

O DIREITO À DEDUÇÃO NO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

MARGARIDA REIS

A autora aborda a relevância prática do exercício do direito à dedução no mecanismo do IVA e na actividade dos operadores económicos sujeitos passivos do imposto, à luz da jurisprudência mais relevante do Tribunal de Justiça da União Europeia relativamente ao respectivo enquadramento e requisitos gerais, assim como à relevância dada aos princípios gerais quando a dedução ocorre num contexto de fraude fiscal

Sumário: 1. Introdução; 2. O Direito à dedução no IVA: enquadramento; 3. Requisitos para o exercício do direito à Dedução; 3.1. Requisitos subjectivos; 3.2. Requisitos objectivos; 3.3. Requisitos formais; 3.4. Requisitos temporais; 4. O exercício do direito à dedução; 4.1. Regras gerais; 4.2. Exercício do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos; 5. A Jurisprudência do TJ em matéria de deduções em sede de IVA; 5.1. Direito à dedução e neutralidade do imposto; 5.2. Proibição de limitações não autorizadas expressamente ao direito de dedução; 5.3. Requisitos subjectivos do direito à dedução; 5.4. Requisitos objectivos do direito à dedução; 5.4.1 Despesas consideradas; 5.4.2 Conceito dinâmico de actividades económicas; 5.4.3 Relação directa e imediata com as operações tributadas; 5.4.4 Transferências de universalidades de bens; 5.4.5 Utilização mista de imóveis; 5.4.6 Transmissões de acções; 5.5. Requisitos formais do direito à dedução; 5.5.1 Facturas; 5.5.2 Período de declaração; 5.5.3 Exigência de registo; 5.6. Deduções e fraude fiscal; 6. Conclusões

1. INTRODUÇÃO

Atendendo à relevância do exercício do direito à dedução no mecanismo do IVA e na actividade dos operadores económicos sujeitos passivos do imposto, aborda-se o tema com o intuito de recordar alguma da jurisprudência mais relevante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ) relativamente ao respectivo enquadramento e requisitos gerais, assim como à relevância dada aos princípios gerais quando a dedução ocorre num contexto de fraude fiscal, sem no entanto se ter a pretensão de esgotar o tema.

Com efeito, a jurisprudência do TJ, indicando o caminho para a adequada interpretação das normas de direito comunitário referentes às deduções em sede de IVA, revela-se da maior importância prática, pelo que se espera que este artigo possa constituir um instrumento de trabalho útil.

Antes de mais, porém, recorda-se o enquadramento do direito à dedução no mecanismo do IVA e efectua-se uma breve incursão na regulação mesmo no Código do IVA (CIVA).

2. O DIREITO À DEDUÇÃO NO IVA: ENQUADRAMENTO

O IVA é um tributo que opera através do método subtractivo indirecto, por força do qual os operadores económicos deduzem ao imposto referente às suas operações activas (venda de bens/prestação de serviços) o que lhes foi facturado na compra de *inputs* da sua produção.

Através deste método pretende-se salvaguardar a neutralidade do imposto, sendo que para o efeito o mecanismo de dedução se revela imprescindível, libertando os operadores económicos do ónus do IVA no âmbito das suas actividades.

De facto, logo no art. 2.º da Primeira Directiva do Conselho, de 11/04/1967 ¹, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios dispunha-se que o princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado “consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação” e assim “em cada transacção, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.”

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, a matéria referente às deduções encontra-se regulada essencialmente nos artigos 167.º a 192.º da Directiva 2006/112/CE, de 26/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA, habitualmente designada Directiva IVA (DIVA) (e anteriormente nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva, Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, revogada pela DIVA ²).

3. REQUISITOS PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

No CIVA (aprovado pelo DL 394-B/84, de 26/12), através do qual, como é sabido, se procedeu à transposição para o direito interno da Sexta Directiva do Conselho, são regulados os requisitos subjectivos, objectivos, formais e temporais para o exercício do direito à dedução.

¹ A Primeira Directiva foi entretanto revogada pela DIVA [cf. Anexo XI, parte A, 1, DIVA], que acolheu esta definição de sistema comum de IVA no n.º 2 do seu art. 1.º

² A Directiva IVA (DIVA), de 26/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA, revogou a Sexta Directiva do Conselho (assim como a Primeira) [cf. Anexo XI, parte A, 1) DIVA], sendo neste anexo elencadas todas directivas revogadas pela DIVA], introduzindo alterações em termos sobretudo formais, referindo-se no respectivo artigo 412.º as situações em que houve de facto alterações à Sexta Directiva. Assim sendo, todas as referências efectuadas na jurisprudência do TJ citada deverá entender-se como sendo efectuada para as correspondentes disposições da DIVA. Recordar-se que no respectivo anexo XII a DIVA contém um quadro de correspondência com as disposições revogadas, de grande utilidade prática.

3.1. Requisitos subjectivos

Apenas podem deduzir o imposto os sujeitos passivos de IVA que não beneficiem exclusivamente de isenções incompletas [cf. arts. 14.º CIVA e do RITI, 19.º, n.º 1, alínea *b*), I, do CIVA, 19.º, n.º 2, do RITI e 9.º, 53.º e 20.º, n.º 1, do CIVA].

Os sujeitos passivos mistos, que praticam em simultâneo actividades que conferem e que não conferem direito à dedução, têm direito a deduzir o imposto que diz respeito às operações não isentas e os sujeitos passivos integrais, a deduzir todo o imposto que onerou as suas operações a montante.

Assim, e em função das isenções de que beneficiem, os sujeitos passivos do imposto podem ter direito à dedução integral ou parcial, ou não terem direito à dedução de todo.

3.2. Requisitos objectivos

Para que possa haver lugar à dedução a despesa deve ser dedutível, não podendo encontrar-se excluída nos termos do disposto no art. 21.º, n.º 1, do CIVA, sendo passível de dedução o imposto previsto no art. 19.º, n.º 1, do CIVA (e art. 19.º, n.ºs 1 e 2, do RITI).

