

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

21 de fevereiro de 2013 (*)

«Sexta Diretiva IVA — Artigo 17.º, n.º 2, alínea a) — Direito a dedução do imposto pago a montante — Necessidade de uma relação direta e imediata entre a operação a montante e uma operação tributada a jusante — Critério de determinação dessa relação — Serviços prestados por advogado no âmbito de um processo penal por corrupção instaurado a título pessoal contra o gerente e contra o sócio principal de uma sociedade de responsabilidade limitada»

No processo C-104/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 22 de dezembro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de fevereiro de 2012, no processo

Finanzamt Köln-Nord

contra

Wolfram Becker,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits e J.-J. Kasel (relator), juízes,

advogado-geral: V. Trstenjak,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável

uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001 (JO L 15, p. 24, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Köln-Nord (a seguir «Finanzamt») a W. Becker, a propósito do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante por W. Becker sobre os honorários de advogado relacionados com um processo penal instaurado contra aquele enquanto gerente e sócio principal de uma sociedade de responsabilidade limitada.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º-F da mesma, dispõe:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

4 Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma fatura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º»

5 Em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), quinto travessão, da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º-H da mesma, as faturas emitidas em execução das disposições desta diretiva devem, para efeitos de IVA, conter o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do seu cliente.

Direito alemão

6 Nos termos do § 15, n.º 1, primeiro período, ponto 1, da Lei de 2005 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386, a seguir «UStG»), o empresário pode deduzir, a título de imposto pago a montante, o imposto legalmente devido por prestações que tenham sido realizadas por outros empresários para fazer face às necessidades da sua empresa.

7 Em conformidade com o § 15, n.º 2, primeiro período, ponto 1, da UStG, a dedução está excluída para prestações utilizadas pelo empresário para a realização de operações isentas.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 À época dos factos que deram origem ao processo principal, W. Becker era empresário em nome individual e sócio maioritário da A-GmbH (a seguir «A»), sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão. W. Becker e X eram gerentes da A, cujo objeto social consistia em realizar, a título oneroso, trabalhos de construção sujeitos a IVA. P, mandatário da A, veio igualmente a tornar-se gerente desta sociedade.

9 W. Becker e a A estavam vinculados por uma convenção de integração fiscal na aceção da UStG. Por conseguinte, W. Becker e a A eram considerados um só sujeito passivo, com W. Becker a assumir, enquanto empresário em nome individual, dito «integrante», as obrigações fiscais do grupo de empresas constituído pela sua empresa individual e pela A.

10 Depois de a A ter executado, a título oneroso e tributável, um contrato de empreitada que lhe foi adjudicado, a secção competente do Ministério Público deu início a um inquérito penal contra W. Becker e P. Com efeito, a A era suspeita de ter beneficiado, antes da celebração do contrato, de informações confidenciais respeitantes às propostas apresentadas pelas empresas concorrentes e de, assim, ter podido apresentar a proposta mais vantajosa. Para obter essas informações, terá feito doações suscetíveis de serem penalmente qualificadas, respetivamente, de corrupção e de cumplicidade, no que respeita a W. Becker e a P, e de corrupção passiva quanto ao beneficiário dessas doações.

11 Os processos penais instaurados contra W. Becker e P foram, em aplicação das disposições do Código de Processo Penal alemão, suspensos mediante o pagamento de montantes transacionais.

12 No quadro do inquérito penal, W. Becker e P foram representados, cada um, pelo seu respetivo advogado. Porém, nos termos das convenções relativas aos honorários dos referidos advogados, os clientes do mandatário de W. Becker eram este último, enquanto arguido, e a A, enquanto os clientes do mandatário de P eram este último, enquanto arguido, e também a A. No que respeita aos mandantes, as duas convenções apenas tinham a assinatura e o carimbo da A, representada por W. Becker e P, na qualidade de gerentes.

13 Os advogados enviaram as faturas à A. W. Becker, enquanto empresário em nome individual integrante da A, procedeu, durante o exercício controvertido, concretamente no ano de 2005, à dedução do IVA correspondente às referidas faturas.

