

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

8 de setembro de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 2.º, n.º 1, artigo 9.º, n.º 1, artigo 167.º e artigo 168.º, alínea a) – Dedução do imposto pago a montante – Conceito de “sujeito passivo” – Sociedade holding – Despesas relacionadas com uma contribuição de sócio em espécie a filiais – Ausência de participação das despesas nos custos gerais – Atividades das filiais em grande parte isentas de imposto»

No processo C-98/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 23 de setembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de fevereiro de 2021, no processo

Finanzamt R

contra

W GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. Passer, presidente de secção, A. Prechal (relatora), presidente da Segunda Secção, e N. Wahl, juiz,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da W GmbH, por M. Dietrich e N. Penner, Rechtsanwälte,
- em representação do Governo alemão, por J. Möller e P.-L. Krüger, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Pethke e V. Uher, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 3 de março de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 167.º e do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt R (administração tributária de R, Alemanha) à W GmbH, a propósito da recusa de conceder a esta última a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante relativo às prestações que permitiram a esta sociedade efetuar, a título de contribuição de sócio, prestações às suas filiais que, por seu turno, efetuam prestações, na sua maior parte, isentas de IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva enuncia:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 Nos termos do artigo 167.º da referida diretiva:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

6 O artigo 168.º da mesma diretiva prevê:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

Direito alemão

7 O § 2.º da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o valor acrescentado), de 21 de fevereiro de 2005 (BGB1 2005 I, p. 386), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), tem a seguinte redação:

«(1) Entende-se por empresário quem exerça, de modo independente, uma atividade comercial ou profissional. A empresa abrange toda a atividade comercial ou profissional do empresário. Considera-se atividade comercial ou profissional toda a atividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo quando não exista a intenção de obter lucros e, no caso de uma associação de pessoas, mesmo que esta exerça as suas atividades exclusivamente no interesse dos seus membros.

(2) A atividade comercial ou profissional não é exercida de modo independente:

1. No caso de pessoas singulares, individual ou conjuntamente, integradas numa empresa, de modo que são obrigadas a seguir as instruções do empresário,

2. No caso de a estrutura global das ligações efetivas demonstrar que uma pessoa coletiva está integrada no plano financeiro, económico e organizacional na empresa da sociedade-mãe (unidade fiscal). Os efeitos da unidade fiscal limitam-se às prestações internas entre os estabelecimentos da empresa que têm sede no território do Estado. Estes estabelecimentos devem ser tratados como uma única empresa. [...]»

8 O § 15.º da UStG, sob a epígrafe «Dedução do imposto pago a montante», precisa, no seu n.º 1:

«O empresário pode deduzir os seguintes montantes a título do imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas de bens e outras prestações de serviços efetuadas a favor da sua empresa por outros empresários. [...]»

9 O § 42.º do Abgabenordnung (Código Tributário) dispõe:

«(1) A legislação fiscal não pode ser contornada pelo recurso abusivo às construções jurídicas admitidas pela lei. Se estiverem preenchidas as condições estabelecidas por uma disposição fiscal de luta contra a evasão fiscal, as consequências jurídicas aplicáveis são determinadas pela referida disposição. Nos outros casos em que se verifique um abuso na aceção do n.º 2, o imposto é devido nas mesmas condições previstas pelo regime legal da construção jurídica adequada às operações económicas.

(2) Verifica-se um abuso quando tiver optado por uma construção jurídica não adequada, que confira ao contribuinte ou a um terceiro uma vantagem fiscal não prevista na lei tendo em conta as consequências de uma construção jurídica adequada. Esta regra não é aplicável se o contribuinte demonstrar a existência de razões não fiscais que motivaram a escolha da construção jurídica, que importa tomar em consideração à luz de toda a sua situação.»

Processo principal e questões prejudiciais

10 A W dedica-se à aquisição, gestão e exploração de bens imóveis, bem como à conceção, saneamento e execução de projetos de construção.