Só conferem o direito à dedução as operações (não isentas ou que beneficiem de isenção completa) previstas no art. 20.º do CIVA, devendo os bens e serviços em causa estar directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo.

Encontram-se previstas exclusões expressas do direito à dedução nos artigos 19.º, n.ºs 3, 4 e 7 (este ultimo aditado pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro), 21.º, n.ºs 1 e 3, do CIVA, e no art. 4.º, n.º 1, do DL 221/85, de 3 de Julho (diploma que estabelece normas do determinação do IVA por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos).

3.3. Requisitos formais

É requisito formal do direito à dedução ³, nos termos do disposto no art. 19.º, n.º 2, do CIVA, o imposto encontrar-se mencionado em factura ou documento equivalente, passados na forma legal, considerando-se passadas em forma legal as facturas ou documentos equivalentes que contenham os elementos previsto no art. 36.º do CIVA (*ex vi* art. 19.º, n.º 6, do CIVA), ou no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via electrónica pela Direcção-Geral

³ Sobre os requisitos formais da dedução, cf. MARTINS, Alexandra — Os aspectos formais do direito à dedução do IVA: a dedução do imposto em operações simuladas. Fiscalidade. Coimbra: Coimbra editora. N.º 22: (2005) Abril-Junho, p. 127-137.

das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos quais conste o número e data do movimento de caixa, devendo os mesmos estar em nome e na posse do sujeito passivo.

3.4. Requisitos temporais

O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, nos termos do disposto nos artigos 7.º e 8.º do CIVA devendo a mesma, sem prejuízo do disposto no art. 78.º, ser efectuada na declaração do período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação, sendo que quando a recepção dos documentos referidos tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, pode a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar (cf. números 1, 2 e 3 do art. 22.º do CIVA).

O exercício do direito à dedução pode ser efectuado, sem prejuízo da existência de disposições especiais sobre o assunto, no decurso de 4 anos após o nascimento do direito à dedução (cf. art. 98.º, n.º 2, CIVA).

4. O EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

4.1. Regras gerais

A dedução pode operar através dos métodos substractivo indirecto, do reporte ou do reembolso ⁴.

A dedução opera através do *método substractivo indirecto* quando ao imposto liquidado durante determinado período se deduz o valor suportado no mesmo período (cf. art. 22.º, n.º 1), através de *reporte*, quando o imposto em excesso é reportado para o período de tributação seguinte (cf. art. 22.º, n.º 4) e através do *reembolso* (cf. art. 22.º, n.ºs 5 e 6), quando passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a EUR 250,00 ou quando se verifique a cessação de actividade ou passagem para uma situação de prática exclusiva de operações isentas sem direito à dedução, ou para o regime especial de isenção ou regime especial de pequenos retalhistas desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a EUR 25,00 ou quando o crédito a seu favor exceder EUR 3000,00.

O IVA suportado num Estado-membro não pode ser deduzido noutro Estado-membro, devendo ser requerido o respectivo reembolso, nos termos

⁴ Cf. PALMA, Clotilde Celorico — *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2009, págs. 210-213, contendo além do mais a referência detalhada aos ofícios circulados relevantes.

do disposto no art. 22.º do CIVA ou do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, quando for caso disso.

4.2. Exercício do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos

O cálculo do montante a deduzir pelos sujeitos passivos mistos pode ser efectuado através do método do *pro rata*⁵ ou percentagem de dedução ou do método da afectação real.

Assim, quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada (cf. art. 23.º, n.º 1, CIVA):

Através do método da *afectação real* quanto se trate de um bem ou serviço parcialmente afecto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, sendo que neste caso o sujeito passivo efectua a dedução segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objectivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação [cf. art. 23.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, CIVA].

Através do método *pro rata* quando se trate de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, sendo que neste caso o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução [cf. art. 23.º, n.º 1, alínea b), CIVA].

Nos termos do disposto no art. 23.º, n.º 3, CIVA, a administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a recorrer ao método da afectação real quando o mesmo exerça actividades económicas distintas ou quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.

Por sua vez, nos termos do disposto no art. 23.º, n.º 4, CIVA, a percentagem de imposto dedutível através do *pro rata* resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações

⁵ Sobre o *pro rata* na jurisprudência do TJ, cf. SANCHES, J.L. e GAMA, João Taborda — *Pro rata revisitado: Actividade económica, actividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE. Ciência e Técnica Fiscal.* Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. N.º 417 (Janeiro/Junho 2006), págs. 101-130.

efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento, não se incluindo neste cálculo (cf. art. 23.º, n.º 5) as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo.

Assim, o recurso ao *pro rata* destina-se ao cálculo da dedução nos casos e que estão em causa bens ou serviços utilizados simultaneamente em operações que conferem e que não conferem direito à dedução.

Como decorre do disposto no citado n.º 4 do art. 23.º, é de grande relevo a questão de saber o que são actividades económicas, visto que as actividades não económicas não integram o *pro rata* e o que são actividades acessórias, que também não integram o cálculo *pro rata* ⁶.

Podem ainda ser efectuadas regularizações das deduções nos casos previstos na lei, a saber, quando tenha inicialmente sido efectuado um cálculo provisório da percentagem de dedução, e relativamente a bens (móveis e imóveis) do activo imobilizado, como previsto nos arts. 23.º, n.º 6, e 24.º a 26.º CIVA.

5. A JURISPRUDÊNCIA DO TJ EM MATÉRIA DE DEDUÇÕES EM SEDE DE IVA

O TJ tem emitido um grande número de acórdãos sobre questões relacionadas com o IVA (existem já mais de 400 acórdãos sobre este imposto ⁷), revelando-se da maior importância a clarificação que dos mesmos resulta quanto à interpretação das normas de direito comunitário relevantes.

Sistematizam-se de seguida algumas das conclusões a que aquele Tribunal chegou relativamente a esta matéria.

