

Processo C-527/23**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:**

16 de agosto de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunalul Prahova (Tribunal Regional de Prahova, Roménia)

Data da decisão de reenvio:

30 de dezembro de 2022

Recorrente:

Weatherford Atlas Gip SA

Recorridas:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Objeto do processo principal

Recurso que tem por objeto a anulação parcial da decisão sobre a reclamação administrativa apresentada pela Weatherford Atlas GIP SA, no que respeita ao montante de 1 774 410 leus romenos (RON) a título de IVA, e a anulação do aviso de liquidação relativo às obrigações tributárias principais correspondentes às diferenças nas bases tributáveis estabelecidas no âmbito da inspeção tributária a pessoas coletivas. Além disso, pede-se que seja declarada a ilegalidade do relatório da inspeção tributária que deu origem à emissão do aviso de liquidação e que seja ordenado o reembolso do IVA pago pela recorrente.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pede-se, nos termos do artigo 267.º TFUE, a interpretação dos artigos 2.º e 168.º da Diretiva 2006/112.

Questões prejudiciais

1) Deve o artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, à luz do princípio da neutralidade fiscal, ser interpretado no sentido de que se opõe a que, em circunstâncias como as do processo principal, a Autoridade Tributária recuse a um sujeito passivo o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a título de serviços administrativos adquiridos, quando se verifique que todos os custos contabilizados a título dos serviços adquiridos foram incluídos nas despesas gerais do sujeito passivo, que este último apenas efetua operações tributáveis, que a prestação de serviços foi expressamente confirmada pela Autoridade Tributária e que o tratamento fiscal aplicado é o da autoliquidação (o que exclui um prejuízo para o Erário Público)?

2) Para efeitos da interpretação dos artigos 2.º e 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em circunstâncias como as do processo principal, podem os serviços de gestão e de administração (ou seja, serviços de assistência e de assessoria em diferentes domínios, bem como de consultadoria financeira e jurídica) prestados entre sociedades intragrupo em benefício de diversos membros do mesmo grupo ser considerados por cada um dos membros como sendo utilizados para os fins das suas operações tributadas, ou seja, adquiridos para as suas próprias necessidades?

3) Para efeitos da interpretação do artigo 2.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, se se verificar que os serviços intragrupo não são prestados em benefício de um dos membros do grupo, pode uma sociedade que faz parte do grupo mas que se considera não ter beneficiado desses serviços ser qualificada de sujeito passivo que atua nessa qualidade?

Disposições de direito da União e jurisprudência invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir também «Diretiva IVA»), artigos 2.º, n.º 1, 9.º, n.º 1, 168.º, 178.º, 203.º e 273.º

Tratado da União Europeia, artigo 5.º, n.º 4

Protocolo (n.º 2) do Tratado da União Europeia relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade, artigo 5.º

Processos: C-98/98, Midland Bank; C-408/98, Abbey National; C-153/11, Klub; C-465/03, Kretztechnik; C-29/08, SKF; C-435/05, Investrand

Disposições de direito nacional invocadas

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015 que aprova o Código Tributário), artigo 3.º, alínea a), que estabelece o seguinte princípio tributário: «a neutralidade das medidas fiscais em relação às diferentes categorias de investidores e de capitais próprios que garante, através do nível de tributação, condições equitativas para os investidores e para o capital romeno e estrangeiro.»

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário), artigo 126.º, n.º 1 [que estabelece as condições cumulativas das operações tributáveis e cuja alínea a) refere «as operações que, nos termos dos artigos 128.º a 130.º, constituam ou sejam equiparadas a entregas de bens ou a prestações de serviços, relevantes para efeitos fiscais, efetuadas a título oneroso»]; artigo 145.º, n.º 2 [que prevê o direito do sujeito passivo a deduzir o imposto sobre as aquisições se estas forem efetuadas para os fins de determinadas operações, incluindo, na alínea a), as «operações tributáveis»]; artigo 146.º, n.º 1 [que fixa as condições de exercício do direito à dedução]; artigo 150.º, n.ºs 1 e 2

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Regras metodológicas de aplicação da Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário, aprovadas pela Decisão do Governo n.º 44/2004):

– ponto 2, n.º 2, relativo ao artigo 126.º do Código Tributário de 2003:

«Para efeitos do artigo 126.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, as entregas de bens e/ou prestações de serviços devem ser efetuadas a título oneroso. O requisito relativo ao “título oneroso” implica a existência de uma relação direta entre a operação e a contrapartida obtida. Uma operação é tributável quando confere uma vantagem ao cliente e a contrapartida obtida está ligada à vantagem recebida, nos seguintes termos:

a) o requisito relativo à existência de uma vantagem para o cliente é preenchido quando o fornecedor de bens ou o prestador de serviços se compromete a fornecer bens e/ou serviços determináveis à pessoa que efetua o pagamento ou, na falta de pagamento, se a operação tiver sido efetuada para permitir a assunção do referido compromisso. Este requisito é compatível com o facto de os serviços serem coletivos, não serem quantificáveis de forma precisa e corresponderem a uma obrigação legal; [...]

– ponto 41, relativo ao artigo 11.º do Código Tributário de 2003:

«No caso dos serviços de administração e de gestão intragrupo, devem ser tidos em conta os seguintes aspetos:

a) entre as sociedades afiliadas, as despesas de administração, gestão, controlo, consultadoria ou de outras funções semelhantes são deduzidas a nível central ou regional através da sociedade-mãe, em nome de todo o grupo. Não pode ser

exigida remuneração para essas atividades, na medida em que a sua base jurídica é constituída pela relação jurídica que rege a forma de organização da atividade ou qualquer outra regra que estabeleça as ligações entre as entidades. As despesas dessa natureza só podem ser deduzidas se as referidas entidades prestarem igualmente serviços às sociedades filiais ou se os preços dos bens e dos serviços prestados tiverem igualmente em conta os serviços ou os custos administrativos. Os custos desta natureza não podem ser deduzidos por uma filial que utilize esses serviços tendo em conta a relação jurídica que a vincula, exclusivamente pelas suas próprias circunstâncias, uma vez que não teria utilizado esses serviços se fosse uma entidade independente;

b) os serviços devem ser efetivamente prestados. A simples existência de serviços intragrupo não é suficiente, uma vez que, regra geral, as entidades independentes apenas pagam os serviços efetivamente prestados. [...]»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente, Weatherford Atlas GIP SA, tem uma experiência de mais de 50 anos no domínio da prestação de serviços de carotagem, perfuração e extração na indústria petrolífera, bem como de serviços geológicos e de perfuração direcional na Roménia. A sociedade faz parte do grupo Weatherford (a seguir «Grupo»), um grupo de empresas que oferece, a nível mundial, uma vasta gama de serviços petrolíferos: perfuração, avaliação, construção de poços, intervenções, abandono, etc.
- 2 A recorrente adquiriu, mediante fusão por incorporação, a sociedade Foserco SA, membro do grupo, cuja atividade consistia em serviços acessórios à extração de petróleo e de gás natural, incluindo a prospeção.
- 3 Na sequência da fusão por incorporação, as autoridades tributárias verificaram as obrigações fiscais relativas ao imposto sobre o rendimento e ao IVA devidos pela Foserco SA e tomaram a decisão de proceder à revisão das referidas obrigações. Durante o período objeto da referida revisão, a Foserco SA prestou serviços de perfuração a dois clientes. Para a prestação dos referidos serviços, a Foserco SA recorreu a serviços administrativos gerais prestados por sociedades do Grupo, a saber, serviços informáticos, de recursos humanos, de marketing, de otimização dos processos financeiros e contabilísticos, de finanças e contabilidade, de proteção do ambiente, de vendas, etc.
- 4 Os referidos serviços foram prestados por setores especializados de determinadas sociedades do grupo a diferentes membros deste, incluindo a recorrente. Uma vez que as sociedades que prestaram os serviços são sociedades sediadas fora do território romeno, foi aplicado a essas operações o tratamento fiscal da autoliquidação para efeitos do IVA.
- 5 Na sequência da inspeção tributária, as autoridades de inspeção emitiram o aviso de liquidação e o relatório de inspeção tributária, através dos quais recusaram a