11 Em 2013, a W detinha participações na X KG GmbH Co. KG e na Y KG GmbH & Co. KG, cuja atividade consiste na construção de bens imóveis e na venda de habitações, na maior parte com isenção de IVA.

12 Mais concretamente, no ano em causa, a W detinha 94 % das participações da X, sendo os restantes 6 % detidos pela Z KG.

13 Mediante um aditamento ao contrato de sociedade da X, de 31 de janeiro de 2013, a Z e a W acordaram fazer entradas de sócio à X. No que se refere a Z, esta contribuição consistia no pagamento de um montante de 600 000 euros e no que se refere à W na prestação, em proporção equivalente à sua participação, ou seja, de pelo menos 9,4 milhões de euros, e a título gratuito, de serviços de arquitetura, de cálculos relativos à estática, de planeamento do isolamento térmico e acústico, de abastecimento energético e de ligações às redes, de administração geral, de instalação e de comercialização para dois bens a construir pela X. A W efetuou essas prestações de serviços em parte com o seu pessoal ou material e, em parte, adquirindo bens e serviços a outras empresas.

14 Com outro contrato da mesma data celebrado entre a W e a X, foi acordado que a W prestaria a X, a título oneroso, serviços de contabilidade e de gestão relacionados com a construção dos dois bens referidos no número anterior. Esses serviços incluíam a contratação e o despedimento do pessoal, a aquisição de material, a elaboração das contas anuais e das declarações fiscais e a sua apresentação à autoridade tributária. Estavam excluídas as prestações que a W devia efetuar a título de contribuição de sócio.

15 Além disso, em 2013, a W detinha 89,64 % das participações da Y, sendo as restantes participações detidas pela P I GmbH.

16 Mediante um aditamento ao contrato de sociedade da Y celebrado em 10 de abril de 2013, foi acordado que a P I e a W fariam uma contribuição de sócio à Y. A contribuição da P I consistia em pagar um montante de 3,5 milhões de euros e a da W consistia em prestar, a título gratuito, serviços da mesma natureza que os prestados à X descritos no n.º 13 do presente acórdão, na proporção equivalente à sua participação, ou seja num montante de pelo menos 30,29 milhões de euros, relativos à construção de um terceiro bem. A W efetuou essas prestações de serviços, em parte, com o seu próprio pessoal ou material e, em parte, adquirindo bens e serviços a outras empresas.

17 Com outro contrato da mesma data, a W e a Y acordaram que, no âmbito do projeto de construção desse terceiro bem, a W prestaria à Y, a título oneroso, serviços de contabilidade e de gestão semelhantes aos prestados à X, descritos no n.º 14 do presente acórdão.

18 Nas suas declarações fiscais relativas ao IVA para ano de 2013, a W deduziu a totalidade do IVA pago a montante a título das prestações em causa. Na sequência de uma inspeção tributária, a administração tributária alemã considerou que as contribuições de sócio da W a favor da X e da Y deviam ser qualificadas de atividades não tributáveis por não terem servido para gerar receitas na aceção da legislação relativa ao IVA e, por conseguinte, não eram imputáveis à atividade comercial da W. Deste modo, considerou que os montantes do IVA pago a montante relativos a essas atividades não eram dedutíveis.

19 Uma vez que a reclamação apresentada contra essa recusa foi indeferida, a W interpôs recurso para o Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Land da Baixa Saxónia, Alemanha) que, por Decisão de 19 de abril de 2018, lhe deu provimento. Segundo esse tribunal, a prestação de serviços de contabilidade e gestão pela W à X e à Y constituía uma interferência

direta ou indireta na gestão destas sociedades mediante remuneração. Tendo em conta esta interferência através da prestação de serviços de contabilidade e gestão, considerou que a prestação de serviços diferentes correspondente à contribuição de sócio em espécie efetuada a favor das filiais fazia parte da atividade comercial de gestão ativa das participações. Esta análise resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual as prestações em espécie utilizadas para recolher fundos que foram entregues às sociedades de participação como entradas de acionista fazem parte da atividade comercial das sociedades holding. Por conseguinte, o referido tribunal considerou que a W podia deduzir a totalidade do imposto sobre o volume de negócios que incidiu sobre os serviços que prestou à X e à Y a título da sua contribuição de sócio. Além disso, precisou que não tinha existido abuso de direito e que existiam motivos não fiscais que justificavam a estrutura escolhida para a operação em causa.