5.1. Direito à dedução e neutralidade do imposto

Na sua jurisprudência o TJ sublinha que o direito à dedução é um instrumento de realização da neutralidade do imposto, através do qual se visa libertar inteiramente os empresários (sujeitos passivos) do ónus do IVA devido

⁶ Cf. PALMA, Clotilde Celorico — *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 4.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2009, págs. 214-219, explicitando, além do mais, a relevância das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, e contendo indicações bibliográficas relevantes.

⁷ Para uma listagem actualizada dos acórdãos relevantes organizados por tema, cf. PALMA, Clotilde Celorico — *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Colecção Teses. Coimbra: Livraria Almedina, 2010, págs. 780-792.

ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas (entre outros, casos *BP Soupergaz* contra Estado Helénico, proc. As. C-62/93, [2002]; *Rompelman*, proc. 268/83, [1985]; *Ghent Coal*, proc. C-37/95 [1998]; *Gabalfrisa SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]; *Midland Bank plc*, proc. C-98/98 [2000]; *Abbey National*, proc. C-408/98 [2001]; *Bockemühl*, proc. C-90/02 [2004]; *António Jorge*, proc. C-536/03 [2005]).

5.2. Proibição de limitações não expressamente autorizadas ao direito de dedução

O TJ (re)afirma ainda o direito à dedução enquanto elemento indissociável do mecanismo do imposto, apenas susceptível de ser limitado nos casos expressamente previstos na Sexta Directiva (actualmente DIVA, cf. nota 2 acima) (cf. designadamente casos Comissão / França, proc. 50/87 [1988]; *Lennartz*, proc. 97/90 [1991]; *Gabalfrisa SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]; *BP Soupergaz*, proc. As. C-62/93, [2002]; *Metropol Treuhand*, proc. C-409/99, [2002]; Comissão / França, proc. C-243/03, [2005]; Comissão / Espanha, proc. C-204/03, [2005]; *Centralan Property Ltd*, proc. C-63/04, [2005]; *Halifax e o.*, proc. C-255/02, [2006]; *Uudenkaupungin kaupunki*, proc. C-184/04, [2006]; *Abbey National*, proc. C-408/98 [2001]; *Metropol e Stadler*, proc. C-409/99 [2002]; *Bockemühl*, proc. C-90/02 [2004]).

De acordo com a jurisprudência daquele Tribunal, na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido *imediatamente* em relação à *totalidade do imposto* que onerou as operações efectuadas a montante, e porque as limitações ao direito à dedução devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-membros, só são autorizadas excepções nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (cf. designadamente, casos Comissão / França, proc. 50/87 [1988]; *Ghent Coal*, proc. C-37/95 [1998]; *Ampafrance SA*, proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [2000]; *BP Soupergaz*, proc. As. C-62/93, [2002]).

Consequentemente, qualquer norma ou prática administrativa que imponha uma restrição geral ao direito de deduzir quando existir uma utilização para fins empresariais ou profissionais dos bens ou serviços adquiridos constitui uma violação inadmissível ao art. 17.º da Sexta Directiva (cf. casos Comissão / França, proc. 50/87 [1988]; *Lennartz*, proc. 97/90 [1991]; *Gabalfrisa SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).

Por outro lado, o direito à dedução não pode ser extinto *a posteriori* através da reintrodução de uma excepção entretanto suprimida (cf. caso Comissão / França, proc. 40/00 [2001]), não estando, no entanto, os Estados-Membros impedidos de reduzir o âmbito das excepções do direito à dedução (cf. casos Comissão / França, proc. 345/99 [2001]; *Metropol Treuhand*, proc. C-409/99, [2002]).

Na sua jurisprudência o TJ esclarece que o artigo 22.º, n.º 1, da Sexta Directiva apenas estabelece a obrigação de os sujeitos passivos declararem

o início, a alteração e a cessação das suas actividades, de modo algum autorizando os Estados-Membros, em caso de não apresentação de uma tal declaração, a diferir o exercício do direito à dedução até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis ou a privar o sujeito passivo do exercício desse direito, e que o artigo 17.º da Sexta Directiva se opõe a uma regulamentação nacional que subordina o exercício do direito à dedução do IVA pago por um sujeito passivo antes do início da realização habitual das operações tributáveis a determinadas condições, tais como a apresentação de um pedido expresso nesse sentido antes de o imposto se ter tornado exigível e o respeito do prazo de um ano entre essa apresentação e o início efectivo das operações tributáveis, e que pune o desrespeito destas condições pela perda do direito à dedução ou pelo diferimento do exercício desse direito até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis (cf. caso *Gabalfrisa SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).

Resulta ainda claro da jurisprudência do TJ que embora os Estados-Membros tenham a faculdade de adoptar medidas ao abrigo do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, para assegurarem a cobrança correcta do imposto e evitarem a fraude não devem ir para além do que é necessário para atingir tais objectivos (princípio da proporcionalidade), as mesmas não podem ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, na medida em que o mesmo constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria (cf. casos *Garage Molenheide BVBA*, proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 [1997]; *Gabalfrisa SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).

5.3. Requisitos subjectivos do direito à dedução

Quanto a esta matéria o TJ esclarece que um particular que adquire bens para os fins de uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, actua na qualidade de sujeito passivo, sendo a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, consequentemente, do mecanismo da dedução. Acrescenta ainda que o problema de saber se um sujeito passivo no caso concreto adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas na acepção do referido art. 4.º constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, designadamente, a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respectiva utilização ao serviço das actividades económicas do sujeito passivo (cf. caso *Lennartz*, proc. 97/90 [1991]).

Resulta claro da jurisprudência daquele Tribunal o entendimento de que seria contrário ao princípio da neutralidade que as actividades económicas só tivessem início no momento em que a empresa é efectivamente explorada (ou seja, quando surge o rendimento tributável), devendo considerar-se sujeito passivo quem, actuando como tal, tem a intenção, confirmada por *elementos*

objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento, tendo por isso de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir *imediatamente* o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (cf. casos *Ghent Coal*, proc. C-37/95, [1998]; *Gabalfrija SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]; *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR*, proc. C-396/98 [2000]; *Ampafrance SA*, proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [2000]; *Optigen Ltd e o.*, proc. apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 [2006]).