14 Como resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça, o Finanzamt, por seu turno, considerou que o IVA em questão não era dedutível e, por conseguinte, emitiu um aviso de liquidação em nome de W. Becker. A reclamação deduzida por este no Finanzamt foi indeferida, pelo que W. Becker recorreu para o Finanzgericht Köln, que deu provimento ao seu recurso.

15 O Bundesfinanzhof, no qual o Finanzamt interpôs recurso de «Revision», recorda, na sua decisão de reenvio, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o exercício do direito a dedução pressupõe uma relação direta e imediata entre a operação a montante e a operação a jusante. No entanto, o Finanzamt tem dúvidas sobre como saber se a existência dessa relação depende do conteúdo objetivo da prestação adquirida ou do facto gerador da aquisição desta prestação.

16 Com efeito, por um lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a determinação de uma relação direta e imediata depende de circunstâncias objetivas (acórdão de 8 de junho de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 32) e da natureza objetiva da operação em causa (acórdão de 6 de abril de 1995, *BLP Group*, C-4/94, Colet., p. I-983, n.º 24). Ora, no presente caso, se nos referirmos à natureza objetiva das prestações de serviços de advogado em causa no processo principal, há que constatar que as mesmas visavam proteger direta e imediatamente os interesses privados dos dois arguidos. Aliás, os procedimentos penais foram dirigidos unicamente contra estes a título pessoal, e não contra a A, embora uma ação contra esta última também fosse juridicamente possível.

17 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que há também que ter em conta se a

prestação adquirida tem a sua causa exclusiva nas atividades tributáveis do sujeito passivo (acórdão de 8 de fevereiro de 2007, Investrand, C-435/05, Colet., p. I-1315, n.º 33). É este o caso no processo principal uma vez que as prestações em causa não seriam fornecidas pelos dois advogados em questão se a A não exercesse uma atividade que gerasse um volume de negócios e que, portanto, fosse tributável. Poderia, então, considerar-se que as referidas prestações têm uma relação direta e imediata com toda a atividade económica da A. Nessa situação, W. Becker, enquanto empresário em nome individual integrante da A, disporia de um direito a dedução do IVA pago a montante.

18 Atendendo a estas considerações, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A relação direta e imediata que a jurisprudência do Tribunal de Justiça considera decisiva ao interpretar a expressão ‘para os fins das próprias operações tributáveis’ na aceção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da [Sexta Diretiva] é determinada:

¾ em função do conteúdo objetivo da prestação de que o sujeito passivo beneficia (neste caso: [os] serviços de um defensor num processo penal para evitar a condenação de uma pessoa singular por um crime) ou

¾ em função do facto gerador da prestação recebida (neste caso: [a] atividade económica do sujeito passivo no âmbito da qual foi alegadamente praticado um crime por uma pessoa singular)?

2) Se o facto gerador for determinante: nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da [Sexta Diretiva], um sujeito passivo que solicita [uma prestação], em conjunto com um empregado, tem direito à dedução total ou apenas parcial do imposto a montante e, caso vários beneficiários recebam uma prestação, quais são os requisitos da emissão da fatura em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), quinto travessão, da [Sexta Diretiva]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

19 Para responder à primeira questão, importa, antes de mais, recordar que, como o Tribunal de Justiça já declarou, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias 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 para determinar a extensão de tal direito (v. acórdãos Midland Bank, já referido, n.º 24; de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colet., p. I-1361, n.º 26; e Investrand, já referido, n.º 23). O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (v. acórdãos, já referidos, Midland Bank, n.º 30, e Abbey National, n.º 28).

20 Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e 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 (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Midland Bank, já referido, n.º 31, e de 26 de maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Colet., p. I-4357, n.º 36).