20 A administração tributária de R interpôs recurso de *Révision* desta decisão para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), em apoio do qual sustenta, nomeadamente, que as prestações controvertidas, a saber, as que estão associadas às contribuições de sócio a favor das filiais, se devem distinguir das prestações de gestão e contabilidade a título oneroso, que não são, na ausência de remuneração, objeto de uma troca de prestações. Por outro lado, alegou que as operações realizadas pela W resultavam de um recurso abusivo às construções jurídicas do direito de deduzir o IVA.

21 No âmbito da decisão de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) salienta que não existe unidade fiscal entre, por um lado, a W e, por outro, a X e a Y, na aceção do § 2.º, n.º 2, da UStG.

22 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, uma vez que a W prestou às suas filiais, a título oneroso, serviços de contabilidade e gestão interferiu assim na gestão das suas filiais, podia, apesar da sua qualidade de sociedade holding, beneficiar, em princípio, da dedução integral do imposto pago a montante a título dos serviços que adquiriu. Recorda, a este respeito, que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito a dedução a favor do sujeito passivo é igualmente admitida 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 despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. O órgão jurisdicional de reenvio deduz daí que as despesas efetuadas por uma sociedade holding, que interfere na gestão de uma filial, pelos diferentes serviços que adquiriu no âmbito de uma aquisição de participações nessa filial fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço das suas prestações, pelo que, em princípio, apresentam uma relação direta e imediata com toda a atividade económica da sociedade holding.

23 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a W não está impossibilitada de deduzir o IVA pago a montante porque adquiriu as prestações a montante para as ceder às filiais que efetuam operações isentas, de modo que essas prestações a montante têm uma relação direta e imediata com as operações a jusante isentas.

24 Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, assim, sobre a questão de saber se se pode considerar que as prestações a montante que a W transferiu para a X e para a Y a título das suas contribuições de sócio foram adquiridas pela W para a sua empresa e se os respetivos custos fazem parte das suas despesas gerais, a saber, se são elementos constitutivos do custo das suas operações tributadas a jusante de contabilidade e gestão a favor das suas filiais. Esta interrogação decorre do Acórdão de 8 de novembro de 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, n.os 37 e seguintes), do qual o órgão jurisdicional de reenvio deduz que, para efeitos da dedução do IVA pago a montante por uma sociedade holding, é necessário

que a operação em causa tenha a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável dessa sociedade ou que constitua o prolongamento direto, permanente e necessário dessa atividade. Assim, na ausência de uma relação direta e imediata entre as despesas relativas às prestações a montante e a atividade económica tributável da sociedade holding, essas despesas não podem fazer parte dos custos gerais da W e não podem ser elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos e dos serviços prestados pela W. O órgão jurisdicional de reenvio evoca igualmente os Acórdãos de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), de 3 de julho de 2019, *The Chancellor, Masneters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559) e de 1 de outubro de 2020, *Vos Annemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785). Embora os processos que deram origem a estes acórdãos não digam respeito a sociedades holding, confirmam a necessidade de uma relação direta entre as prestações a montante e as operações tributáveis da sociedade em causa para permitir uma dedução do IVA suportado. Ora, no caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio considera que as prestações a montante podem não ser adquiridas para atividade da W e as suas operações tributadas, mas para as das suas filiais. Por conseguinte, estas prestações de serviços estariam direta e imediatamente relacionadas com as atividades na maior parte isentas dessas filiais.