Assim, e uma vez que as actividades preparatórias devem ser consideradas *actividades económicas* na acepção da Sexta Directiva, qualquer pessoa que realize actos preparatórios é considerada sujeito passivo na acepção do artigo 4.º daquela directiva e tem direito à dedução (cf. casos *Rompelman*, proc. 268/83, [1985]; *INZO*, proc. C-110/94 [1996], *Fini H*, proc. C-32/03 [2005]).

Por outro lado, entendeu o TJ que o artigo 4.º, n.ºs 1 a 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa que tenha cessado uma actividade comercial mas continue a pagar as rendas e os encargos referentes ao local que serviu para essa actividade em virtude de o contrato de arrendamento conter uma cláusula de não rescisão, é considerada um sujeito passivo na acepção daquele artigo e pode deduzir o IVA relativamente aos montantes pagos dessa forma, desde que exista uma *relação directa e imediata* entre os pagamentos efectuados e a actividade comercial e que se prove a *inexistência* de intenção fraudulenta ou abusiva (cf. caso *Fini H*, proc. C-32/03 [2005]).

5.4. Requisitos objectivos do direito à dedução

5.4.1. Despesas consideradas

Relativamente aos requisitos objectivos do direito à dedução resulta desde logo da jurisprudência do TJ o entendimento de que decorre do art. 17.º da Sexta Directiva que só a qualidade em que o particular actua no momento em que o imposto exigível se torna dedutível pode decidir da existência de um direito à dedução e que, na medida em que os bens sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, será o mesmo autorizado a deduzir o IVA pago em relação a esses bens (cf. caso *Lennartz*, proc. 97/90 [1991]).

Assim, a dedução operada por um sujeito passivo do IVA pago a montante apenas pode incidir sobre o imposto devido ou pago relativamente a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados *no âmbito das suas actividades profissionais* (na acção do art. 4.º da sexta directiva) [o que decorre do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda directiva do Conselho e na alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da

sexta directiva], ficando excluída a possibilidade de dedução do IVA quando os bens são apenas utilizados para uso privado do sujeito passivos, e ao imposto pago a montante relativamente a despesas que não tenham “carácter estritamente profissional”, tais como, despesas sumptuárias, recreativas ou de representação (cf. artigos 17.º a 20.º da sexta directiva) (cf. casos *Lennartz*, proc. 97/90 [1991] e *Leesportefeuille “Intiem” CV*, proc. 165/86, [1988]). Neste contexto precisa que não é excluído o direito à dedução do IVA pago relativamente a bens que, embora vendidos ao sujeito passivo para utilização exclusiva no âmbito das suas actividades profissionais, tenham sido fisicamente entregues aos seus empregados (cf. caso *Leesportefeuille “Intiem” CV*, proc. 165/86, [1988]).

5.4.2. Conceito dinâmico de actividades económicas

Na sua jurisprudência o TJ considera que as actividades económicas referidas no art. 4.º da Sexta Directiva podem consistir em vários actos consecutivos, incluindo actividades preparatórias (como a aquisição de meios de exploração) que devem ser já imputadas às actividades económicas, impondo o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, devendo nesse contexto a Administração fiscal ter em consideração a intenção declarada pela empresa e competindo a quem solicite a correspondente dedução do IVA provar que as condições para beneficiar dessa dedução estão preenchidas (cf. casos *Lennartz*, proc. 97/90 [1991]; *Rompelman*, proc. 268/83, [1985]; *INZO*, proc. C-110/94 [1996]; *Gabalfria SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).

Neste contexto, no caso de a administração fiscal ter admitido a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis, a realização de um estudo sobre os aspectos técnicos e económicos da actividade projectada pode, assim, ser considerada uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da sexta directiva, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável, pelo que o IVA pago por esse estudo de rentabilidade pode, em princípio, ser deduzido, nos termos do artigo 17.º da sexta directiva (cf. caso *INZO*, proc. C-110/94 [1996]), e o direito a essa dedução subsiste mesmo que, posteriormente, seja decidido, perante os resultados desse estudo, não passar à fase operacional e colocar a sociedade em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis (cf. casos *INZO*, proc. C-110/94 [1996]; *Fini H*, proc. C-32/03 [2005]).

Segundo o entendimento vertido na jurisprudência do TJ, o artigo 4.º da Sexta Directiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitiva-

mente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de *boa fé* pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações (cf. casos *Rompelman*, proc. 268/83, [1985]; *INZO*, proc. C-110/94 [1996]; *Gabalfria SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]; *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR*, proc. C-396/98 [2000]).

O nascimento do direito à dedução do IVA pago sobre as primeiras despesas de investimento não está portanto de forma alguma dependente do reconhecimento formal da qualidade de sujeito passivo pela administração fiscal. Este reconhecimento tem apenas como efeito que tal qualidade, uma vez reconhecida, já não pode ser retirada com efeito retroactivo ao sujeito passivo, fora das situações fraudulentas ou abusivas, sem infringir os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica. Assim, conclui que os artigos 4.º e 17.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o direito de deduzir o IVA pago sobre as operações efectuadas com vista à realização de um projecto de actividade económica subsiste mesmo quando a administração fiscal sabe, desde a primeira liquidação do imposto, que a actividade económica prevista, que devia dar lugar a operações tributáveis, não será exercida (cf. caso *Finanzamt Goslar*, proc. C-400/98 [2000]).

Assim sendo, a utilização dada às mercadorias e serviços apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes (cf. casos *Lennartz*, proc. 97/90 [1991]; *INZO*, proc. C-110/94 [1996]; *Ghent Coal*, proc. C-37/95 [1998]).