dedução do IVA relativo aos serviços adquiridos pelo facto de não ter sido demonstrado que os referidos serviços tinham sido prestados para os fins de operações tributadas. A recorrente apresentou uma reclamação contra os referidos atos, tendo esta sido indeferida por decisão das autoridades tributárias.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 6 Foi a **recorrente** que pediu ao Tribunalul Prahova (Tribunal Regional de Prahova, Roménia) que submetesse ao Tribunal de Justiça questões de interpretação do direito da União.
- 7 Quanto à primeira questão prejudicial, alega que é necessário clarificar o conceito de utilização dos serviços para os fins das operações tributadas, uma vez que as autoridades tributárias lhe negaram o direito de deduzir o IVA relativo a esses serviços. As referidas autoridades não contestam a prestação efetiva dos serviços ou a sua existência real e não invocam qualquer fraude fiscal, uma vez que, no caso em apreço, o IVA foi aplicado através do mecanismo de autoliquidação, mas alegam que a recorrente não demonstrou a relação entre as prestações de serviços contabilizadas e as suas operações tributadas. Em especial, dado que os serviços adquiridos pela recorrente são serviços administrativos e que os seus funcionários trocaram correspondência com o prestador de serviços em relação aos serviços prestados ou participaram em vários cursos de formação ministrados pelos prestadores de serviços, as acusações das autoridades fiscais dizem respeito, na realidade, à necessidade de adquirir os referidos serviços: o modo como estes serviços proporcionaram benefícios à recorrente e foram utilizados nas suas operações tributadas.
- 8 A recorrente sustenta que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia definiu duas regras que devem ser analisadas para verificar o requisito da aquisição de serviços para os fins de operações tributadas.
- 9 A primeira regra é a de que a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou mais operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo, e de que tal relação existe quando os custos de aquisição fazem parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante. A recorrente refere, este respeito, o Acórdão Midland Bank, C-98/98.
- 10 A segunda regra é a de que o direito à dedução é admitido a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou mais operações a jusante, que conferem o direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo. A recorrente refere, em especial, os Acórdãos Midland Bank, C-98/98, e Abbey National, C-408/98, nos quais se afirma que os referidos custos são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos

serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

- 11 A recorrente invoca igualmente os processos Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participationis e Securenta, mas tal jurisprudência diz respeito a operações económicas a jusante, efetuadas por cada uma dessas entidades, que estavam isentas de IVA ou não estavam abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.
- 12 Com efeito, segundo as informações da recorrente, não existe atualmente nenhum acórdão do Tribunal de Justiça sobre a interpretação do direito da União no sentido de determinar se existe uma relação direta e imediata entre a aquisição de serviços e as operações tributadas dos sujeitos passivos que exercem exclusivamente atividades tributáveis, quando o custo total dos serviços esteja incluído no preço de venda dos bens produzidos ou nas despesas gerais do sujeito passivo.
- 13 No que respeita à segunda questão prejudicial, a recorrente considera que é necessário que o Tribunal de Justiça precise se o direito à dedução do IVA pode ser recusado com base numa apreciação subjetiva da autoridade tributária quanto à necessidade e à oportunidade da aquisição dos serviços em causa, dado que o artigo 168.º da Diretiva IVA não prevê, para efeitos da dedução do IVA relativo a aquisições efetuadas a montante, que deva ser feita prova da necessidade destas para a atividade económica, limitando-se a estabelecer a exigência de que as aquisições se destinem à utilização dos bens e dos serviços adquiridos para os fins das operações tributadas do sujeito passivo.
- 14 Os serviços adquiridos pela recorrente ao Grupo incluem, além da assessoria que lhe foi prestada diretamente, a redação de procedimentos como, por exemplo, o procedimento relativo à faturação eletrónica dos clientes, o procedimento relativo à gestão das prestações dos trabalhadores, etc., que foram redigidos para várias sociedades do grupo e utilizados por estas, incluindo a sociedade recorrente, tendo o custo da redação e da aplicação dos referidos procedimentos sido repartido pelas sociedades beneficiárias.
- 15 As autoridades tributárias consideraram que não se provou que os serviços em questão tinham sido prestados no contexto da atividade da recorrente e em benefício desta última, levando a pensar que, na realidade, não deveriam ter sido faturados à recorrente porque outras entidades do Grupo ou o próprio Grupo enquanto tal beneficiaram desses serviços, constituindo custos do acionista e sendo, por conseguinte, desnecessários.
- 16 Ora, no Acórdão de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties e Provadinvest, C-621/10 e C-129/11, o Tribunal de Justiça declara que o valor tributável numa entrega de um bem ou numa prestação de serviços efetuadas a título oneroso é constituído pela contrapartida realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo.