25 Em segundo lugar, se, no entanto, se considerar que o imposto pago sobre as prestações a montante é dedutível, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a interposição de uma sociedade-mãe na aquisição de prestações da filial para efeitos da dedução do imposto pago a montante, à qual não tem em princípio direito, não constitui um abuso de direito. Recorda, a este respeito, que, a nível nacional, está excluído que uma sociedade-mãe obtenha, através da sua interposição a montante, um direito à dedução do imposto pago a montante de que não beneficiaria em caso de aquisição direta das prestações. Ora, o mecanismo no caso em apreço é o mesmo de um ponto de vista económico que o da interposição a montante, pelo que tal abuso pode ser caracterizado. Além disso, considera que, se essa adaptação não devesse ser considerada abusiva, existe um risco de uma vaga de interposições por parte de sociedades holding em todas as aquisições de prestações por sujeitos passivos.

26 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve, em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da [Diretiva IVA,] ser interpretado no sentido de que uma sociedade holding de gestão, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, tem [o] direito [de] deduzir o imposto suportado também pelas prestações adquiridas [a] terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, embora as prestações a montante adquiridas não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da holding, mas com as atividades (em grande parte) isentas de imposto das filiais, não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto (realizadas para as filiais) e não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade holding?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: Constitui abuso de direito, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, o facto de uma sociedade holding gestora se “interpor” na obtenção de prestações pelas suas filiais, de tal maneira que ela própria adquire as prestações relativamente às quais as filiais não teriam direito a dedução se as adquirissem diretamente, cede estas prestações às filiais em troca de uma participação no seu lucro e posteriormente reclama a dedução integral do imposto sobre prestações a montante, invocando a sua posição como sociedade gestora, ou pode esta interposição ser justificada por motivos não fiscais, embora a dedução integral do imposto seja, em si própria, contrária ao sistema e implique uma vantagem concorrencial para as estruturas de holding face a empresas

de um só nível?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

27 Na sequência da apresentação das conclusões do advogado?geral, a W, por articulado apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 12 de abril de 2022, requereu a reabertura da fase oral do processo, ao abrigo do artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça. Uma vez que a fase oral do processo tinha sido encerrada na sequência da apresentação das conclusões do advogado?geral, este pedido deve ser entendido no sentido de que visa a reabertura dessa fase em aplicação do referido artigo.

28 Em apoio deste pedido a W alega, em substância, que nas suas conclusões, o advogado?geral, em especial nos n.os 39 a 43 e 55 a 62, não se pronunciou sobre certos elementos que merecem ser debatidos com as partes ou tomou posição sobre determinados elementos sem que os mesmos tenham sido objeto de debate. Estas omissões e estas tomadas de posição justificam a realização de uma audiência.

29 A este propósito, importa recordar que, nos termos do artigo 252.º, segundo parágrafo, TFUE, o advogado?geral apresenta publicamente, com toda a imparcialidade e independência, conclusões fundamentadas sobre as causas que, nos termos do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, requeiram a sua intervenção. O Tribunal de Justiça não está vinculado pelas conclusões do advogado?geral nem pela fundamentação em que este baseia essas conclusões (Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, n.º 25 e jurisprudência referida).

30 Cabe recordar igualmente, que o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e o seu Regulamento de Processo não preveem a possibilidade de as partes interessadas apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado?geral (Acórdão de 25 de outubro de 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, n.º 23 e jurisprudência referida). Por conseguinte, o desacordo de um interessado com as conclusões do advogado?geral, sejam quais forem as questões nelas examinadas, não pode constituir, em si mesmo, um fundamento justificativo da reabertura da fase oral do processo (Acórdãos de 25 de outubro de 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, n.º 24, e de 29 de novembro de 2017, King, C?214/16, EU:C:2017:914, n.º 27 e jurisprudência referida).