O TJ esclarece ainda que o direito à dedução uma vez adquirido mantém-se mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, *por motivos alheios à sua vontade*, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito das operações tributáveis (cf. casos *INZO*, proc. C-110/94 [1996]; *Ghent Coal*, proc. C-37/95, [1998]; *Midland Bank plc*, proc. C-98/98 [2000]), tendo para este efeito considerado que uma alteração legislativa introduzida entre a data do fornecimento dos bens ou serviços com vista à realização de certas operações económicas e a do início destas operações, que retira, com efeito retroactivo, ao sujeito passivo o direito de renunciar à isenção do IVA para estas operações, constitui uma circunstância alheia à vontade do sujeito passivo (cf. caso *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR*, proc. C-396/98 [2000]).

5.4.3. Relação directa e imediata com as operações tributadas

O TJ declarou que o n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado à luz do n.º 5 do mesmo artigo, que estabelece o regime aplicá-

vel ao direito a dedução de IVA quando este se refere a bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo “não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito a dedução”, sendo que nesta disposição, o uso da expressão “utilizados... para” demonstra que, para conferirem direito à dedução prevista no n.º 2, os bens ou serviços em causa devem apresentar uma *relação directa e imediata* com as operações sujeitas a imposto e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente, interpretação que é corroborada tanto pelo artigo 2.º da Primeira Directiva como pelo artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva do qual resulta que só a título excepcional a directiva prevê o direito a dedução do IVA relativo a bens ou a serviços utilizados para operações isentas. Assim, quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante, mesmo quando o objectivo final da operação isenta é efectuar uma operação sujeita a imposto, sendo assim para o efeito indiferente o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo (cf. casos *BLP Group*, proc. C-4/94 [1995], *Midland Bank plc*, proc. C-98/98 [2000]; *Abbey National*, proc. C-408/98 [2001]).

Por outro lado, as despesas incorridas devem fazer parte dos custos das operações a jusante que utilizam os bens e serviços adquiridos (conforme se dispõe no art. 2.º da Primeira Directiva do Conselho) — razão pela qual estes elementos do custo devem normalmente ter surgido antes de o sujeito passivo ter efectuado as operações tributadas com as quais se relacionam —, devendo tal facto ser demonstrado pelo sujeito passivo através de elementos objectivos. Se as despesas em causa não fizerem parte do custo da operação a jusante, não têm uma relação directa e imediata com a mesma (cf. casos *Midland Bank*, proc. C-98/98 [2000]; *Abbey National*, proc. C-408/98 [2001]).

Quando o custo dos serviços adquiridos a montante faz parte dos custos gerais do sujeito passivo serão, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos da empresa, pelo que têm uma relação directa e imediata com o *conjunto* da actividade do sujeito passivo, pelo que o direito à dedução do IVA resulta do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva e o IVA só é, em conformidade com esta disposição, parcialmente dedutível (cf. casos *Midland Bank*, proc. C-98/98 [2000]; *Abbey National*, proc. C-408/98 [2001]).

5.4.4. Transferências de universalidades de bens ⁸

Neste contexto, o TJ considerou que quando um Estado-Membro fez uso da faculdade concedida pelo artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, considerando

⁸ Sobre esta questão cf. LAIRES, Rui — Anotação ao Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 27 de Novembro de 2003, Processo n.º C-497/01 (Sexta Directiva IVA — Artigo 5.º, n.º 8 — Transmissão de uma universalidade de bens. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. N.º 416 (Julho/Dezembro 2005).

que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é uma entrega de bens, as despesas efectuadas pelo transmitente com os serviços adquiridos a fim de realizar esta transmissão fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e, portanto, mantêm em princípio uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do referido sujeito passivo, pelo que se o transmitente efectua simultaneamente operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução, resulta do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva que apenas pode deduzir a parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Todavia, se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação directa e imediata com uma parte claramente delimitada das suas actividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à referida parte da empresa, e que todas as operações incluídas nessa parte da empresa estão sujeitas ao IVA, este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do IVA que onerou as despesas que efectuou para adquirir os referidos serviços (cf. casos *Abbey National*, proc. C-408/98 [2001]; *António Jorge*, proc. C-536/03 [2005]).

5.4.5 Utilização mista de imóveis

Relativamente a uma situação decorrente da utilização de um mesmo imóvel para uso empresarial e privado, e em face da alegação dos proprietários de que o IVA pago poderia ser deduzido a 100% porque o imóvel fora afectado totalmente ao património da empresa, o TJ, depois de recordar que é sua jurisprudência constante a de “o interessado, quando utilize um bem de investimento para fins quer profissionais quer privados, pode optar, para efeitos de IVA, por afectar totalmente esse bem ao património da sua empresa ou conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efectiva” e se o sujeito passivo escolher tratar como bens de empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA devido a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível, conclui que os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional adoptada antes da entrada em vigor da directiva que não permite que um sujeito passivo afecte integralmente à sua empresa um bem de investimento utilizado em parte para as necessidades da empresa e em parte para fins estranhos a esta e, eventualmente, deduza integral e imediatamente o IVA devido sobre a aquisição desse bem ⁹ (cf. caso *Charles e Charles-Tijmens*, proc. C-434/03 [2005]).

⁹ De referir que a lei portuguesa não confere esta possibilidade, cf. art. 19.º, n.º 7, do CIVA; sobre o assunto cf. ainda os acórdãos C-415/98, caso *Bakcsi* [2001] e C-269/00, caso *See-ling* [2003] do TJ.

5.4.6 Transmissões de acções

Num acórdão recente o TJ considerou que o direito à dedução do IVA pago a montante sobre prestações destinadas a realizar uma transmissão de acções é conferido, por força do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva e do artigo 168.º da Directiva 2006/112, se existir uma relação directa e imediata entre as despesas relacionadas com as prestações a montante e o conjunto das actividades económicas do sujeito passivo, cabendo ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, tendo em conta todas as circunstâncias em que decorrem as operações em causa no processo principal, se as despesas realizadas são susceptíveis de ser incorporadas no preço das acções vendidas ou se fazem parte unicamente dos elementos constitutivos do preço das operações abrangidas pelas actividades económicas do sujeito passivo (cf. caso *AB SKF* ¹⁰, proc. C-29/08 [2009]).