- 17 Por conseguinte, a recorrente considera necessário que o Tribunal de Justiça esclareça se, além do requisito de utilização dos serviços para os fins das operações tributadas do sujeito passivo, o artigo 168.º da Diretiva IVA impõe igualmente o requisito (diferente do conceito de «utilização para os fins das suas operações tributadas» ou nele incluído) de que os serviços sejam necessários para o sujeito passivo e, sobretudo, quais são os critérios com base nos quais essa análise pode ser efetuada.
- 18 No que respeita à terceira questão prejudicial, a recorrente alega que esta se baseia na negação, pelas autoridades tributárias, do direito à dedução do IVA em relação aos serviços adquiridos pela recorrente ao Grupo, na medida em que a recorrente não fez prova de que os serviços foram prestados para os fins das suas operações tributadas e em seu benefício.
- 19 A este respeito, refere o Acórdão Serebryannay vek, C-283/12, no qual se afirma que a possibilidade de qualificar uma operação como operação a título oneroso pressupõe unicamente a existência de uma relação direta entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo.
- 20 Se não existir uma relação entre a prestação de serviços e a contrapartida recebida, a prestação não constitui uma operação tributável para efeitos de IVA. Constata-se, nesse caso, que, se o serviço não tivesse sido prestado, não teria existido contrapartida, pelo que a operação deixaria de ser tributável para efeitos de IVA.
- 21 Ora, na medida em que as autoridades tributárias contestam que a recorrente seja o destinatário da prestação de serviços intragrupo, esta considera necessário que o Tribunal de Justiça esclareça se preenche os requisitos para ser considerada sujeito passivo devedor do IVA, à luz do artigo 9.º seguintes do título III da Diretiva IVA.
- 22 As **recorridas** pediram que fosse declarado inadmissível o pedido de decisão prejudicial dirigido ao Tribunal de Justiça com as questões prejudiciais formuladas pela recorrente, com o fundamento de que esta última visava, na realidade, obter do Tribunal de Justiça uma decisão de orientação sobre a solução concreta do processo pelo órgão jurisdicional de reenvio. Consideram que compete ao órgão jurisdicional nacional a quem foi submetido o litígio apreciar os factos em causa e determinar se a jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria do direito à dedução do IVA é aplicável no caso em apreço.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 23 Concordando com a recorrente e contrariamente ao que sustentam as recorridas a este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessário e útil clarificar o direito europeu aplicável antes de ser proferida uma decisão quanto ao mérito no processo e subscreve plenamente os argumentos da recorrente.

- 24 Na sua apreciação da oportunidade de submeter as referidas questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio tem em conta que as disposições do direito da União constantes dos artigos 2.º e 168.º da Diretiva IVA, objeto de exame e cuja interpretação é pedida, revestem uma importância considerável para a resolução do litígio em causa, tendo em conta que o IVA é um imposto derivado da legislação europeia e que o sistema comum do IVA assenta numa série de princípios geralmente vinculativos na União Europeia.
- 25 Tendo em conta a incidência e a pertinência para o caso em apreço das referidas disposições do direito da União, a resolução do presente litígio está fortemente condicionada pela interpretação correta das mesmas pelo Tribunal de Justiça, devendo o órgão jurisdicional de reenvio determinar, com base nesta interpretação, se a atuação das autoridades tributárias no caso em apreço é conforme com o espírito da legislação europeia ou se é, pelo contrário, errada.
- 26 Neste contexto, o Tribunalul Prahova (Tribunal Regional de Prahova) considera que não se trata de uma questão estrita de interpretação do direito nacional e que é necessário clarificar a interpretação da Diretiva 2006/112 dos pontos de vista expostos.
- 27 Assim sendo, o Tribunalul Prahova (Tribunal Regional de Prahova) considera que os requisitos de admissibilidade se encontram preenchidos no caso em apreço, uma vez que as respostas às questões submetidas podem esclarecer ao juiz e às partes aspetos pertinentes para a resolução do presente processo, dado tratar-se de uma questão de interpretação nova.