31 Com os seus argumentos, a W pretende responder às conclusões do advogado?geral, pondo em causa as suas apreciações relativas à primeira questão prejudicial.

32 É certo que, nos termos do artigo 83.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, ouvido o advogado?geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, designadamente se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes ou os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

33 Todavia, as omissões e as tomadas de posição contestadas pela W estão todas relacionadas com elementos que a W e as outras partes puderam apreciar na fase escrita do processo. Nas conclusões do advogado?geral não foi apresentado nenhum elemento verdadeiramente novo.

34 No caso em apreço, o Tribunal de Justiça, ouvido o advogado?geral, considera que dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas pelo órgão

jurisdicional de reenvio.

35 Daqui que se conclui que não há que ordenar a reabertura da fase oral do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

36 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 167.º desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade holding, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, tem o direito de deduzir o imposto suportado que onera as prestações adquiridas de terceiros cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, quando, em primeiro lugar, as prestações a montante não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da sociedade holding, mas com as atividades em grande parte isentas de imposto das filiais, em segundo lugar, essas prestações não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto realizadas para as filiais e, em terceiro lugar, as referidas prestações não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade holding.

37 Para responder a esta questão, há que recordar igualmente que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA, conforme previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, EU:C:2018:537, n.º 24 e jurisprudência referida).

38 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, conseqüentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem elas próprias, em princípio, sujeitas ao IVA (Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 25 e jurisprudência referida).

39 Todavia, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que, para poder beneficiar do direito à dedução, devem estar preenchidos dois requisitos. Em primeiro lugar, o interessado deve ser um «sujeito passivo», na aceção desta diretiva. Em segundo lugar, os bens ou serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações sujeitas a imposto e, a montante, esses bens devem ser entregues ou esses serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 23 e jurisprudência referida).

40 No que se refere ao primeiro requisito, resulta do artigo 9.º da Diretiva IVA, que se entende por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Além disso, este artigo 9.º precisa que o conceito de «atividade económica» abrange todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, e em particular as que implicam a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

41 Segundo jurisprudência constante, a mera aquisição e a mera detenção de participações sociais não constituem, em si, uma atividade económica, na aceção da Diretiva IVA, que confira

ao seu adquirente ou detentor a qualidade de sujeito passivo, uma vez que a simples aquisição de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com vista a gerar receitas com carácter de permanência. Com efeito, a obtenção de um eventual dividendo, fruto dessa participação ou de um benefício na sequência da sua cessão, resulta da simples propriedade do bem. Por conseguinte, uma sociedade holding cujo objeto único é a aquisição de participações noutras sociedades não tem a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA nem, por conseguinte, o direito à dedução (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 16, e de 8 de novembro de 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, n.º 30).

42 A situação é diferente em relação às sociedades holding mistas nas quais a participação é acompanhada de uma interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a aquisição de participações. Com efeito, segundo jurisprudência constante, essa interferência de uma sociedade holding na gestão das sociedades em que adquiriu participações constitui uma atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, na medida em que implica a realização de transações sujeitas a IVA nos termos do artigo 2.º desta diretiva. O Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «interferência de uma holding na gestão da sua filial» deve ser entendido no sentido de que abrange todas as operações constitutivas de uma atividade económica, na aceção da Diretiva IVA, efetuadas pela holding em benefício da sua filial, entre as quais figuram, de maneira não exaustiva, a prestação de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos (v., neste sentido, Acórdãos de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.os 20 e 21 e jurisprudência referida, e de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.os 31 e 32). Por conseguinte, no que respeita às prestações a título oneroso sujeitas a IVA, abrangidas pelo âmbito dessa interferência, a sociedade holding mista é um sujeito passivo que goza do direito, embora apenas proporcional, à dedução do imposto pago a montante (v., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, n.º 32 e jurisprudência referida).