5.5. Requisitos formais do direito à dedução

5.5.1. Facturas

Numa situação de autoliquidação ¹¹, entendeu o TJ que as disposições do artigo 18.º, n.º 1, alíneas a) e d), da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que apenas o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), é aplicável ao procedimento de autoliquidação pelo que um sujeito passivo, que é devedor, enquanto destinatário de serviços, do IVA respectivo, não é obrigado a possuir uma factura elaborada nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, a fim de poder exercer o direito à dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro respectivo no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da mesma directiva, considerando que tal interpretação é confortada pela redacção do artigo 18.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva que, em termos idênticos aos que figuram no mesmo artigo, n.º 1, alínea d), impõe como condição que o sujeito passivo cumpra as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.

Assim entende que a primeira disposição aplica-se a situações relacionadas com a afectação própria, nas quais é lógico que o direito à dedução não esteja sujeito à obrigação de possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, e conclui que sendo certo que uma factura tem uma função documental importante pelo facto de poder conter dados controláveis, no caso de autoliquidação, é precisamente com base em

¹⁰ Sobre este acórdão cf. MARTINS, Alexandra — Jurisprudência recente do TJUE em IVA. Slides de apoio à aula leccionada na pós-graduação avançada em direito fiscal: *O IVA na União Europeia*. Lisboa, IDEFF/FDL (2011).

¹¹ Inversão do sujeito passivo.

dados controláveis que o sujeito passivo, destinatário de um fornecimento ou de serviços, deveria ter sido considerado devedor, e qual o montante de IVA devido. Uma vez que a administração fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário da prestação em causa, devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito do referido sujeito passivo à dedução do IVA, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito. Assim, nestas circunstâncias, quando um sujeito passivo, enquanto destinatário de serviços, é designado devedor do IVA correspondente, a administração fiscal não pode exigir como condição adicional para permitir o direito à dedução que o mesmo esteja na posse de uma factura emitida em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva. Com efeito, tal exigência teria como consequência que um sujeito passivo fosse, por um lado, devedor do IVA em causa enquanto destinatário dos serviços, mas corresse o risco, por outro, de não poder deduzir esse imposto. (cf. caso *Bockemühl*, proc. C-90/02 [2004] ¹²).

5.5.2. Período de declaração

Ainda quanto às condições formais relativas ao exercício do direito à dedução, o TJ entendeu que relativamente à dedução a que se refere o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o artigo 18.º, n.º 2, primeiro parágrafo desse diploma deve ser interpretado no sentido de que o direito à dedução deve ser exercido a título do período de declaração em que estão preenchidas as duas condições impostas por essa disposição, ou seja, que a entrega dos bens ou a prestação de serviços tenha sido efectuada e que o sujeito passivo esteja na posse da factura ou do documento que, de acordo com os critérios fixados pelo Estado-Membro em causa, a pode substituir (cf. caso *Terra Baubedarf-Handel*, proc. C-152/02 [2004]).

5.5.3. Exigência de registo

Recentemente, o TJ veio declarar que os artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo beneficia do direito a dedução no que diz respeito ao IVA pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não está registado para efeitos desse imposto, quando as facturas correspondentes contenham todas as informações exigidas pelo referido artigo 22.º, n.º 3, alínea b), em particular, as necessá-

¹² Sobre este acórdão, e defendendo genericamente uma abordagem “antiformalista” cf. CHECA GONZÁLEZ, Clemente — *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2006, págs. 43-47.

rias para a identificação da pessoa que emitiu as ditas facturas e a natureza dos serviços fornecidos e que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que exclua o direito a dedução do IVA pago por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, prestador de serviços, quando este não esteja registado para efeitos desse imposto (cf. caso *Dankowski*, proc. C-438/09 [2010]).

5.6. Deduções e fraude fiscal

A propósito da apreciação do sistema de exclusão do direito à dedução autorizado para França através da Decisão 89/487 do Conselho (acto comunitário que concluiu ser inválido) o TJ considerou que uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela Sexta Directiva, quando meios adequados, menos atentatórios deste princípio do que a exclusão do direito à dedução em relação a certas despesas são possíveis ou existem já na ordem jurídica nacional, não se mostra ser necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais, e como tal revela-se contrária ao princípio da proporcionalidade, e acrescenta que no estado actual do direito comunitário uma legislação nacional que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ¹³ ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e princípios da Sexta Directiva (cf. caso *Ampafrance SA*, proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [2000]).

O TJ declarou por outro lado que ainda que não seja permitida a dedução do imposto indevidamente facturado, na medida em que se todo o imposto facturado pudesse ser deduzido mesmo quando não corresponde ao imposto legalmente devido, a fraude fiscal seria facilitada, no caso de o emitente da factura, em tempo útil, ter eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser sujeita, pelos Estados-Membros à existência de boa fé do emitente da factura, uma vez que as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Directiva, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos (princípio da proporcionalidade na vertente adequação). Neste contexto o TJ conclui que a exigência de que o emitente da factura demonstre boa fé quando, em tempo útil, eliminou por completo o

¹³ Assim sublinhando inequivocamente que os direitos de defesa e o direito à prova pelos sujeitos passivos não podem ser comprometidos mesmo num contexto de luta contra a fraude.

risco de diminuição das receitas fiscais não é necessário para garantir o recebimento do IVA e prevenir a fraude fiscal (cf. caso *Schmeink/ Strobel*, proc. C-454/98 [2000]); e que, ao invés, quando o risco de perda de receitas fiscais não foi completamente eliminado, os Estados-Membros podem sujeitar a possibilidade de regularização do IVA indevidamente facturado à condição de o emitente da factura demonstrar a sua boa fé (cf. caso *Genius Holding BV*, proc. C-342/87 [1989]; caso *Schmeink/ Strobel*, proc. C-454/98 [2000]).