21 Quanto à natureza da «relação direta e imediata» que deve existir entre uma operação a montante e uma operação a jusante, há, em seguida, que salientar que o Tribunal de Justiça considerou que não seria realista tentar enunciar uma formulação mais precisa a esse respeito. Com efeito, tendo em conta a diversidade das transações comerciais e profissionais, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efetuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível (v., neste sentido, acórdão Midland Bank, já referido, n.º 25).

22 Por último, resulta da jurisprudência que, no quadro da aplicação do critério da relação direta, que incumbe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais, compete a estes ter em conta todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa (v., neste sentido, acórdão Midland Bank, já referido, n.º 25) e ter em conta apenas as operações que têm relação objetiva com a atividade tributável do sujeito passivo.

23 Com efeito, a obrigação de apenas ter em conta o conteúdo objetivo da operação em questão é a mais conforme com o objetivo prosseguido pelo sistema comum do IVA, que visa garantir a segurança jurídica e facilitar os atos inerentes à aplicação do referido IVA (v., neste sentido, acórdãos BLP Group, já referido, n.º 24; de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colet., p. I-7257, n.º 33; e de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, Colet., p. I-10413, n.º 47).

24 O Tribunal de Justiça, por outro lado, declarou que é igualmente tendo em conta o seu conteúdo objetivo que deve ser estabelecida a existência de uma relação direta e imediata entre os bens ou as prestações de serviços utilizados e uma operação tributável realizada a jusante ou, excepcionalmente, uma operação tributável realizada a montante (v., neste sentido, acórdão Midland Bank, já referido, n.º 32, e, por analogia, no que respeita aos elementos a ter em consideração para demonstrar a intenção declarada por um sujeito passivo de afetar um determinado bem a uma operação sujeita a IVA, acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 24).

25 A interpretação segundo a qual há que ter em conta o conteúdo objetivo dos bens ou das prestações de serviços adquiridos para determinar a existência de uma «relação direta e imediata» entre uma determinada operação e o conjunto da atividade tributável, na aceção da jurisprudência referida, não é posta em causa pela circunstância de o Tribunal de Justiça, nos n.os 33 e 36 do seu acórdão Investrand, já referido, ter considerado, no essencial, que, quando o exercício de uma atividade tributável não constitui causa exclusiva da realização de determinados custos e despesas, estes não podem ser considerados como tendo uma relação direta e imediata com essa atividade.

26 Com efeito, conforme resulta dos n.os 25 a 34 desse acórdão, foi tendo em conta todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa no processo que deu origem ao referido acórdão e, particularmente, os elementos de facto resultantes do processo que lhe foi submetido que o Tribunal de Justiça considerou, por um lado, que a Investrand BV não tinha efetuado, a jusante, nenhuma operação específica tributável a título de IVA que desse origem aos encargos em causa no processo principal. Considerou, por outro lado, que, se a Investrand BV não demonstrasse que não teria tido esses encargos se não tivesse exercido uma atividade económica tributável, não poderia considerar-se que os mesmos tinham sido efetuados para responder às necessidades do conjunto das atividades tributáveis.

27 O Tribunal de Justiça só pôde declarar, no n.º 34 do acórdão Investrand, já referido, que a situação da Investrand BV era comparável à de um detentor de ações privado e concluir que

essas operações não estavam abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Diretiva porque, no âmbito do exame que efetuou, teve em conta o conteúdo objetivo das operações em questão.

28 A este respeito, há que precisar que, no acórdão Investrand, já referido, o Tribunal de Justiça não excluiu que, tendo em conta o seu conteúdo, as operações em causa poderiam, noutro contexto, ser relacionadas com uma atividade económica tributável. O Tribunal de Justiça reteve unicamente, como resulta no essencial do n.º 33 do referido acórdão, que, ainda que a Investrand BV não tivesse exercido uma atividade tributável, esta sociedade teria ainda assim declarado os encargos em questão, pelo que estes não podiam ser considerados como tendo sido declarados por causa das atividades tributáveis da sociedade.