43 No caso em apreço, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a atividade da W não se limitava à aquisição e à detenção de participações sociais da X e da Y, mas que prestava às suas duas filiais, contra remuneração, serviços de contabilidade e gestão que constituem uma atividade económica na aceção da Diretiva IVA. Por conseguinte, a W deve ser qualificada de sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, e preenche o primeiro dos dois requisitos referidos no n.º 39 do presente acórdão para poder beneficiar do direito à dedução.

44 No que respeita ao segundo destes requisitos, decorre da redação do artigo 168.º da Diretiva IVA que o direito de deduzir um imposto pago a montante exige que os bens e os serviços adquiridos pelo sujeito passivo sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas.

45 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que, para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo, é necessária a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução. 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 façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v., neste sentido Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, n.º 41 e jurisprudência referida),

46 No entanto, foi também admitido um direito a 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 a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, n.º 42 e jurisprudência referida).

47 Em qualquer dos casos, é necessário que o custo dos bens ou das prestações a montante seja incorporado, respetivamente, no preço de operações determinadas a jusante ou no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (v., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 27 e jurisprudência referida).

48 Em contrapartida, quando bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo estão relacionados com operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (Acórdão de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 29 e jurisprudência referida).

49 Além disso, o Tribunal de Justiça precisou que a existência de tal relação entre operações deve ser apreciada à luz do conteúdo objetivo das mesmas. Mais especificamente, importa tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa e ter em conta apenas as operações que estão objetivamente relacionadas com a atividade tributável do sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 28 e jurisprudência referida). Neste sentido, declarou-se que há que ter em conta a utilização efetiva dos bens e dos serviços adquiridos pelo sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, n.º 66) e a causa exclusiva da operação em questão, devendo esta última ser considerada um critério de determinação do conteúdo objetivo (Acórdão de 8 de novembro de 2018, C&D C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, n.º 37 e jurisprudência referida).

50 No caso em apreço, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a W adquiriu serviços de cálculos relativos à estática, ao planeamento do isolamento térmico e acústico, ao abastecimento energético, bem como a ligações às redes, de administração geral, de ordenamento e de comercialização para cumprir as suas obrigações relativas às contribuições de sócio às suas filiais.

51 Para que a W possa deduzir o IVA suportado por esses serviços adquiridos a montante, incumbe, em conformidade com a jurisprudência referida nos n.os 45 e 46 do presente acórdão, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os referidos serviços estão direta e imediatamente relacionados com as operações a jusante dessa sociedade que conferem direito à dedução, ou se fazem parte das despesas gerais desta, de modo que constituem elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta.

52 No que se refere à existência de uma relação direta e imediata com as operações a jusante da W, importa observar que os serviços adquiridos a montante mencionados no n.º 50 do presente acórdão não são utilizados pela W para poder oferecer os seus serviços de contabilidade e gestão a jusante, incluindo a contratação e o despedimento do pessoal, a compra de material, a elaboração das contas anuais e das declarações fiscais e a sua apresentação à autoridade tributária. Daqui resulta que não se pode considerar que as despesas efetuadas pela W para adquirir os serviços a montante fazem parte dos elementos constitutivos do preço dos seus serviços a jusante tributados com direito à dedução.

53 No que se refere à questão de saber se os serviços adquiridos pela W a montante, mencionados no n.º 50 do presente acórdão, fazem parte dos custos gerais da W, de modo que são elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta e estão, assim, relacionados direta e imediatamente com o conjunto da sua atividade económica, há que observar que esses serviços são objeto das contribuições de sócio da W às suas filiais X e Y. Como também indicou o advogado-geral no n.º 58 das suas conclusões, não se trata então de despesas necessárias para a W para a aquisição de participações, mas sim de despesas que constituem o próprio objeto da contribuição de sócio W às suas filiais. Essa contribuição de uma sociedade holding em benefício das suas filiais, quer seja em numerário ou em espécie, é abrangida pela detenção de participações sociais que, como exposto no n.º 41 do presente acórdão, não constitui uma atividade económica na aceção da Diretiva IVA e não confere, portanto, direito a uma dedução. A causa exclusiva da operação em questão é uma contribuição de sócio por parte da W.