Da jurisprudência do TJ resulta ainda que as operações que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao IVA devem considerar-se entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, na medida em que satisfaçam os critérios objectivos em que assentam aqueles conceitos, independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa na mesma cadeia de entregas e/ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo. Assim conclui que o direito de um sujeito passivo que efectue tais operações a deduzir o IVA pago a montante não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao IVA (cf. caso *Optigen e o.*, proc. apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 [2006]).

O TJ considerou também que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, que autoriza os Estados-Membros, quando o montante das deduções do IVA pago a montante excede o do imposto devido, ou a transportar o excedente para o período de declaração seguinte ou a proceder ao seu reembolso, não se opõe, em princípio, a medidas nacionais que permitem às autoridades fiscais competentes reter, a título conservatório, montantes de imposto restituíveis, quando existam indícios de fraude fiscal ou quando essas autoridades invocam um crédito de IVA que não resulta das declarações do sujeito passivo e que este último contesta. No entanto sublinha que o princípio da proporcionalidade é aplicável a esse tipo de medidas, adoptadas por um Estado-Membro no exercício da sua competência em matéria de IVA, na medida em que, se excederem o necessário para alcançar o seu objectivo, violam os princípios do sistema comum do referido imposto, designadamente, o regime das deduções, que constitui um elemento essencial desse sistema, devendo igualmente ter-se em conta os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica (cf. casos *Garage Molenheide BVBA*, proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 [1997], *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR*, proc. C-396/98 [2000], *Stichting «Goed Wonen»*, proc. C-376/02 [2005]).

O TJ declarou ainda que o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efec-

tuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou qualquer prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto, sublinhando no entanto que essa regulamentação deve respeitar os princípios gerais de direito comunitário que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. Conclui considerando que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou qualquer prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto, nem uma regulamentação que prevê que um sujeito passivo pode ser obrigado a constituir uma garantia para o pagamento do referido imposto que é ou possa vir a ser exigível ao sujeito passivo a quem ele entrega os referidos bens ou serviços ou através de quem estes lhe são entregues, mas esta disposição já não se opõe a uma regulamentação nacional que impõe a qualquer pessoa solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, em conformidade com uma medida nacional adoptada com base no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, a obrigação de constituir uma garantia para o pagamento do IVA devido (cf. caso *Federation of Technological Industries e o.*, proc. C-384/04 [2006]).

O TJ entendeu ainda que operações que constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º, n.ºs 1 e 2, 5.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, devem ser consideradas como tal desde que preencham os requisitos objectivos em que assentam aqueles conceitos, mesmo que tenham sido efectuadas com o único objectivo de obter uma vantagem fiscal, sem outro objectivo económico, e que a Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática abusiva, exigindo a declaração da existência de uma prática abusiva, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições, e, por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal. Quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem

ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva (cf. caso *Halifax* e o., proc. C-255/02 [2006] ¹⁴).

6. CONCLUSÕES

A propósito da jurisprudência do TJ sobre o direito à dedução em sede de IVA ressalta desde logo a importância dada ao mesmo no contexto do mecanismo do imposto, sendo que a circunstância de este direito ser tomado como o alicerce do princípio da neutralidade justifica que não seja toleradas quaisquer excepções ou limitações nos direitos nacionais dos Estados-Membros que não se encontrem expressamente previstas nas directivas comunitárias, *maxime* na Sexta Directiva do Conselho, recentemente substituída pela DIVA.

Com efeito, a introdução de novas restrições não expressamente autorizadas a este direito comportará necessariamente a introdução de distorções no mecanismo do próprio imposto, que importa evitar a todo o custo.

Por outro lado, e mesmo nas circunstâncias mais sensíveis, o TJ relembra a necessidade de respeito pelos princípios gerais de direito, como o da proporcionalidade, o da segurança jurídica e o da protecção da confiança legítima dos sujeitos passivos.

Princípios que importa ter presentes mais do que nunca, estando reservado aos Tribunais nacionais o papel de evitar que num contexto de grave crise económica como a actual os mesmos venham a ser comprometidos por qualquer pressão motivada pela necessidade de obtenção de receitas fiscais provenientes deste imposto, que como é sabido, se caracteriza por ser bastante reditício.

Por outro lado, e obstante a importância da jurisprudência do TJ na interpretação dos conceitos de direito comunitário relevantes, importa não esquecer que aos Tribunais nacionais é reservado um papel da maior importância num percurso que há ainda que trilhar. Assim, saber se um sujeito passivo, no caso concreto, adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas, se os factos confirmam a existência de elementos objectivos de uma actividade económica que justifique o direito à dedução, ou a existência de uma relação directa e imediata entre despesas e a actividade económica dos operadores, saber se as despesas realizadas são susceptíveis de

¹⁴ Sobre este acórdão cf. MARTINS, Alexandra — *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Cadernos IDEFF, n.º 7, Coimbra: Livraria Almedina, 2007, pág. 123 e segs.; cf. também MADURO, António Poiares, SOUSA, António Frada de — *A jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre Práticas Abusivas no Sistema Comum de IVA. Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Livraria Almedina, 2008, p. 119-154.

ser incorporadas no preço das acções vendidas ou se fazem parte dos elementos constitutivos do preço das operações abrangidas pelas actividades económicas do sujeito passivo ou ainda confirmar a (in)existência de uma intenção fraudulenta ou abusiva, são, entre outros, conceitos que cabe ao aplicador do direito nacional densificar perante a riqueza das situações concretas com as quais vai sendo confrontado.

Espera-se que este trabalho possa contribuir para essa reflexão.

