidza serem fracionados, uma vez que o fornecedor vende as peças produzidas diretamente à recorrente, mas, em contrapartida, vende os equipamentos que são imprescindíveis

para a produção das mesmas à Brose Prievidza através de um intermediário ligado ao destinatário; isoladamente, o fornecimento do *tooling* não obedece a uma lógica económica, dado que os equipamentos permanecem junto do fornecedor, a IME Bulgária, mas sem os mesmos a produção dos componentes que são fornecidos à Brose Prievidza a título de fornecimentos intracomunitários não é possível.

- 20 No entender do órgão jurisdicional de reenvio, não foi alegado nem provado que o único objetivo do fracionamento dos fornecimentos é a obtenção de uma vantagem fiscal para a Brose Prievidza, nem em que é que essa eventual vantagem se traduziria.
- 21 Tendo em conta que a questão controvertida no presente processo consiste em saber se a Brose Coburg aplicou legitimamente o imposto na fatura relativa ao fornecimento do *tooling* e se a Brose Prievidza beneficia, nos termos da Diretiva 2008/9, em última análise, do direito ao reembolso do IVA pago por este fornecimento, o órgão jurisdicional de reenvio considera provado o seguinte:
- 22 Conforme entende o ASSG, nos termos do artigo 1.º, n.º 2, do Regulamento n.º N-9, que transpõe o artigo 4.º, alínea b), da Diretiva 2008/9, a diretiva (ou o regulamento) não é aplicável a valores de IVA cobrados por fornecimentos de bens que, nos termos dos artigos 138.º ou 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE, são ou podem ser isentos.
- 23 Em primeiro lugar, a questão de saber se a prestação acessória em relação ao fornecimento do *tooling* pode ser classificada como isenta ou sujeita a isenção é controversa, quando está assente que o seu objeto não saiu do Estado do fornecedor.
- 24 Além disso, constatou-se que existe jurisprudência do VAS (que também foi referida pelo ASSG), que decidiu em definitivo litígios relativos à sujeição ao IVA do fornecedor e fabricante a montante de equipamentos como os que estão aqui em causa (IME Bulgária). De acordo com a fundamentação destes acórdãos, os fornecimentos de equipamentos como os que estão aqui em causa constitui uma prestação acessória em relação aos fornecimentos intracomunitários das peças produzidas com aqueles equipamentos, pelo que os mesmos estão sujeitos à taxa zero. Esta fundamentação também se baseia na interpretação da Diretiva IVA constante dos processos C-425/06, n.º 48, C-349/96, n.º 26 e C-41/04.
- 25 Existe igualmente jurisprudência do VAS noutros casos semelhantes, segundo a qual uma sociedade com sede noutro Estado-Membro da União, que é destinatária de um *tooling*, não tem, na Bulgária, direito ao reembolso do IVA pago pela compra dos equipamentos nos termos da Diretiva 2008/9, uma vez que os fornecimentos do *tooling* constituem uma prestação acessória em relação aos fornecimentos intracomunitários à mesma sociedade das peças produzidas com aqueles equipamentos. A diferença em relação aos factos do presente processo reside apenas na inexistência de uma sociedade intermediária aquando da

transmissão da propriedade dos equipamentos. Naqueles casos, estes equipamentos foram transmitidos diretamente pelo fabricante à sociedade, que apresentou o pedido de reembolso e foi a destinatária das peças produzidas.

- 26 Seguindo a lógica segundo a qual os fornecimentos artificialmente fracionados devem estar sujeitos a uma única regra de tributação, ou seja, à que é aplicável à prestação principal, o fornecimento do *tooling* está sujeito à taxa zero, à semelhança dos fornecimentos das peças fabricadas com os equipamentos. Assim, a Brose Priedviza não tem, nos termos da disposição transposta da Diretiva 2008/9, direito ao reembolso do IVA pago pelo fornecimento dos equipamentos, tal como concluiu o órgão jurisdicional de primeira instância.
- 27 Tendo em conta a interpretação da Diretiva IVA que foi realizada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão proferido no processo C-80/20, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se, no presente caso, tal conclusão é efetivamente compatível com o direito da União. No processo principal no referido processo estava em causa o direito ao reembolso do IVA pago pelo fornecimento de *tooling* nos termos da Diretiva 2008/9, o qual tinha sido pedido pelo destinatário estabelecido em França, que também foi o destinatário dos fornecimentos intracomunitários de bens que tinham sido produzidos pelo fornecedor dos equipamentos, que se encontrava registado na Roménia para efeitos de IVA e aí tinha a sua sede, precisamente com estes equipamentos. Tal como no presente caso, o objeto do fornecimento de *tooling* controvertido não saiu do território do Estado do fornecedor e a mercadoria produzida com esse *tooling* foi objeto de fornecimentos intracomunitários.
- 28 Apesar de naquele caso as questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça e as respostas apresentadas dizerem respeito aos requisitos do exercício do direito ao reembolso nos termos da Diretiva 2008/9, a existência deste direito não parece ter sido posta em causa num caso que é semelhante ao presente caso.
- 29 O órgão jurisdicional de reenvio faz referência ao entendimento fundamentado da recorrente em cassação, segundo o qual os processos principais nos processos C-41/04, C-572/07 e C-392/11 se distinguem do presente processo na medida em que os fornecimentos naqueles classificados como prestações acessórias foram realizados entre as mesmas partes. O mesmo também sucede no processo principal no processo C-80/20, no qual o fabricante do *tooling* e das peças produzidas com o mesmo forneceu tanto os equipamentos como também as peças diretamente a uma pessoa estabelecida fora da Roménia que reclamou o reembolso do IVA relativo à aquisição dos equipamentos. Por outro lado, no processo C-425/06, tal como no presente caso, existem diversos fornecedores e um destinatário dos fornecimentos, no entanto, naquele processo, o eventual fracionamento dos fornecimentos tem em vista o abuso fiscal, ao passo que no presente caso tal não é invocado nem foi provado.

- 30 Pelos motivos acima referidos, o órgão jurisdicional de reenvio suspende o processo de cassação e submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia um pedido de decisão prejudicial.

DOCUMENTO DE TRABALHO