54 Além disso, quando a utilização efetiva dos serviços adquiridos pela W é tomada em consideração, há que recordar que a W alegou que esses serviços constituíam uma contribuição de sócio em espécie e que, para esse efeito, deve transferi-los gratuitamente para as suas filiais para os utilizarem nas suas operações. O facto de esses serviços se destinarem a ser utilizados pelas filiais de W estabelece uma relação direta com as operações dessas filiais e confirma a inexistência de uma relação direta e imediata com a atividade económica da W. A constatação de que os referidos serviços estão diretamente relacionados com as atividades destas últimas não é posta em causa pelo facto de estes terem sido transferidos pela W às suas filiais, uma vez que importa ter em conta a utilização efetiva dos mesmos serviços.

55 Como indicado no n.º 38 do presente acórdão, o regime de dedução visa unicamente libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido e pago no âmbito das suas atividades económicas. Assim, o Tribunal de Justiça declarou que as despesas que não estão relacionadas com as operações tributadas realizadas pelo sujeito passivo, mas a operações efetuadas por um terceiro, não conferem direito a dedução para esse sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 1 de outubro de 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, n.º 38). O facto de esta última apreciação ter sido feita no contexto de um processo que não dizia respeito a uma sociedade holding é, contrariamente ao que afirma a W, indiferente, uma vez que corresponde a uma regra geralmente aplicável ao direito à dedução. Dado que a utilização efetiva dos serviços adquiridos pela W revela que estão diretamente relacionados com as operações das suas filiais, a existência desta relação opõe-se à concessão de um direito à dedução à W relativamente a esses serviços.

56 Por conseguinte, o conteúdo objetivo da operação revela que não existe uma relação direta e imediata entre os custos dos serviços adquiridos pela W e a sua atividade económica. Estes custos não fazem parte, enquanto despesas gerais, dos elementos constitutivos dos serviços de gestão e contabilidade da W.

57 Esta conclusão não pode ser posta em causa pela circunstância alegada pela W, de que é

unicamente graças às suas contribuições de sócio que as suas filiais podem manter as suas próprias atividades e, portanto, necessitar dos seus serviços de contabilidade e gestão. Com efeito, ainda que se verifiquem essas circunstâncias, as mesmas não demonstram uma relação direta e imediata entre os serviços objeto dessas contribuições e a atividade económica da W. O objetivo da aquisição dos serviços a montante consistia em permitir uma contribuição de sócio que não pode ser considerada uma operação que tem a sua causa exclusiva e direta na atividade económica da W, a saber, a prestação às suas filiais de serviços de contabilidade e gestão sujeitos a IVA.

58 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 167.º desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade holding, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, não tem o direito de deduzir o imposto suportado pelas prestações adquiridas a terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, quando, em primeiro lugar, as prestações a montante não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da sociedade holding, mas com as atividades em grande parte isentas de imposto das filiais, em segundo lugar, essas prestações não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto realizadas para as filiais e, em terceiro lugar, as referidas prestações não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade holding.

Quanto à segunda questão

59 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

60 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 (Sétima Secção) declara:

O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugado com o artigo 167.º desta diretiva,

deve ser interpretado no sentido de que:

uma sociedade holding, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, não tem o direito de deduzir o imposto suportado pelas prestações adquiridas a terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, quando, em primeiro lugar, as prestações a montante não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da sociedade holding, mas com as atividades em grande parte isentas de imposto das filiais, em segundo lugar, essas prestações não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto realizadas para as filiais e, em terceiro lugar, as referidas prestações não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade holding.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.