LISTAGEM DOS ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA CITADOS ¹⁵

- Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, no proc. 268/83 (pedido de decisão prejudicial: *Hoge Raad* — Países Baixos). *D.A. Rompelman e E.A. Rompelman-Van Deelen* contra *Minister van Financiën*.
- Acórdão de 8 de Março de 1988, no proc. 165/86 (pedido de decisão prejudicial: *Hoge Raad* — Países Baixos). *Leesportefeuille “Intiem” CV* contra *Staatssecretaris van Financiën*.
- Acórdão de 21 de Setembro de 1988, no proc. 50/87 (acção de incumprimento). Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa.
- Acórdão de 13 de Dezembro de 1989, no proc. C-342/87 (pedido de decisão prejudicial: *Hoge Raad* — Países Baixos). *Genius Holding BV* contra *Staatssecretaris van Financiën*.
- Acórdão de 6 de Abril de 1995, no proc. C-4/94 (pedido de decisão prejudicial *High Court of Justice, Queen’s Bench Division* — Reino Unido): *BLP Group plc* contra *Commissioners of Customs & Excise*.
- Acórdão de 6 de Julho de 1995, no proc. C-62/93 (pedido de decisão prejudicial do *Dioikitiko Protodikeio Athinas*): *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion* contra Estado Helénico.
- Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, no proc. C-110/94 (pedido de decisão prejudicial do *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* — Bélgica): *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)* contra Estado Belga.
- Acórdão de 18 de Dezembro de 1997, nos proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 (pedido de decisão prejudicial do *Hof van Beroep te Antwerpen, do Rechtbank van eerste aanleg te Brussel e do Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* — Bélgica): *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD), Sanders BVBA* contra *Belgische Staat*.
- Acórdão de 15 de Janeiro de 1998, no proc. C-37/95 (pedido de decisão prejudicial do *Hof van Cassatie van België* — Bélgica): *Belgische Staat* contra *Ghent Coal Terminal NV*.
- Acórdão de 21 de Março de 2000, nos proc. apensos C-110/98 a C-147/98 (pedidos de decisão prejudicial do Tribunal Económico — Administrativo Regional de Cataluña — Espanha): *Gabalfria SL e o. contra Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*.
- Acórdão de 8 de Junho de 2000, no proc. C-98/98 [pedido de decisão prejudicial da High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Divisional Court) — Reino Unido]: *Commissioners of Customs & Excise* contra *Midland Bank plc*.
- Acórdão de 8 de Junho de 2000, no proc. C-396/98 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR* contra *Finanzamt Paderborn*.
- Acórdão de 8 de Junho de 2000, no proc. C-400/98 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Finanzamt Goslar* contra *Brigitte Breitsohl*.
- Acórdão de 19 de Setembro de 2000, nos proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [pedidos de decisão prejudicial dos tribunais administrativos de Nantes (C-177/99) e de Melun (C-181/99)]: *Ampafrance SA* contra *Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* (C-177/99) e *Sanofi Synthelabo*, anteriormente *Sanofi Winthrop SA*, contra *Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne* (C-181/99).

¹⁵ O texto integral de todos os acórdãos citados pode ser obtido através da internet, na base de dados EUR-Lex, URL: <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>.

- Acórdão de 19 de Setembro de 2000, no proc. C-454/98 (pedido de decisão prejudicial pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG* contra *Finanzamt Borken*, e *Manfred Strobel* contra *Finanzamt Esslingen*.
- Acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, no proc. C-408/98 [pedido de decisão prejudicial da High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court)]: *Abbey National plc* contra *Commissioners of Customs & Excise*.
- Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, no proc. C-409/99 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Verwaltungsgerichtshof*): *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH* contra *Finanzlandesdirektion für Steiermark*, e entre *Michael Stadler* contra *Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*.
- Acórdão de 1 de Abril de 2004, no proc. C-90/02 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Finanzamt Gummersbach* contra *Gerhard Bockemühl*.
- Acórdão de 29 de Abril de 2004, no proc. C-152/02 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesfinanzhof* — Alemanha) *Terra Baubedarf-Handel GmbH* contra *Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*.
- Acórdão de 3 de Março de 2005, no proc. C-32/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Højesteret): *I/S Fini H* contra *Skatteministeriet*.
- Acórdão de 26 de Abril de 2005, no proc. C-376/02 (pedido de decisão prejudicial apresentado pela Hoge Raad der Nederlanden): *Stichting «Goed Wonen»* contra *Staatssecretaris van Financiën*.
- Acórdão de 26 de Maio de 2005, no proc. C-536/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo — Portugal): *António Jorge Lda.* contra *Fazenda Pública*.
- Acórdão de 14 de Julho de 2005, no proc. C-434/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pela Hoge Raad der Nederlanden): *P. Charles, T. S. Charles-Tijmens* contra *Staatssecretaris van Financiën*.
- Acórdão de 6 de Outubro de 2005, no proc. C-243/03 (acção de incumprimento): Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa.
- Acórdão de 6 de Outubro de 2005, no proc. C-204/03 (acção de incumprimento): Comissão das Comunidades Europeias contra Reino de Espanha.
- Acórdão de 15 de Dezembro de 2005, no proc. C-63/04 [pedido de decisão prejudicial da High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]: *Centralan Property Ltd* contra *Commissioners of Customs & Excise*.
- Acórdão de 12 de Janeiro de 2006, nos proc. apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice): *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd* e *Bond House Systems Ltd* contra *Commissioners of Customs & Excise*.
- Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, no proc. C-255/02 (pedido de decisão prejudicial do VAT and Duties Tribunal, London) — *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* contra *Commissioners of Customs & Excise*.
- Acórdão de 30 de Março de 2006, no proc. C-184/04 (pedido de decisão prejudicial do Korkein hallinto-oikeus — Finlândia) — *Uudenkaupungin kaupunki*.
- Acórdão de 11 de Maio de 2006, no proc. C-384/04 [pedido de decisão prejudicial da Court of Appeal (Civil Division) — Reino Unido] — *Commissioners of Customs & Excise* e *Attorney General* contra *Federation of Technological Industries* e o.
- Acórdão de 29 de Outubro de 2009, no proc. C-29/08 (pedido de decisão prejudicial do Regeringsrätten — Suécia) — *Skatteverket* contra *AB SKF*.
- Acórdão de 22 de Dezembro de 2010, no proc. C-438/09 (pedido de decisão prejudicial do Naczelny Sąd Administracyjny — República da Polónia) — *Bogusław Juliusz Dankowski* contra *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*.