29 Nestas condições, como alegou o Governo alemão, a circunstância de a relação direta e imediata existente entre uma prestação de serviços e o conjunto da atividade económica tributável dever ser determinada tendo em conta o conteúdo objetivo desta prestação de serviços não impede que a causa exclusiva da operação em causa possa também ser tida em conta, devendo esta ser considerada como um critério de determinação do conteúdo objetivo. Uma vez demonstrado que uma operação não foi efetuada para corresponder às necessidades das atividades tributáveis de um sujeito passivo, esta operação não pode ser considerada como tendo uma relação direta e imediata com essas atividades na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, ainda que essa operação seja, tendo em conta o seu conteúdo objetivo, tributável a título de IVA.

30 No caso em apreço, em primeiro lugar, segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, as prestações de serviços de advogado em causa no processo principal destinavam-se direta e imediatamente a proteger os interesses privados dos dois arguidos acusados por infrações devido ao seu comportamento pessoal. Aliás, como já foi precisado no n.º 16 do presente acórdão, os procedimentos penais foram dirigidos unicamente contra os arguidos a título pessoal, e não contra a A, embora uma ação contra esta última também fosse juridicamente possível. Esse órgão jurisdicional conclui, acertadamente, que, tendo em conta o seu conteúdo objetivo, os encargos relativos a estas prestações não podem ser considerados como tendo sido efetuados para obviar às necessidades do conjunto das atividades tributáveis da A.

31 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, na medida em que as prestações não seriam fornecidas pelos dois advogados em causa se a A não exercesse uma atividade geradora de um volume de negócios e, portanto, tributável, existiria uma relação causal entre os encargos relativos a essas prestações e o conjunto da atividade económica da A. No entanto, impõe-se constatar que essa relação causal não poderia ser considerada como uma relação direta e imediata na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Como o próprio órgão jurisdicional de reenvio salienta, não existe relação jurídica entre os procedimentos penais e a A, sendo certo que essas prestações devem ser consideradas como tendo sido fornecidas inteiramente fora do contexto das atividades tributáveis da A.

32 A este respeito, acresce que a circunstância de o direito civil nacional obrigar uma empresa como a que está em causa no processo principal a suportar os encargos ligados à defesa dos interesses dos seus órgãos em processo penal é desprovida de pertinência para a interpretação e a aplicação das disposições relativas ao sistema comum do IVA. Com efeito, tendo em conta o regime objetivo do IVA criado por esse sistema, só a relação objetiva entre as prestações fornecidas e a atividade económica tributável do sujeito passivo é determinante (v., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Colet., p. I-13805, n.º 54), sob pena de pôr gravemente em causa a aplicação uniforme do direito da União nesta matéria.

33 Consequentemente, há que responder à primeira questão que a existência de uma relação direta e imediata entre uma dada operação e o conjunto da atividade do sujeito passivo com o objetivo de determinar se os bens ou os serviços foram utilizados por este «para os fins das próprias operações tributáveis», na aceção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, depende do conteúdo objetivo do bem ou do serviço adquirido por esse sujeito passivo. No caso em apreço, as prestações de serviços de advogado, cujo objetivo é evitar sanções penais contra pessoas singulares, gerentes de uma empresa que é sujeito passivo, não dão a essa empresa o direito de deduzir, enquanto imposto a montante, o IVA devido pelas prestações fornecidas.

Quanto à segunda questão

34 Em face da resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

35 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

A existência de uma relação direta e imediata entre uma dada operação e o conjunto da atividade do sujeito passivo com o objetivo de determinar se os bens ou os serviços foram utilizados por este «para os fins das próprias operações tributáveis», na aceção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001, depende do conteúdo objetivo do bem ou do serviço adquirido por esse sujeito passivo.

No caso em apreço, as prestações de serviços de advogado, cujo objetivo é evitar sanções penais contra pessoas singulares, gerentes de uma empresa que é sujeito passivo, não dão a essa empresa o direito de deduzir, enquanto imposto a montante, o imposto sobre o valor acrescentado devido pelas prestações fornecidas.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão: